



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudkyň JUDr. Ing. Venduly Sochorové a Mgr. Ing. Veroniky Baroňové ve věci

žalobkyně: **ANAFRA s. r. o.**
sídlem 5. května 1109/63, Praha 4
zastoupená daňovým poradcem Ing. Radkem Lančíkem
sídlem Divadelní 4, Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 4. 2017, č. j. 15206/17/5300-22441-701848

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Podstatou projednávané věci je posouzení, zda žalobkyně věděla nebo mohla vědět o tom, že se obchodováním se společností INREX.CZ s. r. o. účastní podvodu na dani z přidané hodnoty.
2. Dne 24. 11. 2013 podala žalobkyně řádné daňové přiznání k dani z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období měsíce října 2013, ve kterém vykázala nadměrný odpočet ve výši 5 909 345 Kč, dne 29. 12. 2013 řádné daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce listopadu 2013, ve kterém vykázala nadměrný odpočet ve výši 3 429 990 Kč a dne 31. 1. 2015 řádné daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce prosince 2013, ve kterém vykázala nadměrný odpočet ve výši 693 033 Kč.
3. Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období měsíců říjen, listopad a prosinec roku 2013 ve dnech 12. 12. 2013, 9. 1. 2014 a 12. 2. 2014. V rámci daňové kontroly zjistil, že žalobkyně uplatnila podstatnou část nadměrných odpočtů DPH z plnění přijatých na základě daňových dokladů vystavených společností INREX.CZ s. r. o. (dále jen „Inrex“), přičemž zdanitelnými plněními bylo dodání LED diod a paměťových nosičů (HDD a SSD disků). Předmětné zboží bylo žalobkyní následně dodáno do jiného členského státu litevské obchodní společnosti UAB MICRO DATA (dále též „Micro Data“) nebo polské obchodní společnosti GALAIT POLSKA SP (dále též „Galait“). Správce daně na základě shromážděných důkazů uzavřel, že předmětné obchodní transakce byly zasaženy daňovým podvodem, přičemž žalobkyně věděla či vědět měla a mohla, že se účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty.
4. Na základě provedených daňových kontrol proto správce daně platebními výměry ze dne 16. 12. 2015, č. j. 1861189/15/3307-50523-403542, č. j. 1861202/15/3307-50523-403542 a č. j. 1861211/15/3307-50523-403542, vyměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce října 2013 ve výši vlastní daňové povinnosti 312 939 Kč, za zdaňovací období měsíce listopadu 2013 ve výši nadměrného odpočtu 202 399 Kč a za zdaňovací období měsíce prosince 2013 ve výši vlastní daňové povinnosti 396 854 Kč.
5. Odvolání žalobkyně proti všem třem platebním výměrům žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl a platební výměry potvrdil.

II. Shrnutí obsahu žaloby

6. Žalobkyně popsala průběh daňového řízení, shrnula závěry správce daně i žalovaného a nesusouhlasila s tím, že by byla účastníkem podvodu na DPH. Nebyly prokázány objektivní okolnosti svědčící o tom, že ona jako osoba povinná k dani, které bylo dodáno zboží zakládající nárok na odpočet, věděla či vědět mohla a měla, že dodání zboží je součástí daňového podvodu.
7. Shrнула judikaturu Soudního dvora EU (dále též „SDEU“) a Nejvyššího správního soudu k podvodům na DPH a souhlasila se skutkovými zjištěními žalovaného o podvodném řetězci, jak byly zjištěny v napadeném rozhodnutí. Nesouhlasila však se závěrem

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. P.

žalovaného, že byly zjištěny takové skutečnosti, které svědčí o vědomosti žalobkyně o podvodu.

8. Dokladem o podvodném řetězci podle žalobkyně nejsou stejné IP adresy, z nichž se přistupovalo do datové schránky žalobkyně a datových schránek společností Triloxx s. r. o. (dále též „Triloxx“) a Inrex. Informace použité správcem daně jsou neúplné a postrádají upozornění, že se jedná o shodu u veřejných IP adres providera Vodafone Czech Republic (dále též „Vodafone“), neboť při poskytování datových služeb se přiděluje dynamická neveřejná IP adresa, která je nahrazována veřejnou IP adresou směrovače. Ze stejné IP adresy tak může být teoreticky přistupováno do tisíce datových schránek tisícem nezávislých uživatelů. Zmiňované přístupy získané od Policie ČR nebyly uskutečněny v jeden okamžik, ale s odstupem několika měsíců či let. Zdrojová IP adresa tak neprokazuje, že docházelo ke shodě při přihlašování do předmětných datových schránek. Shoda nastávala pouze ve využití stejného poskytovatele mobilních služeb (Vodafone). Uvedenou argumentaci uplatnili jednatelé žalobkyně i při výsledku na policii; následně policie konstatovala, že žalobkyně nebyla zapojena do podvodného jednání společností předcházejících žalobkyni v řetězci a že o něm nevěděla.
9. Podle žalobkyně není zřejmé, že obchodované zboží (paměťové disky a diody) v podvodném řetězci je stejné, jako zboží nakoupené žalobkyní od dodavatele Inrex. Skutečnost, že žalobkyně od Inrex v období říjen až prosinec 2013 nakoupila totožné zboží, správce daně ani žalovaný nijak nedoložili. Podle pořízené fotodokumentace se jedná o typově shodné zboží, nikoliv o zboží totožné. Žalobkyně disponuje sériovými čísly dílčích komponentů, nebylo však zjištěno, že by v podvodném řetězci bylo obchodováno s totožnými kusy zboží. V usnesení o odložení trestní věci ze dne 30. 11. 2015 je zmíněno, že nebyla zjištěna shoda u zboží Seagate se zbožím obchodovaným v řetězci týkající se trestní věci B. a spol.; u SSD disků nebyla zjištěna shoda ve výrobních číslech obchodovaného zboží. Totéž vyplývá i z usnesení krajského státního zastupitelství o zamítnutí stížnosti ze dne 20. 1. 2016. Žalobkyně řádně vedla skladovou evidenci a předložila výrobní čísla nakoupeného zboží. Je vyloučeno, že by se mohlo jednat o plagiáty zboží, jak bylo zjištěno v související trestní věci.
10. Žalovaný podle žalobkyně neprokázal, že předchozí plnění bylo součástí podvodu. Z odpovědi Finančního úřadu pro hlavní město Prahu na dožádání ze dne 6. 3. 2014 týkajícího se společnosti Inrex je zřejmé, že společnost je kontaktní, dodala žalobkyni předmětné zboží a přiznala DPH z těchto plnění na výstupu. Závěr žalovaného, že žalobkyně nebyla dostatečně obezřetná, vychází z obchodních transakcí jiných subjektů, na které žalobkyně neměla žádný vliv, nikoliv z plnění od společnosti Inrex, která se v řetězci nacházela před žalobkyní.
11. Žalobkyně přijala dostatečná opatření v rámci své obchodní činnosti. Platba za zboží proběhla až po dodání zboží od Inrex a jeho kontrole. Dovožoval-li správce daně, že cena za zboží nebyla standardní, nijak takové tvrzení nedoložil. Z faktur od AGEM.CZ s. r. o. (dále též „Agem“) vyplývá, že prodejní ceny zboží jsou srovnatelné s cenami jiných dodavatelů. Nelze souhlasit ani se závěrem o nadstandardních objemech obrátu zboží obchodovaného s Inrex. Jednalo se o samostatné zakázky, přičemž objemy dílčích obchodů nebyly pro žalobkyni nijak neobvyklé. Žalovaný námitku o neslučování zakázek vůbec nerefletoval. V letech 2010 – 2012 se žalobkyně zabývala především poskytováním služeb. Postupně začala navyšovat počet zaměstnanců a zabývat se i prodejem zboží, což

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. P.

pokračovalo v roce 2013. Nevyplacení nadměrných odpočtů mělo negativní vliv na cash-flow žalobkyně, což se promítlo do propadu tržeb v roce 2014.

12. Dále žalobkyně nesouhlasí s tvrzením žalovaného, že je neobvyklé, že ve věci nebyla uzavřena písemná smlouva. V obchodní praxi je naprosto běžné obchodování bez uzavření písemného kontraktu. Také právní úprava umožňuje uzavření smlouvy ústně nebo emailem. Vztahy mezi společnostmi byly standardního charakteru a nebylo potřeba uzavírat písemnou smlouvu a tím zvyšovat náklady. Způsob spolupráce typu objednávka/nabídka je standardní. V daném případě žádné nestandardní skutečnosti nenastaly. Pokud by k nim došlo, byly by řešitelné podle občanského zákoníku. Smluvní vztah s Inrex nelze srovnávat se smlouvou se společností Energoklastr, která byla uzavřena na základě dlouhodobé spolupráce, jež vychází z veřejné zakázky. Každý obchodní případ má svá specifika, proto nelze žalobkyni přičítat k tíži, že s Inrex písemnou smlouvu neuzavřela.
13. Ani výtky o platbě za zboží na bankovní účty, které nebyly zveřejněny v registru plátců DPH, se nezakládá na pravdě. Z důvodu eliminace kurzových rizik hradila žalobkyně platby na účet vedený v eurech. Jednatelka Inrex při osobním setkání žalobkyni předložila výpis z předmětného účtu, z jehož hlavičky bylo zřejmé, že patří společnosti Inrex, a uvedla, že o jeho zveřejnění v registru již požádali. Rovněž výpis o provedené platbě potvrdil, že předmětný účet patří Inrex. Následně byl předmětný účet v registru plátců zveřejněn.
14. Co se týče navázání spolupráce, žalobkyně vstoupila do obchodních vztahů s Inrex z důvodu, že se Inrex na svých internetových stránkách profilovala jako importér HW. Žalovaný konstatoval, že z webových stránek Inrex není patrné, že by se profilovala jako importér IT zboží. Žalobkyně však má za to, že závěr žalovaného je nepřesný, proto k žalobě připojila výpis z archivu webových stránek Inrex, z něhož plyne, že se společnost zabývala importem zboží z Asie. Před zahájením spolupráce žalobkyně prověřovala i zázemí společnosti a ověřila si, že společnost nikdy nezměnila svůj název a sídlí na adrese Biskupský dvůr 8, Praha, kde se podle katastru nemovitostí nachází stavba pro administrativu. Do sídla bylo možné dovolat se přes telefonickou linku, přes kterou s dodavatelem komunikovali; virtuální charakter sídla tak žalobkyně nezjistila. Nákupní cena byla pro žalobkyni výhodná, neboť byla nižší než cena, za kterou její odběratel zboží odebral.
15. Ohledně ceny za LED diody zjištěné správcem daně ze stránek Alibaba.com, žalobkyně uvedla, že se jedná o orientační cenu. Navíc výpis správce daně a cena tam uvedená se týká 50 000 kusů zboží. V současné době se již předmětné diody neprodávají, nicméně podobné typy lze pořídit za srovnatelné ceny, což žalobkyně doložila výpisem z internetových stránek GM electronic, spol. s r. o. Správce daně nevyslovil pochybnosti ohledně cen za ostatní zboží (SSD a HD disky). Obchodní marže se pohybovala v rozmezí 1,5 – 2,5 %, což je u tohoto typu zboží zcela standardní. Žalobkyně správci daně sdělila výrobce předmětného zboží a u LED diod doložila i datasheet; ačkoliv se tento týkal jiného produktu, muselo se jednat o chybu výrobce, nikoliv žalobkyně.
16. Dodavatele Inrex si žalobkyně prověřila v obchodním rejstříku, nahlédla i do sbírky listin. Také od paní K. z územního pracoviště finančního úřadu v Rožnově pod Radhoštěm zjistila, že společnost Inrex je v pořádku a není na seznamu nespolehlivých plátců.

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. P.

Žalobkyně si ověřovala rovněž odběratele. Z výpisu z interního systému finančního úřadu je zřejmé, že Micro Data byla registrována k DPH.

17. Vytýkal-li správce daně žalobkyni, že nezajistila pojištění zboží vysoké hodnoty, jednalo se o dílčí zakázku v listopadu 2013, kterou vezl pan Ch. do Polska. Doprava byla poptavána u dopravních společností, ale cena a připojištění bylo z důvodu malé hmotnosti zboží příliš drahé, proto byla doprava realizována po vlastní ose. Žalobkyně shodně postupovala i v jiných případech, neboť má s vlastní dopravou zboží dobré zkušenosti. Naopak její zkušenosti s vymáháním plnění z pojistných událostí jsou špatné. K osobě L. Ch. žalobkyně zmínila, že doprava byla provedena vozidlem pana Ch. RZ x; pan Ch. nebyl zaměstnancem žalobkyně, ale je dlouholetým kamarádem pana F., jednatele žalobkyně. Žalobkyně okolnosti realizace této přepravy v daňovém řízení podrobně vysvětlila a nespatřuje na nich nic nestandardního. První přepravu dodávek do Litvy realizovala TOPTRANS EU a. s., další sám odběratel Micro Data.
18. Žalobkyně dále poznamenala, že v trestním řízení vypovídali její jednatelé na policii v jiné trestní věci než ve věci B. a spol., v níž byla mj. obviněna i společnost Inrex. Žalobkyně ani její jednatelé v trestním řízení nebyli obviněni, je tak zřejmé, že nebyli zapojeni do téhož podvodného řetězce. Správce daně i žalovaný předmětné skutečnosti nesprávně interpretoval, pokud dospěl k závěru o neobezřetnosti žalobkyně. Žalobkyně o podvodu nevěděla a učinila vše, co po ní bylo možno rozumně požadovat, aby se o podvodu dozvědět mohla. Závěr finančních orgánů o vědomosti žalobkyně o podvodu je založen na skutečnostech týkajících se dodavatelů Inrex, nikoliv dodavatelů žalobkyně. Podle judikatury však mohou být zohledněny toliko důkazy týkajících se předcházejících článků řetězce.
19. Správce daně ani žalovaný neumožnili žalobkyni nahlédnout do sdělení Policie ČR, jímž bylo odpovězeno na trestní oznámení správce daně. Policie v něm konstatovala, že žalobkyně nebyla do podvodného jednání zapojena. Evidentně se tedy jedná o důkaz svědčící ve prospěch žalobkyně, který žalobkyni nebyl zpřístupněn, čímž bylo porušeno její právo na efektivní obranu.
20. Žalobkyně si nechala vypracovat znalecký posudek Ing. F. T. č. 2357/8-16, který potvrzuje, že cena uhrazená Inrex za dodané paměťové disky a diody je cenou obvyklou. Pokud měl žalovaný o znaleckém posudku pochybnosti, měl znalce vyslechnout jako svědka, nikoliv spoléhat na informace ze stránky Alibaba.com. Pokud v daňovém řízení nebylo zjištěno, jaká byla u daného zboží cena obvyklá, nelze konstatovat, že žalobkyně nakupovala zboží za cenu neobvyklou.
21. V dané věci žalovaný přesvědčivě nepopsal, že by došlo ke ztrátě DPH. Žalobkyně, Inrex i její dodavatelé jsou plátcí DPH. Pokud dodavatelé Inrex daň neodvedli, netýká se takové jednání žalobkyně, neboť ke zkrácení daně došlo o několik článků před ní. Žalobkyně zmínila trestní judikaturu týkající se nedbalostního zavinění s tím, že obdobně je nutné postupovat při prokazování daňových podvodů. Žalovaný rovněž v rozhodnutí neuvedl, jaká konkrétní opatření měla žalobkyně přijmout, aby se účasti na podvodu vyhnula. Žalobkyně tak je přesvědčena, že žalovaný neprokázal, že by věděla nebo musela vědět, že jí uplatněný nárok na odpočet DPH vycházející z plnění od Inrex byl součástí podvodu. Přijala veškerá opatření, aby zajistila, že obchodní vztah nepovede k účasti na podvodu. Nesplnění povinnosti ze strany dodavatelů Inrex nemohla žalobkyně žádným způsobem

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. P.

ovlivnit, proto jí nemohou být přičítána k tíži. Zjištění žalovaného v tomto směru jsou tak nedostatečná.

22. S ohledem na výše uvedené žalobkyně navrhla, aby soud zrušil napadené rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

23. Žalovaný ve vyjádření k žalobě s žalobními námitkami nesouhlasil a v podrobnostech odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a předložený spisový materiál.
24. Uvedl, že v daňovém řízení bylo jasné prokázáno, že obchodní transakce mezi žalobkyní a Inrex byly zasaženy podvodem na DPH, neboť společnosti stojící na počátku řetězce neuhradily DPH a transakce neodpovídaly běžným obchodním podmínkám. Bylo rovněž prokázáno, že žalobkyně na základě objektivních okolností spolu s absencí preventivních opatření o své účasti v podvodném řetězci vědět měla a mohla. Žalobkyně realizovala pro ni nestandardní nákupy zboží v objemu přes 63 milionů Kč, aniž by uzavřela písemnou smlouvu a řádně specifikovala nakoupené zboží na daňových dokladech či dodacích listech. K platebnímu styku používala účty nezveřejněné na stránkách finanční správy a postupovala neobezřetně při zajištění přepravy. Společnost Inrex rovněž v dané době neměla ve sbírce listin založenu účetní závěrku za rok 2012. Podmínky pro odmítnutí nároku na odpočet tak podle žalovaného byly splněny.
25. Ohledně přístupu z totožných IP adres žalovaný poznamenal, že na základě obdobné odvolací námítky argumentaci žalobkyně akceptoval a v napadeném rozhodnutí již k této skutečnosti nepřihlížel.
26. K identitě zboží žalovaný dodal, že na žádném z předložených dokladů nebyla uvedena výrobní čísla, nýbrž pouze typ a specifikace jeho množství. V průběhu kontroly bylo zjištěno, že konkrétní množství a typ zboží se shoduje se zbožím uvedeným na skladových listech Triloxx, z jejichž skladů bylo zboží dodáváno. Pohyb zboží byl detailně popsán ve zprávě o daňové kontrole, z níž jasné vyplývá, že zboží nakoupené od Inrex je totožné se zbožím zasaženým podvodem na DPH.
27. Žalovaný v napadeném rozhodnutí jasné popsal také okolnosti svědčící o neobezřetnosti žalobkyně. Odpovídají objektivním opatřením, které by zamezily účasti žalobkyně na podvodu. S ohledem na všechny okolnosti případu považuje žalovaný předmětné obchodní transakce za nestandardní. Neuzavření písemné smlouvy či hrazení ceny na účty nezveřejněné v registru finanční správy svědčí o nedostatečné míře obezřetnosti. Tvrzení ohledně ověřování bezproblémovosti Inrex u paní K. bylo v daňovém řízení vyvráceno.
28. Ohledně ceny obchodovaného zboží žalovaný konstatoval, že žalobkyně ani přes výzvy správce daně nedoložila, že se jednalo o transakce ekonomicky výhodné. Teprve v odvolacím řízení doložila znalecký posudek Ing. T., který měl výhodnost nabídky prokazovat. Znalecký posudek však nebyl způsobilý prokázat výhodnost ceny nabízené Inrex za předmětné zboží. Nebylo povinností žalovaného znalce vyslýchat, odmítl-li jako celek závěry v tomto posudku obsažené.
29. Skutečnost, že nebylo prokázáno naplnění skutkové podstaty trestného činu zkrácení daně, podle žalovaného není důkazem svědčícím ve prospěch žalobkyně. V trestním řízení musí být prokázáno zavinění ve formě úmyslu, kdežto pro prokázání účasti na daňovém podvodu postačí zavinění nedbalostní.

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. P.

30. K přepravě realizované panem Ch. žalovaný dodal, že nezpochybňoval samotné uskutečnění přepravy do Polska, ale to, že byla realizována neobezřetně, tj. bez příslušného pojištění a navíc osobou, která k přepravě neměla příslušné oprávnění, ani s ní nebyl uzavřen žádný smluvní vztah.
31. Nepřípadné jsou podle žalovaného rovněž výtky, že jednatele žalobkyně nevypovídali na policii ve věci obviněného B. a ostatních. Správce daně netvrdil, že se jednalo o tutéž trestní věc, ale že řetězec zapojených společností odpovídá řetězci zjištěnému v dané trestní věci policií.
32. Žalovaný proto navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Repliky žalobkyně a vyjádření žalovaného

33. Žalobkyně v replice ze dne 20. 3. 2019 vznesla požadavek na projednání věci při ústním jednání. Doplnila znalecký posudek č. 1/2018, z něhož vyplývá, že cena za LED diody a pevné disky byla srovnatelná s obdobnými cenami. Podotkla, že žalovaný v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu a s usnesením Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 438/2017-32 rámci odvolacího řízení nevyrozuměl žalobkyni o hodnocení znaleckého posudku č. 2357/8-16, čímž jí nedal možnost na negativní hodnocení v daňovém řízení reagovat.
34. Žalovaný ve vyjádření ze dne 18. 4. 2019 poznamenal, že předložený znalecký posudek byl vyhotoven po vydání napadeného rozhodnutí, proto by jeho provedení mělo být odmítnuto. Z procesní opatrnosti nicméně dodal, že žalobkyni nebylo kladeno k tíži pořízení zboží od Inrex za cenu vyšší než obvyklou, ale skutečnost, že si nabízenou cenu nijak neověřovala. Ve vztahu k ceně LED diod z posudku nic nevyplývá, neboť znalec konstatoval, že cenu obvyklou nebylo možno stanovit. Výtky ohledně cen pevných disků nebyly součástí napadeného rozhodnutí. K namítanému porušení § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, dodal, že se jedná o nepřípustné rozšíření žalobních bodů po lhůtě k podání žaloby; navíc o dané otázce dosud nebylo rozšířeným senátem rozhodnuto.
35. V dalším doplnění žaloby ze dne 18. 6. 2019 se žalobkyně ohradila proti závěru žalovaného, že Inrex nebyla importérem zboží přímo od výrobců. Přiložila screenshot archivu webových stránek Inrex.cz a zopakovala, že žalovaný použil jiná data, která se mu hodila do jeho skutkové verze případu. Také z daňových přiznání Inrex k DPH za období září až prosinec 2013 získaných v rámci dožádání je zřejmé, že nakupovala zboží ze třetích zemí v objemech milionů Kč.
36. Podle žalobkyně se nezakládá na pravdě tvrzení žalovaného, že na dodacích listech nebyla uvedena sériová čísla dodávaného zboží. Při jednání dne 9. 1. 2014 žalobkyně předala správci daně dodací listy, kde tyto údaje uvedeny byly. Také v usnesení policie ze dne 30. 11. 2015 bylo zmíněno, že žalobkyně si v rámci skladové evidence evidovala výrobní čísla obchodovaného zboží, přičemž jejich porovnáním nebyla zjištěna shoda ve výrobních číslech zboží zjištěného v trestním řízení obviněných B. a spol. O evidenci cennějšího zboží tak nemůže být pochyb. Nelze rovněž přistoupit na tvrzení, že obchodované zboží jsou plagiáty, což lze ověřit na internetových stránkách výrobce Seagate po zadání výrobního čísla zboží.
37. Žalobkyně zopakovala svoji argumentaci obsaženou v žalobě ohledně ověřování Inrex prostřednictvím paní K. či ohledně plateb na nezveřejněné účty. Dodala, že se zveřejňováním nových účtů v registru plátců má sama špatné zkušenosti. Setrvala na svých

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. P.

tvrzeních ohledně dopravy do Polska zajištěné panem Ch. či ohledně toho, že jednatele žalobkyně nebyli v trestním řízení nikdy obviněni.

38. Uzavřela, že při obchodování s Inrex nezjistila žádné okolnosti, které lze při obvyklé míře opatrnosti zjistit a reflektovat. S ohledem na způsob, jakým obchody probíhaly, na nich žalobkyně neviděla nic podezřelého ani nestandardního.

V. Ústní jednání

39. Při ústním jednání konaném dne 20. 6. 2019 účastníci setrvali na svých tvrzeních obsažených v písemných podáních.
40. Soud konstatoval obsah soudního a správního spisu a provedl dokazování technickým průkazem vozidla Audi A3, RZ x, jehož vlastníkem je od 19. 4. 2013 L. Ch. (č. l. 33-34 soudního spisu), listinou potvrzující, že litevská společnost Micro Data je od 21. 5. 2013 registrována k DPH (č. l. 35 spisu), výpisem z archivu webových stránek Inrex.cz, z něhož plyne, že dne 31. 5. 2010 bylo zveřejněno, že v květnu 2010 přerostl import Inrex z Asie 1 milion USD (č. l. 52 spisu) a znalecký posudek č. 1/2018 týkající se obvyklé maloobchodní ceny LED diod a pevných disků zpracovaný Ing. V. K. dne 8. 10. 2018 (přílohová obálka č. l. 82 spisu). Vzhledem k tomu, že mezi účastníky nebylo sporné, že výrobky lze reklamovat přímo u výrobce, soud neprováděl dokazování listinou obsaženou č. l. 54 spisu, z níž vyplývá, že u výrobce Seagate lze ověřit záruku po zadání sériového čísla výrobku.
41. Soud neprováděl dokazování listinami obsaženými ve správním spise (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117), ani těmi listinnými důkazy, které shledal pro posouzení věci nadbytečnými. Konkrétně šlo o listiny týkající se reklamačního řízení s dopravcem PPL (č. l. 36-41 soudního spisu), faktur od společnosti Agem ohledně ceny obvyklé (č. l. 49 a 55 spisu), emailové komunikace Ing. F. ohledně změny čísla účtu u Fio banky (č. l. 50-51 spisu), bankovní informací ze dne 20. 5. 2019 (č. l. 195 spisu), hlášením nových čísel účtů (č. l. 204-205), formuláři a výpisem týkajícími se změny registračních údajů (č. l. 206-209), protokolem Finančního úřadu Zlínského kraje ze dne 12. 10. 2016 (č. l. 210-211), emailovými zprávami Vodafone ohledně přístupových IP adres (č. l. 222-223) a rozhodnutím Finančního úřadu pro hlavní město Prahu o námitce ze dne 15. 11. 2017 (č. l. 224).

VI. Posouzení věci soudem

42. Napadené rozhodnutí žalovaného přezkoumal soud v mezích uplatněných žalobních bodů. Ověřil přitom, zda rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (*ex officio*), a vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí žalovaného.
43. Dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná**.
44. V projednávané věci je sporné, zda žalobkyně splnila podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH ze zdanitelných plnění přijatých od společnosti Inrex.

VI. 1) Teoretická východiska a shrnutí relevantní judikatury

45. Hmotněprávní a formální podmínky nároku na odpočet vyplývají z § 72 a 73 zákona o DPH.

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. P.

46. V rámci hmotněprávních podmínek (§ 72 zákona o DPH) správce daně zjišťuje, zda plnění bylo opravdu uskutečněno a zda bylo použito pro účely uskutečňování zdanitelných plnění (viz rozsudek SDEU ze dne 6. 12. 2012, *Bonik EOOD*, C-285/11, bod 31). Formální podmínky vyplývají z § 73 odst. 1 zákona o DPH, který stanoví, že nárok na odpočet prokazuje plátce daňovým dokladem, který vystavil plátce a který splňuje náležitosti stanovené zákonem o DPH. Jsou-li zmíněné podmínky splněny, je daňovému subjektu nárok na odpočet přiznán a nesmí být nijak omezen. Výjimku však představují situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok podvodně nebo zneužívajícím způsobem (viz např. rozsudek SDEU ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech *Mahagében kft a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11, dále jen „*věc Mahagében*“, bod 41).
47. Pojem podvod na DPH se týká situací, v nichž jeden z účastníků řetězce neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám (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 „*věc Optigen*“, a 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 „*věc Kittel*“).
48. Posuzování subjektivní stránky jednání žalobkyně, tedy hodnocení její vědomosti o daňovém podvodu, souvisí s interpretací daňového podvodu. Ve věci *Optigen* bylo zdůrazněno, 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 (srov. rozsudky ze dne 11. 5. 2006, *Federation of Technological Industries a další*, C 384/04, Sb. rozh. s. I-4191, bod 32, jakož i ze dne 21. 2. 2008, *Netto Supermarkt*, C-271/06, Sb. rozh. s. I-771, bod 23). Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet podle bodu 45 tohoto rozsudku je výjimkou ze základní zásady, kterou 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 (*Mahagében*, bod 49).
49. Z judikatury SDEU tedy vyplývá, že nárok na odpočet DPH bude zachován takovému subjektu, který nevěděl ani vědět nemohl, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Při posuzování subjektivní stránky je nutno hodnotit, zda daný podnikatelský subjekt přijal při výkonu své hospodářské činnosti přiměřená opatření, která od něj rozumně lze vyžadovat, aby zajistil, že jeho plnění není součástí podvodu. Pokud je ovšem s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet. Osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní podvodného plnění, pak musí být pro účely šesté směrnice považována za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli. V takové

situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem (viz věc *Kittel*).

50. Uvedené principy přejala i judikatura Nejvyššího správního soudu (např. rozsudky ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008-100, ve věci *Ondřejovická strojírna, spol. s r.o.*, nebo ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, *MAKRO Cash & Carry ČR*, publ. pod č. 2172/2011 Sb. NSS). Potvrdila, že každá účetní transakce mezi dodavatelem a jeho odběratelem v řetězci musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi (srov. rozsudek ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142). Zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH, nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (viz rozsudek ze dne 11. 5. 2006 *Commissioners of Customs & Excise a Attorney General proti Federation of Technological Industries a další*, C 384/04, bod 33).
51. Existence podvodu na DPH sama o sobě neznamena, že daňovému subjektu nelze přiznat nárok na odpočet. Je-li řetězec obchodů zasažen podvodem, správce daně musí prokázat, že daňový subjekt o svém zapojení do takového řetězce věděl nebo vědět mohl. Vědomost daňového subjektu o podvodném řetězci zakládají situace, kdy existují náznaky vzbuzující podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo podvodu (objektivní okolnosti). Příkladem se může jednat o situace, kdy daňový subjekt jedná s podnikatelským subjektem, který vykazuje znaky pouze formálně existující právnické osoby, daňový subjekt má informace o možné problémovosti obchodních partnerů či transakce nebo jednání smluvních stran vykazuje jiné nestandardnosti. Je nutné přihlížet k prostředí, v jakém se daňový subjekt pohybuje, k obchodním, platebním a záručním podmínkám, ke zkušenostem a obchodní historii daňového subjektu. Jsou-li shledány objektivní okolnosti svědčící o nestandardnosti transakcí, daňové orgány dále zkoumají, zda daňový subjekt přijal dostatečná opatření, která po něm lze rozumně požadovat, aby se vyhnul své účasti na podvodu. Aby bylo možno konstatovat, že daňový subjekt jednal v dobré víře, vyžaduje se určitá míra obezřetnosti a opatrnosti v obchodních vztazích. Mezi standardní preventivní opatření patří např. řádné ověřování obchodního partnera, prověření jeho důvěryhodnosti a solventnosti před zahájením spolupráce, získání informací o obchodovaném výrobku, úprava smluvních, platebních a záručních podmínek, provádění kontrol a dodávek zboží, archivace obchodní komunikace apod. Nepřijme-li daňový subjekt dostatečná opatření, lze s přihlédnutím k objektivním okolnostem tvrdit, že daňový subjekt věděl nebo měl vědět, že se účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a to bez ohledu na to, zda měl z prodeje zboží prospěch či nikoliv.

VI. 2) Skutkové okolnosti případu

52. Ze správního spisu vyplynuly následující skutečnosti.
53. Žalobkyně ve svých daňových přiznáních k DPH za zdaňovací období říjen, listopad a prosinec 2013 tvrdila, že jí vznikl nárok na nadměrný odpočet z plnění přijatých od společnosti Inrex. Správce daně žalobkyni nadměrné odpočty deklarované v daňových přiznáních nevyplatil a zahájil u ní za předmětná zdaňovací období na DPH daňovou kontrolu. Měl mj. pochybnosti, zda zdanitelná plnění od Inrex nejsou zasažena podvodem

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. P.

na DPH. V rámci kontroly bylo prokázáno, že formální i hmotněprávní podmínky nároku na odpočet byly splněny. Doklady odpovídaly požadavkům zákona o DPH a rovněž ve všech případech bylo prokázáno uskutečnění plnění od Inrex (odpověď na dožádání z 11. 3. 2014, č. j. 496158/14/3307-05400-807655) a použití těchto plnění pro uskutečnění ekonomické činnosti (zboží bylo následně dodáno do jiných členských států společnostem Galait a Micro Data, viz odpovědi na žádost o mezinárodní výměnu informací ze dne 23. 10. 2014, č. j. 1173478/14/3307-05400-807655 a č. j. 1764148/14/3307-05400-807655, a ze dne 15. 4. 2014, č. j. 895053/14/3307-05400-807655).

54. Správce daně v průběhu kontroly zjistil řetězec dodávek předmětného zboží (LED diod a pevných disků). Zboží bylo dodáno od dodavatelů z EU do ČR společnostem, které „účelově vytvořily distribuční řetězec firem skládající se z fakticky činnost nevykonávajících společností AUDESO s. r. o., INFO PLUS Trading s. r. o., First Prize s. r. o. a na ně následně navazující společnosti INREX.CZ a ANAFRA s. r. o. Prostřednictvím takto vytvořeného řetězce si tyto společnosti navzájem (...) přeprodávaly zboží, jenž bylo za tímto účelem výlučně dovezeno z EU, uloženo ve skladových prostorách společnosti Triloxx s. r. o., kdy toto zboží bylo následně vyvezeno společnostmi ANAFRA s. r. o. do Polska společnostmi Galait Polska (...) a Litvy společnostmi MICRO DATA UAB (...) a tato litevská společnost zboží dodávala dále např. společnosti Nasello Limited, Cyprus (...) do skladů Bevori Intl. spol. s r. o., Bratislava (...), Golden Success Consultants Limited, Hong Kong (...) a Qwerty B. V. (...) do skladů L&A Freight BV (...) Netherlands, tzn. že zboží se v řetězci opět vrátilo ke společnostem případně do skladových společností, které již byly uvedeny v řetězci dodavatelů dle údajů ze skladových listů Triloxx s. r. o. Z tohoto zjištění správce daně vyplývá, že se zboží v řetězci dodavatelů a odběratelů vrací zpět, tj. není určeno konečnému spotřebiteli k maloobchodnímu prodeji, případně k jakékoliv výrobě“ (viz strana 33 zprávy o daňové kontrole č. j. 1850986/15/3307-60562-806739).
55. Dále správce daně uvedl, že obchodování firem zapojených v řetězci bylo prověřováno Policií ČR za období od ledna do října 2013. Předmětné společnosti jsou součástí obchodních řetězců také v měsících říjen až prosinec 2013, kdy se do obchodů zapojila žalobkyně. Průběh obchodních případů byl totožný: zboží bylo pořízeno z jiného členského státu EU a dovezeno do skladu Triloxx, kde bylo přeprodáváno mezi společnostmi v řetězci, na jehož konci stála Inrex (v současnosti v insolventu), která jej ze skladu Triloxx prodala žalobkyni a poté bylo žalobkyní vyvezeno do jiného členského státu. Na počátku řetězce v ČR stál nekontaktní subjekt, který si neplnil povinnosti a neodvedl státu daň (např. Audeso, Info Plus Trading, First Prize), kterou si dále nárokovala žalobkyně za účelem získání zvýhodnění – vykázání osvobozené dodání zboží do jiného členského státu (viz str. 40 a 41 výše uvedené zprávy o daňové kontrole). Žalobkyně byla do řetězce zapojena od 30. 9. 2013, kdy se uskutečnila první dodávka od Inrex, do počátku prosince 2013. Po datu zahájení daňové kontroly dne 12. 12. 2013 žalobkyně s tímto zbožím přestala obchodovat, proto správce daně nemohl fyzicky ověřit zboží, které bylo předmětem prověřovaných obchodů, neboť veškeré nakoupené kusy zboží byly žalobkyní obratem prodány do Litvy a Polska (tato skutečnost byla potvrzena rovněž při ústním jednání dne 9. 1. 2014). Podle správce daně bylo nestandardní, že „daňový subjekt, když začal realizovat obchody tak značného rozsahu, tj. 63 134 430,15 Kč s daní, zřejmě neměl dostatek finančních prostředků z vlastních zdrojů, obchodní případy realizoval až na základě plateb od odběratele a čekal na vrácení odpočtů DPH, aby mohl faktury dodavateli zaplatit v plné výši. Když správce daně v průběhu daňové kontroly nevrátil daňovému subjektu odpočty DPH za 10., 11. a 12. měsíc roku 2013, byla obchodní spolupráce

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. P.

mezi společností INREX.CZ s. r. o. a daňovým subjektem ANAFRA s. r. o. ukončena. Daňový subjekt věděl, nebo mohl vědět, že v tomto případě nemá dostatek finančních prostředků na financování těchto obchodních případů a čekal na vrácení nadměrných odpočtů od finančního úřadu. Mohl však vědět (předpokládat), že správce daně bude prověřovat oprávněnost těchto nadměrných odpočtů“ (viz strana 51 předmětné zprávy). Správce daně ve zprávě o daňové kontrole uzavřel, že žalobkyně nepřijala opatření proti podvodům v rámci své obchodní činnosti a nebyla obezřetná při sjednávání kontraktu s Inrex. Řádným způsobem si Inrex neproověřila (v době zahájení spolupráce neměla Inrex v obchodním rejstříku založený aktuální údaje o hospodaření za rok 2012, jednalo se o nového obchodního partnera, s nímž uskutečnila obchodní případy značného rozsahu), platila úhradu za poskytnutá zdanitelná plnění na bankovní účty, které nebyly zveřejněny v registru plátců DPH. Neměla písemně ošetřeny smluvní podmínky ani neměla dostatek finančních prostředků na obchody takového rozsahu a kalkulovala s vrácením nadměrného odpočtu DPH v zákonném termínu. Z popsanych důvodů správce daně žalobkyni nárok na odpočet DPH z plnění přijatých od Inrex neuznal (str. 57 a 58 zprávy).

56. Žalovaný v napadeném rozhodnutí závěry správce daně do značné míry převzal. Existenci daňového podvodu se zabýval v bodech 51 až 62 napadeného rozhodnutí. Popsal řetězec společností obchodujících s předmětným zbožím, a připustil, že zboží pravděpodobně nebylo určeno konečnému spotřebiteli. Za podstatnou skutečnost považoval, že v rámci řetězce obchodních společností obchodujících s předmětným zbožím byly identifikovány společnosti v pozici tzv. missing tradera (AUDESO, INFO PLUS Trading, Systemix, First Prize), které pořizovaly zboží z jiného členského státu, aniž by přiznaly a zaplatily DPH, případně nespolupracovaly se svým správcem daně (INFO PLUS Trading v případech nákupů od Systemix zastávala pozici tzv. buffera). Zboží dodávané z jiných členských států bylo uskladněno ve skladech Triloxx, kde opakovaně měnilo majitele, aniž by jej majitelé viděli, kontrolovali či ověřovali jeho pravost a funkčnost. Zboží se mezi jednotlivými vlastníky uvolňovalo na základě emailové komunikace. Po dodání zboží žalobkyni od Inrex a následného vývozu do jiného členského státu bylo zboží od litevské společnosti Micro Data prodáváno dál v řetězci obchodních společností až ke společností, resp. do skladů, které figurovaly na počátku řetězce. Inrex platby za zboží nehradila na zveřejněný účet dodavatele INFO PLUS Trading, ale na lotyšský účet nezjištěného vlastníka. Uvedené skutečnosti podle žalovaného svědčily o existenci daňového podvodu.
57. Objektivní okolnosti svědčící o nestandardnosti obchodních transakcí identifikoval žalovaný v bodech 63 až 73 napadeného rozhodnutí. Objemy zboží obchodovaného s Inrex se hrubě vymykaly dosavadním objemům prodávaného zboží (viz bod 67). Inrex byla pro žalobkyni novým obchodním partnerem, zahájila s ní spolupráci údajně proto, že byla dovozcem zboží od výrobce, což se však v případě obchodovaného zboží neprokázalo, neboť Inrex nebyla společností nakupující obchodované zboží přímo od zahraničních výrobců, ale od jiných českých společností. Inrex neměla v obchodním rejstříku zveřejněnou aktuální účetní závěrku. Smluvní vztah nebyl podložen písemnou smlouvou. Zboží pořizované od Inrex nebylo na fakturách přesně specifikováno. Přesné označení zboží nevyplývalo ani z dodacích listů či z nákladního listu vystaveného Triloxx. Nebyla doložena cenová nabídka zboží, jež by prokazovala ověření ceny zboží u jiných dodavatelů a tím výhodnost zvoleného obchodního partnera. Nestandardní se pak žalovanému jevily i okolnosti dopravy zboží do Polska, kdy v jednom případě realizoval

dopravu pan Ch., který nebyl zaměstnancem žalobkyně; zboží v daném případě nebylo pojištěno.

58. Konečně dobrou víru, resp. přijetí rozumných opatření rozebral žalovaný v bodech 74 až 78 rozhodnutí. Shrnl, že žalobkyně vstoupila do obchodního vztahu s pro ni novou společností Inrex a pořídila od ní zboží v celkovém objemu 63 134 430 Kč, přestože s ní neměla uzavřenou písemnou smlouvu, v níž by byl sjednán předmět koupě, množství, cena, kvalita, dodací, platební a reklamační podmínky, kontrola kvality apod. Platby za zboží žalobkyně prováděla na nezveřejněné účty (kromě úhrady ve výši 457 050 Kč), což lze hodnotit jako krajně nebezpečné. Pokud žalobkyně činila kroky k prověření obchodního partnera, jednalo se podle žalovaného o kroky čistě formální.

VI. 3) Aplikace na projednávanou věc

VI. 3. A) K existenci podvodu na DPH

59. Žalobkyně v podané žalobě nijak nezpochybovala, že daňové orgány správně popsaly ve zprávě o daňové kontrole, resp. v napadeném rozhodnutí obchodní řetězec týkající se obchodovaného zboží. V něm některé společnosti vystupovaly jako tzv. missing traders (dodavatelé Inrex - Audeso, Systemix, First Prize, Info Plus Trading); pro správce daně byli nekontaktní, případně si neplnily své daňové povinnosti. Po nich v řetězci figurovaly společnosti na pozici tzv. buffer (Inrex), které zboží nakoupily a prodaly téměř za shodné ceny, což znamenalo, že měly minimální daňovou povinnost. Ze skladů Triloxx, v němž došlo k přeprodávání zboží v řetězci v rámci několika minut či hodin, aniž by vlastník měl zboží v dispozici a mohl ověřit jeho kvalitu či množství, bylo zboží společností Inrex prodáno a dodáno žalobkyni vystupující jako tzv. broker (profit trader), která jej vyvezla do jiného členského státu s osvobozením od daně, tudíž požadovala po státu vyplacení nadměrného odpočtu.
60. Námitky žalobkyně, že nebylo prokázáno, že obchodovala s identickým zbožím jako společnosti na pozici missing traderů, soud odmítá. Z důkazních prostředků, které byly shromážděny v průběhu dokazování, jasně vyplývá, že byl zmapován řetězec obchodních společností od dodání zboží do skladů Triloxx po jeho prodej Inrex, poté žalobkyni a následně odběrateli z jiného členského státu. Pokud žalobkyně uváděla, že ona některý typ zboží evidovala ve formě výrobních čísel, ale ostatní společnosti v řetězci nikoliv, nemůže takové tvrzení zvrátit zjištění správce daně o pohybu zboží v řetězci, které je jasně podloženo fakturami a dodacími listy od dodavatelů předcházejících v řetězci žalobkyni (viz zejména přílohy na č. l. 45 a 31 správního spisu). Pokud ostatní články řetězce sériová čísla zboží neevidovaly a žalobkyně ano, neznamená to, že žalobkyně obchodovala s jiným zbožím než ostatní společnosti. Nadto soud připomíná argumentaci obsaženou ve zprávě o daňové kontrole, že po zahájení daňové kontroly již totožnost zboží nemohla být fyzicky ověřena, neboť žalobkyně spolupráci s Inrex ukončila a při ústním jednání správci daně sdělila, že žádné zboží od Inrex již ve svých skladech neeviduje. Z popsaného důvodu ani skutečnost, že závěry orgánů činných v trestním řízení nepotvrdily shodnost zboží, není v dané věci určující, neboť v době prověřování jednatelů se již zboží dodávané žalobkyní do jiných členských států EU nenacházelo v ČR a nemohlo být porovnáno se zbožím zajištěným v trestní věci B. a spol.
61. Odkazuje-li žalobkyně na usnesení policie o odložení věci ze dne 30. 11. 2015, lze poznamenat, že z předmětného usnesení toliko vyplývá, že nebylo prokázáno, že by jednatelé žalobkyně, případně jejich společnost Anafr, byli vědomě a úmyslně zapojeni

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. P.

do účelového obchodního řetězce. Policie v předmětném usnesení konstatovala, že „se jednalo o navázání obchodů společnosti INREX.CZ s. r. o., včetně zapojení společnosti INFO PLUS Trading s. r. o., ad., uskutečnění 11 obchodů za použití a zařazení společnosti ANAFRA s. r. o. na pozici profit trader. Byť se i u těchto obchodů jedná o obchody se znaky karuselových obchodů, z pohledu trestního práva nebyla prokázána subjektivní stránka skutkové podstaty prověřovaného trestného činu“ (viz strana 12 usnesení). Subjektivní stránka zvláště závažného zločinu krácení daně tedy nebyla prokázána. Obdobně z usnesení Krajského státního zastupitelství v Ostravě, pobočka v Olomouci, ze dne 20. 1. 2016, č. j. 2KZN 4120/2014-71, plyne, že trestní řízení je ovládáno jinými principy než řízení daňové. Podobný způsob provedení obchodů tedy není jednoznačným důkazem o vědomosti zástupců žalobkyně o podvodném jednání v rovině trestněprávní, kde je nutné prokázání úmyslu.

62. V této souvislosti soud odkazuje na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 12. 2009, č. j. 1 Afs 118/2009-76, podle něhož se v trestním řízení a v řízení daňovém zásadním způsobem liší předmět dokazování. V trestním řízení se dokazuje skutek, pro nějž se trestní řízení vede, a to ve vazbě na okolnosti rozhodné pro naplnění skutkové podstaty trestného činu. Předmětem dokazování v daňovém řízení však bylo prokázání minimálně nedbalostní vědomosti žalobkyně o podvodu na DPH. Zmíněná usnesení orgánů činných v trestním řízení svědčí o tom, že v rovině trestněprávní nebylo prokázáno úmyslné zavinění, jako jeden ze znaků skutkové podstaty trestného činu, nikoliv o tom, že by žalobkyně nemohla vědět, že se účastní podvodu na DPH. Skutečnost, zda žalobkyně mohla vědět o tom, že obchodní řetězec je zasažen podvodem na DPH, je důležitá pro závěr finančních orgánů, zda lze žalobkyni upřít právo na nadměrný odpočet, přestože splňuje formální i hmotněprávní podmínky pro jeho přiznání. Závěr orgánů činných v trestním řízení vyslovený v citovaných usneseních však pro úvahu správce daně či žalovaného o vědomosti žalobkyně o podvodu na DPH není určující.
63. Přestože je v obou zmíněných usneseních poznamenáno, že v případě žalobkyně lze shledat určité odlišnosti oproti kauze B. a spol., např. že žalobkyně u cennějšího zboží vedla skladovou evidenci u cennějšího zboží, příp. že porovnání obchodovaného zboží bylo možné jen v jednom případě, u něhož nebyla zjištěna shoda mezi výrobky, nevylučuje předmětné tvrzení závěr finančních orgánů o totožnosti zboží ve zjištěném obchodním řetězci. Jak bylo zmíněno výše v bodě 60, je-li z předložených faktur a dodacích listů zřejmé, že dodávky a odběry zboží mezi jednotlivými články v řetězci na sebe bezprostředně navazovaly a neexistují důkazy jiné, které by takový závěr vyvracely, lze přijmout závěr o totožnosti obchodovaného zboží.
64. Námitkám žalobkyně, že únik DPH nenastal u jejího dodavatele Inrex, ale u předchozích článků řetězce, tudíž jí tato skutečnost nemůže jít k tíži, soud nevyhověl. Má za to, že v dané věci byly zjištěny takové skutečnosti, z nichž vyplývá, že žalobkyně si při zahájení spolupráce s Inrex mohla, resp. měla být vědoma nestandardností o celém obchodním řetězci s předmětným zbožím (zboží bylo přepravováno ve skladu Triloxx bez fyzické kontroly zboží, okolnosti zahájení spolupráce s Inrex nebyly dostatečně vysvětleny, ona sama hodlala od státu vylákat nadměrný odpočet apod.), a mohla předpokládat, že u některého z předchozích článků řetězce k úniku DPH došlo.

VI. 3. B) K objektivním okolnostem a nedostatečnosti přijatých opatření

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. P.

65. K zahájení spolupráce s Inrex žalobkyně při ústním jednání dne 9. 1. 2014 uváděla: „Bylo to na začátku léta 2013 proto, že společnost INREX je jedním z mála importérů daného HW přímo od výrobců. (...) Nabídka zboží byla předložena e-mailem. Jako s ostatními dodavateli komunikujeme e-mailem a telefonicky. Jednalo se o standardní dodavatelsko-odběratelský vztah. (...) Obchodně dodavatelský vztah jsme řešili na základě objednávky a faktury, dílčí jednání probíhala ústně a tuto podobu jsme si potvrdili emailem.“ Zboží bylo nakoupeno na základě objednávky zákazníka a byly poskytnuty standardní záruky. U velkoobchodních dodávek HW se zpravidla koncový odběratel obrací přímo na reklamační středisko výrobce.
66. V průběhu daňové kontroly žalobkyně předložila emailovou komunikaci, jež měla dokládat okolnosti ohledně navázání spolupráce s Inrex (č. l. 177 správního spisu). Předložené emaily jsou datovány až od dne 27. 9. 2013, kdy D. P. z Inrex informuje jednatele žalobkyně R. o nabízené ceně za 40 000 kusů LED diod, načež je téhož dne jednatel R. kontaktován J. R. z litevské společnosti Micro Data s tím, že mají zájem o nákup 20 000 kusů LED diod a poté o stejné množství v dalším týdnu.
67. K tomu lze poznamenat, že pokud žalobkyně uváděla, že k zahájení spolupráce došlo na začátku léta 2013, žádné emaily ani informace o proběhlých schůzkách se společností Inrex z této doby nepředložila. Nelze tak jednoznačně určit, na základě jaké komunikace k zahájení obchodní spolupráce mezi žalobkyní a Inrex došlo. Není rovněž pravdou, že by ve vztahu k obchodovanému zboží byla Inrex dovozcem tohoto zboží přímo od výrobce ze zahraničí. Emaily z 27. 9. 2013 se již týkají konkrétních objednávek a navazujících dodávek, neřeší však podstatné otázky vzniku možné obchodní spolupráce (jaké zboží, od jakých výrobců, za jakých cenových podmínek, okolnosti dopravy apod.). Prvotní schůzky obchodních partnerů či jejich emailová či telefonická komunikace a jejich obsah zůstal správci daně, žalovanému i soudu utajen. Nelze proto než konstatovat, že okolnosti ohledně navázání spolupráce žalobkyně s Inrex nebyly vysvětleny a o důvodech navázání této spolupráce přetrvávají pochybnosti.
68. Zarážející jsou podle soudu i širší souvislosti obchodní spolupráce žalobkyně s Inrex. Jak správně zmínil správce daně ve zprávě o daňové kontrole, žalobkyně vstoupila do nového obchodního vztahu s Inrex, přestože neměla dostatečné zdroje na úhradu faktur za zboží od Inrex a do obchodů nevkládala žádné vlastní finanční prostředky. Zboží nehradila v datech splatnosti deklarovaných na fakturách Inrex, ale až poté, co obdržela platbu od zahraničního odběratele. Vzhledem k tomu, že do jiného členského státu EU prodávala žalobkyně zboží bez DPH, nicméně od Inrex jej nakupovala včetně DPH, s úhradou částky odpovídající dlužné DPH Inrex vyčkávala až do vyplacení nadměrného odpočtu od státu. To bylo ověřeno i při ústním jednání dne 9. 1. 2014, kdy jednatel žalobkyně potvrdil, že mají dluh vůči Inrex ve výši 321 612,48 EUR. Poté, co správce daně žalobkyni deklarovaný nadměrný odpočet za září 2013 ve standardní lhůtě nevyplatil a zahájil daňovou kontrolu, žalobkyně obchodní vztah s Inrex okamžitě ukončila.
69. Cena za nabízené zboží byla podle žalobkyně srovnatelná s cenami zboží nabízeného jinými dodavateli. Správce daně žalobkyni vytýkal, že před zahájením spolupráce cenovou výhodnost obchodovaného zboží neprověřovala, nesrovnávala ji s jinými potenciálními dodavateli, resp. v průběhu daňové kontroly o tom správci daně neposkytl žádné důkazy či podklady (viz strana 55 zprávy). Žalobkyně v rámci odvolacího řízení dokládala znalecký posudek ohledně obvyklosti ceny zboží, který žalovaný z důvodu chybné metodiky nepřijal. Následně doplnila v řízení před soudem nový znalecký posudek,

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. P.

z něhož lze pro některé druhy obchodovaného zboží vyčíst závěr, že žalobkyně obchodovala s Inrex za ceny srovnatelné s cenami nabízenými jinými subjekty. Předmětný znalecký posudek však podle soudu nemůže zvrátit závěr správce daně, že před zahájením obchodní spolupráce žalobkyně žádnou rešerši výhodnosti nového obchodního partnera neprovedla. Hodlala-li žalobkyně obchodovat s novým typem zboží v řádech desítek milionů Kč měsíčně a hledala pro tyto transakce nového dodavatele, bylo obezřetné např. oslovit více potenciálních dodavatelů na trhu, zjistit nabízené ceny za zboží a obchodní podmínky. K takovému prověřování však nejspíš nedošlo, resp. žalobkyně o něm neposkytla důkazy. Pokud byla jediným důvodem pro zahájení spolupráce žalobkyně s Inrex informace na internetových stránkách Inrex, že je vývozcem IT zboží od výrobců, přičemž v případě nyní obchodovaného zboží Inrex přímým dovozcem od výrobce nebyla, je minimálně nestandardní, že žalobkyně ke spolupráci s Inrex zahrnující obchodování se zbožím v takových objemech, které pro dosavadní obchodování žalobkyně nebyly běžné.

70. Zmiňovala-li žalobkyně, že zahájení obchodní spolupráce bez písemné smlouvy je v dnešní době standardní, lze i s odkazem na závěry Nejvyššího správního soudu vyslovené v rozsudku ze dne 27. 8. 2015, č. j. 2 Afs 104/2015-33, věc *LARNK SEE s. r. o.*, konstatovat, že k závěru o vědomosti žalobkyně o podvodu na DPH dospěl žalovaný na základě souhrnu všech skutkových zjištění v průběhu daňového řízení, nikoli pouze s přihlédnutím k nedostatku písemné formy smlouvy uzavřené mezi žalobkyní a společností Inrex. Pokud příkladmo zmínil, že v jiných obchodních případech společnost Inrex či žalobkyně sama písemné smlouvy uzavírala, nelze z těchto zmínek ničeho dovozovat. Soud souhlasí se žalovaným, že absence zakotvení nového smluvního vztahu mezi žalobkyní a Inrex v písemné smlouvě se s přihlédnutím k ostatním okolnostem případu jeví značně nestandardní, a to např. vzhledem k objemu odebíraného zboží od Inrex v průběhu září až prosince 2013 a k vývoji její obchodní bilance.
71. Obdobný závěr platí i pro žalovaným zmiňovanou neobežřetnost spočívající v platbách za zboží na účet Inrex nezveřejněný v registru plátců DPH. Jakkoli mohla být žalobkyně ujišťována svým obchodním partnerem, že předmětný účet skutečně patří Inrex, nemění to nic na skutečnosti, že úhradu faktur na účet nezveřejněný v registru plátců lze považovat za neobežřetný krok. To platí i za situace, že daný účet později v registru plátců skutečně zveřejněn byl. V okamžiku úhrady plateb za zboží žalobkyní tomu tak nebylo, což je pro věc podstatné.
72. Pokud žalovaný žalobkyni vytýkal, že v jednom případě přepravu zboží provedl svým soukromým vozidlem pan Ch., který nebyl v pracovněprávním vztahu se žalobkyní, aniž by zboží bylo pojištěno, i zde se jednalo o jednu z okolností svědčících o určité míře neobežřetnosti žalobkyně. Soud při ústním jednání provedl dokazování technickým průkazem vozidla, jehož mělo být k předmětné přepravě užito. Není tedy pochyb o tom, že pan Ch., jako známý jednoho z jednatelů žalobkyně, provedl přepravu zboží v ceně několika milionů Kč, aniž by k tomu byl zmocněn nějakou smlouvou a aniž by takové zboží bylo pojištěno. I zde platí, že tato skutečnost by sama o sobě pravděpodobně nemohla znamenat závěr o neobežřetnosti žalobkyně ani zakládat její vědomost o podvodu na DPH. Při zohlednění všech ostatních skutečností zjištěných žalovaným v daňovém řízení je však soud ve shodě se žalovaným přesvědčen, že takový závěr učinit lze.

73. Argument žalobkyně, že o její náležité obezřetnosti svědčí i dotaz na paní K. z finančního úřadu, která měla potvrdit bezproblémovost dodavatele Inrex, soud uvádí, že v rámci daňového řízení bylo vyvráceno, že by jmenovaná pracovnice správce daně žalobkyni takovou informaci sdělila. Ostatně, ani pokud by taková informace byla žalobkyni od zaměstnankyně finančního úřadu sdělena, nebylo možné se na ni odvolávat v rámci prokazování dobré víry, neboť žalobkyně oprávněně nemohla spoléhat na informaci, kterou zaměstnancům daňové správy nepřísluší z důvodu mlčenlivosti třetím subjektům sdělovat.

VI. 3. C) Shrnutí

74. Soud je na podkladě podrobného dokazování, k němuž došlo v daňovém řízení, přesvědčen, že zjištěné skutečnosti podporují závěr žalovaného, že žalobkyně přinejmenším mohla vědět, že se obchodováním se společností Inrex účastní nestandardních obchodních transakcí, jejichž smyslem bylo vylákat od státu nadměrný odpočet. Přestože není pochyb o tom, že se deklarovaná zdanitelná plnění fakticky uskutečnila, nelze žalobkyni nadměrný odpočet vyplatit, neboť žalovaný prokázal, že řetězec předcházejících obchodních transakcí byl zasažen podvodem na DPH, o němž žalobkyně mohla vědět: zahájila obchodní spolupráci v nestandardních objemech se společností Inrex, o níž neměla dostatečné reference, za nestandardních obchodních podmínek, aniž by přijala dostatečná preventivní opatření, aby bylo možno vyloučit, že o účasti na podvodu vědět nemohla.
75. Žalobkyně se pokoušela přesvědčit soud o tom, že každá z dílčích okolností zjištěných finančními orgány nesvědčí o problémovosti partnera Inrex. K tomu soud uvádí, že přestože se každá z těchto skutečností (absence písemné smlouvy, zahájení spolupráce na základě emailových nabídek, neexistence aktuální účetní závěrky ve sbírce listin dodavatele aj.) sama o sobě může jevit jako malichernost bez hlubšího významu, v komplexu tyto skutečnosti svědčí o potenciální problémovosti nového obchodního partnera a tím pádem zakládají vědomost žalobkyně o tom, že se účastní řetězce obchodních transakcí zasažených podvodem na DPH.
76. Zmiňovala-li žalobkyně v podané žalobě, že jí nebyl daňovými orgány zpřístupněn správní spis v celém rozsahu, při ústním jednání z této námitky upustila, neboť konstatovala, že požadované dokumenty z trestního řízení zařazené do vyhledávací části daňového spisu, jí byly zpřístupněny orgány činnými v trestním řízení. Soud se proto předmětnou výtkou žalobkyně dále nezabýval. Je přesvědčen, že žalobkyně měla k dispozici veškeré dokumenty podstatné pro řádnou formulaci svých námitek v odvolacím řízení i v řízení před soudem a že na svých právech nijak zkrácena nebyla.
77. Námitku obsaženou v doplnění žaloby ze dne 20. 3. 2019, že žalobkyně nebyla před vydáním napadeného rozhodnutí seznámena s hodnocením znaleckého posudku předloženého v odvolacím řízení, shledal soud opožděnou, neboť byla uplatněna až po uplynutí lhůty k podání žaloby (§ 72 odst. 1 ve spojení s § 71 odst. 2 s. ř. s.). Přesto však lze pro větší přesvědčivost rozhodnutí dodat, že žalobkyní zmiňovaná věc sp. zn. 1 Afs 438/2017 nebyla rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu dosud rozhodnuta; nelze tedy předjímat, k jakému závěru se rozšířený senát přikloní. V projednávané věci je

nicméně zásadní, že žalobkyně v soudním řízení předložila nový znalecký posudek, jímž reagovala na výtky žalovaného ohledně použitelnosti prvního předloženého znaleckého posudku. Žalobkyně tak v předmětné věci nebyla zbavena možnosti reagovat na závěry žalovaného a předložit k prokázání svých tvrzení další důkazy, byť tak učinila až v řízení před soudem. Jak bylo zmíněno výše, v dané věci žalobkyni nebylo žalovaným vyčítáno, za jakou cenu obchodovala s Inrex, ale to, že uspokojivě nedoložila okolnosti ohledně navazování spolupráce s novým obchodním partnerem, např. to, že si před zahájením spolupráce udělala průzkum trhu. Dokládá-li žalobkyně až několik let poté, že u některého typu zboží obchodovala s Inrex za cenu obvyklou, nejedná se o důkaz, jímž by prokázala odůvodněnost zahájení spolupráce s Inrex.

78. Pokud žalobkyně zpochybňuje údaje o ceně zboží zjištěné žalovaným z internetových stránek Alibaba.com, lze zopakovat, že žalovaný tuto informaci použil v napadeném rozhodnutí spíše orientačně a nic z tohoto zjištění nedovožoval. Zásadní v tomto ohledu spíše je, že žalobkyně byla v průběhu daňové kontroly vyzývána, aby předložila informace o tom, jak před zahájením spolupráce prověřovala svého nového obchodního partnera Inrex a jak si ověřovala nabízenou cenu zboží. V průběhu daňové kontroly žalobkyně žádnou rešerši ohledně nabízených cen obchodovaného zboží v období před zahájením spolupráce nepředložila. V rámci odvolacího řízení dodala správci daně znalecký posudek, jenž měl prokázat, že ceny za zboží nabídnuté společností Inrex byly cenami obvyklými. Žalovaný však správně předmětný znalecký posudek nepovažoval za věrohodný, neboť se zabýval srovnáním cen od jediného dodavatele v čase a nemohl poskytnout spolehlivou informaci o cenách nabízených na trhu ČR. Přestože v řízení před soudem bylo provedeno dokazování znaleckým posudkem Ing. K., který obvyklost ceny zboží u některých obchodovaných výrobků prokazuje, nemění to nic na správnosti závěru správce daně i žalovaného, že žalobkyně nepředložila žádný důkaz o tom, že před zahájením spolupráce s Inrex zjišťovala od jiných dodavatelů cenové možnosti obchodovaného zboží, resp. že by si svého nového obchodního partnera blíže prověřovala. Z tohoto důvodu proto soud neprováděl dokazování fakturami Agem ohledně cen nabízených za obchodované zboží, neboť ty byly rovněž opatřeny v průběhu soudního řízení, nikoliv před zahájením obchodní spolupráce s Inrex v létě 2013. Žalobkyni tedy není vytýkána cena zboží, za kterou s Inrex obchodovala, ale to, že svého nového partnera před zahájením spolupráce dostatečně neproověřila.
79. Námitky žalobkyně ohledně nepoužitelnosti shody IP adres hodnotí soud jako nepřipadné, neboť argumentaci žalobkyně v tomto směru žalovaný v odvolacím řízení uznal a není obsahem napadeného rozhodnutí.
80. Poukazovala-li žalobkyně na skutečnost, že jsou jí vytýkány skutečnosti, jež se netýkají jejího obchodního partnera, ale předchozích článků v řetězci, je její argumentace nepřiléhavá. Soudu jsou známa východiska judikatury správních soudů, dle nichž nelze daňovému subjektu přičítat k tíži okolnosti týkající se společnosti, která se v obchodním řetězci nachází o několik článků dříve, pokud o nich daňový subjekt nemohl vědět (za všechny např. rozsudek SDEU ze dne 14. 2. 2019, ve věci *Vetsch Int. Transporte GmbH*, C-531/17, bod 43, nebo rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 10. 2010, č. j. 9 Afs 18/2010-227, ve věci *Primossa a. s.*, nebo ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, ve věci *Vyrtych a. s.*). V dané věci však žalovaný žalobkyni vytýkal, že zahájila obchodní spolupráci s Inrex za nestandardních obchodních podmínek, přičemž nepřijala dostatečná opatření, aby zabránila své účasti v řetězci zasaženého podvodem na DPH. Zmiňoval tedy

toliko skutečnosti týkající se obchodního partnera Inrex, nikoliv předcházejících článků řetězce.

81. Žalobkyně ve svých obsáhlých podáních citovala řadu rozsudků správních soudů i SDEU. Podle soudu však není smysluplné reagovat v odůvodnění tohoto rozsudku na všechny judikáty výslovně zmiňované žalobkyní a rozvádět, zda jsou jejich závěry na věc aplikovatelné či nikoliv. Jedná se v převážné většině o případy neprokázání či nepřiznání nároku na odpočet DPH, které závisí na konkrétních skutkových okolnostech řešené věci. Závěry v nich vyslovené tak nejsou paušálně přenositelné na věc žalobkyně, která je založena na jiných skutkových okolnostech. Soud je přesvědčen, že nosné argumenty obsažené v žalobě, resp. jejích doplněních, byly v rozsudku řádně vypořádány. Reagovat výslovně na každý žalobkyní zmíněný judikát by bylo neúčelné.

VII. Závěr a náklady řízení

82. Soud tak na základě všech výše uvedených skutečností neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
83. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyně ve věci úspěch neměla (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

Brno 20. června 2019

Mgr. Milan Procházka, v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. P.