



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Jitky Zavřelové a soudců Mgr. Tomáše Kocourka, Ph.D., a Olgy Stránské v právní věci

žalobkyně: **R.**, IČO: X,
se sídlem X,

zastoupena advokátem Mgr. Janem Maškem,
se sídlem Pekařská 658, Kladno,

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 3. 2016, čj. 9787/16/5300-21442-711674,

takto:

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

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobkyně napadla žalobou shora označené rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“) a domáhá se jeho zrušení. Žalovaný tímto rozhodnutím částečně změnil napadená rozhodnutí – dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“), a to rozhodnutí čj. 1247297/15/2109-50523-203869 ze dne 23. 3. 2015, kterým byla žalobkyni doměřena daň za období od 15. 5. 2012 do 30. 6. 2012 ve výši 1 200 348 Kč a uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 240 069 Kč, rozhodnutí čj. 1248217/15/2109-50523-203869 ze dne 23. 3. 2015, kterým byla žalobkyni doměřena daň za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2012 ve výši 1 852 798 Kč a uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 370 559 Kč, a rozhodnutí čj. 1248321/15/2109-50523-203869 ze dne 23. 3. 2015, kterým byla žalobkyni doměřena daň za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2012 ve výši 230 653 Kč a uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 46 130 Kč. Změna dodatečných platebních výměrů provedená napadeným rozhodnutím nemá vliv na výši doměřené daně a penále.
2. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl, že v řízení bylo prokázáno, že se žalobkyně svými transakcemi, jejichž předmětem byla betonářská ocel, účastnila podvodu na DPH, přičemž o tom žalobkyně věděla nebo vědět měla a mohla. Z uvedeného důvodu žalobkyni nebyl uznán uplatněný nárok na odpočet daně z přijatých plnění, neboť nárok na odpočet daně byl uplatněn v rozporu se smyslem a účelem směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice 2006/112/ES“), resp. v rozporu s § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“).

Obsah žaloby a vyjádření k žalobě

3. Žalobkyně v žalobě předně uvedla, že závěry žalovaného ohledně jejího podílu na daňovém podvodu nemají oporu v provedeném dokazování. Napadené rozhodnutí je podle ní nezákonné, přičemž nezákonnost spočívá v nesprávném posouzení právní otázky. Řízení, které vydání napadeného rozhodnutí předcházelo, pak vykazuje vady, neboť skutková podstata, z níž odvolací orgán vycházel, nemá oporu ve shromážděných podkladech a napadené rozhodnutí je minimálně z části nepřezkoumatelné.
4. Žalobkyně se domnívá, že žalovaný v zásadě pouze převzal nesprávné hodnocení provedeného dokazování správce daně a toto dále účelově doplnil, aby nemusel formálně i fakticky nesprávné rozhodnutí správce daně změnit v její prospěch. Žalovaný, který si byl vědom nesprávnosti rozhodnutí správce daně, tedy „dospěl k odlišnému právnímu názoru než správce daně“ a celkově postavení žalobce zhoršil, když usoudil, že žalobce „se svými deklarovanými transakcemi účastnil podvodu na DPH“.
5. Žalobkyně dále poukázala na to, že se ztotožnila s žalovaným, který správně uvedl, že nárok na odpočet není dotčen okolností, že v řetězci dodávek je jedno z předcházejících nebo následujících plnění zasaženo daňovým podvodem, pokud to daňový subjekt nevěděl nebo vědět nemohl. Dále je pak nutné zkoumat existenci daňového podvodu a v případě jeho zjištění je k odepření nároku na odpočet daně třeba prokázat, že o tomto podvodu osoba povinná k dani věděla nebo vědět měla a mohla. Žalobkyně zdůraznila, že důkazní břemeno ohledně prokázání účasti daňového subjektu na daňovém podvodu leží právě na správci daně.
6. Žalobkyně namítla, že napadené rozhodnutí je minimálně z části nepřezkoumatelné, neboť

v odůvodnění napadeného rozhodnutí není konkretizováno, jak se některý z dodavatelů dopustil daňového podvodu a jakým způsobem se měla žalobkyně na tomto podvodu účastnit. Samotný výčet „podivností“, které jsou často podivnostmi jen dle účelového tvrzení finanční správy, jistě nedokazuje existenci podvodu a její podíl na něm. Skutečnost, že některý z dodavatelů nesplnil řádně svoji daňovou povinnost, totiž neznamená, že jednal podvodně.

7. Žalobkyně dále také uvedla, že žalovaný v napadeném rozhodnutí vycházel z ustálené judikatury a odkazoval na tzv. vědomostní test při prokazování daňového podvodu. Jedná se o existenci objektivních nestandardních okolností a dále o absenci jisté obezřetnosti a opatrnosti v obchodních vztazích.
8. Žalovaný konkrétně uvedl, že byly prokázány následující „nestandardnosti“. V první řadě se mělo jednat o skutečnost, že žalobkyně vstoupila bez předchozích zkušeností ze dne na den do obchodu s betonářkou ocelí a bez průzkumu trhu začala realizovat statisícové obchody. K tomu však žalobkyně již v průběhu správního řízení uváděla, že společnost byla dne 15. 5. 2012 zakoupena K. H., která se stala její jedinou jednatelkou. Při obchodních aktivitách žalobkyně využívala znalosti trhu, odběratelsko-dodavatelských vztahů a zvyklostí, které měl manžel jednatelky žalobkyně O. H.. Toto uváděla žalobkyně od počátku správního řízení a potvrzoval to svým vyjádřením rovněž O. H. Pokud tedy žalovaný tvrdí, že žalobkyně neměla žádné zkušenosti v oboru, je takové tvrzení ve zřejmém rozporu s provedeným dokazováním.
9. Dále žalovaný poukázal na neobezřetnost žalobkyně, kterou spatřoval v absenci písemné smlouvy o spolupráci a v realizaci obchodů telefonicky, resp. přes email. Podle žalobkyně se však jednalo o obchodní praktiky zaběhlé v daném obchodním odvětví. V daném případě se jednalo o opakované dodávky druhově určeného zboží, zajištěné výhradou vlastnictví do zaplacení a platbami předem. Nebylo obvyklé ani nezbytné sepsávat nějaké smlouvy o spolupráci. Obchodní vztahy jsou podle žalobkyně charakteristické právě neformálností a operativností, založenou často na osobních vztazích a zkušenostech.
10. Žalovaný rovněž zdůraznil skutečnost, že žalobkyně neuvedla, že by si ověřovala své dodavatele kontrolou sídla, internetových stránek či podle toho, zda zveřejňují svoji účetní závěrku. Podle žalobkyně je však nutné zohlednit, že předmětné transakce se uskutečnily v roce 2012, a tedy posuzovat možnosti prověřování obchodních partnerů z hlediska roku 2016 a nastalého rozvoje veřejných databází je poněkud zavádějící. Dále pak nesouhlasí ani s tím, že skutečnost, že sídlo společnosti je v tzv. office house spolu s desítkami jiných společností, by nějak takovou společnost dehonestovalo.
11. Žalovaný dále vytkl žalobkyni neobezřetnost spočívající v tom, že se neúčastnila každého předání zboží, neuvedla s odstupem 3 let zpětně při dokazování vždy přepravce zboží v konkrétní transakci. K tomu žalobkyně opakovaně uváděla, že s ohledem na charakter zboží a nastavení dodavatelsko-odběratelských podmínek není obvyklé a ani nutné osobní přebírání, resp. předávání zboží.
12. Další pochybení žalovaný spatřoval ve skutečnosti, že dokumentace ke zboží byla zasílána prostřednictvím e-mailu, čímž žalobkyně rezignovala na fyzickou kontrolu zboží. Podle žalobkyně však byla zajištěna bezprostřední zpětná vazba (telefonicky a e-mailovým kontaktem) a tím pádem i kontrola bezvadnosti dodávek. Všichni obchodní partneři spolu obchodovali opakovaně a případné reklamace vyřizovali operativně. Žalobkyně navíc znovu zdůraznila, že se jednalo o druhově určené zboží, u kterého se kvalita dokládá právě

původními atesty, neboť pohledem, pohmatem či čichem se kvalita betonářské oceli určit nedá.

13. V poslední řadě pak žalovaný vytýkal žalobkyni, že neřešila riziko spojené s přechodem nebezpečí škody na zboží. K tomu však žalobkyně uvedla, že se jedná o „otrocký“ výklad příslušných ustanovení o přechodu nebezpečí škody dle zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník. Žalovaný však zcela pominul, že dané normy lze bez problémů modifikovat smluvním ujednáním, a to i ujednáním ústním. Sám žalovaný upozornil na absurdní situaci, kdy díky výhradě vlastnického práva až do zaplacení by se měl vlastníkem předmětného zboží stát dříve odběratel žalobce než žalobce sám. Daný postup pak žalovaný hodnotil jako nebezpečnost a nestandardnost, takový postup však znamená odstranění dodavatelsko-odběratelského rizika u žalobkyně v praxi. To samé pak platí i pro splatnost přijatých plnění v den jejich uskutečnění.
14. Žalobkyně obecně shrnula, že není možné na obchody s druhově určeným zbožím aplikovat např. pravidla pro maloobchodní prodej spotřebičů. Žalobkyně nakupovala betonářskou ocel tak, aby ji prodala co nejrychleji, byť s minimálním ziskem. Výtky žalovaného nebyly v převážné většině důvodné a už vůbec pak netvoří logický řetězec důkazů o podílu žalobkyně na daňovém podvodu. Celkově lze situaci připodobnit k tomu, kdy by finanční správa nutila přijímat a předávat zboží obchodníky na komoditních burzách.
15. Závěrem pak žalobkyně uvedla, že žalovaný v rozporu s provedeným dokazováním, ze kterého vyplynuly určité standardní zvyklosti obchodování s betonářskou ocelí, převzal argumentaci správce daně a jen ji uzpůsobil tak, aby mohl předmětnou věc jinak právně kvalifikovat, a to v neprospěch žalobkyně, neboť si uvědomil zřejmé pochybení správce daně a nezákonnost dodatečných platebních výměrů. Napadené rozhodnutí proto podle žalobkyně vykazuje nezákonnost spočívající v nesprávném právním posouzení dané otázky a dále řízení, které vydání tohoto rozhodnutí předcházelo, vykazuje vady, neboť skutková podstata, z níž žalovaný vycházel, nemá oporu ve shromážděných podkladech a napadené rozhodnutí je minimálně z části nepřezkoumatelné.
16. Žalovaný ve vyjádření k žalobě ze dne 9. 1. 2017 uvedl, že ze zjištění správce daně lze učinit závěr, že byly naplněny podmínky nároku na odpočet daně, avšak plnění bylo zasaženo podvodem na DPH, o kterém žalobkyně věděla nebo vědět měla a mohla. Při splnění zákonných podmínek nároku na odpočet daně může správce daně legitimně odejmout tento nárok právě z důvodu podvodu na DPH, prokáže-li jeho existenci a vědomost o tomto podvodu, což bylo v daném případě splněno. Z tohoto důvodu nebyl žalobkyni uznán uplatněný nárok na odpočet daně z předmětných přijatých plnění, neboť nárok byl uplatněn v rozporu se smyslem a účelem směrnice 2006/112/ES, resp. v rozporu s ustanovením § 72 zákona o DPH. V předmětné věci sice žalobkyně u dotčených transakcí s betonářskou ocelí naplnila podmínky pro nárokování odpočtu DPH, avšak tyto transakce byly zasaženy podvodem na DPH, o čemž žalobkyně věděla nebo vědět měla a mohla. Betonářská ocel byla přeprořádána v řetězci korporací a při těchto obchodech došlo v daném řetězci k narušení daňové neutrality, kdy buď některá z korporací přestala plnit své daňové povinnosti, stala se nekontaktní a stanovenou daň nezaplatila (společnost T.), nebo vůbec nepodávala přiznání k DPH a nebylo možné u ní přijatá a uskutečněná zdanitelná plnění ověřit (společnost S. J.).
17. Žalovaný dále poukázal na to, že nárok na odpočet daně je nedílnou součástí systému DPH

a nemůže být v zásadě omezen. Soudní dvůr Evropské unie (dále jen „SDEU“) však vymezil výjimku, kdy nárok na odpočet daně nemusí být správcem daně přiznán a kdy se subjekty práva nemohou dovolávat norem unijního práva. Tato výjimka se týká případů, kdy plátce daně uplatňuje nárok na odpočet daně podvodným způsobem. V případě takového podvodného jednání je třeba daňovému subjektu dokázat, a to na základě objektivních okolností případu, že přijaté zdanitelné plnění je součástí daňového podvodu a daňový subjekt o této skutečnosti věděl nebo vědět měl a mohl. V takovém případě se pak plátce daně považuje za osobu účastnící se daňového podvodu.

18. Žalovaný také zdůraznil, že SDEU v žádném ze svých rozsudků ve vztahu k podvodnému jednání na DPH nekonstatoval, že správce daně musí být schopen přesně identifikovat, který subjekt v řetězci neodvedl jakou částku DPH. Toto zjištění není možné po správci daně požadovat už ani z logiky věci, neboť pokud by tomu tak bylo, pak by subjektům, které organizují podvodný řetězec, zcela postačovalo, aby do takového řetězce zapojily i korporaci, která bude vykazovat přijatá a uskutečněná zdanitelná plnění v přibližně stejné výši, vykáže nízkou daňovou povinnost (např. přibližně v řádech desítek Kč), daň odvede a následně se stane pro správce daně nekontaktní. V takovém případě by sice daňový subjekt mohl tvrdit, že nekontaktní korporací byla daň na výstupu přiznána i odvedena, avšak správce daně by nikdy neměl možnost ověřit, zda nekontaktní korporace vykazala uskutečnění těch zdanitelných plnění, z nichž si její odběratel nárokuje odpočet daně, zda je touto nekontaktní korporací uplatňován nárok na odpočet DPH oprávněně (tedy zda např. plnění vykázaná na výstupu nevyrovnala fiktivními zdanitelnými plněními na vstupu), a především pak, zda z plnění, z nichž si nekontaktní korporace uplatňuje nárok na odpočet daně, byla odvedena DPH jejím dodavatelem. Z uvedeného je pak dle žalovaného zřejmé, že již samotná skutečnost, že některá korporace v řetězci je nekontaktní, a nelze tedy ověřit údaje, které uvedla v daňovém přiznání, musí být považována za narušení neutrality daně. Tento závěr lze pak rovněž dovodit z judikatury Nejvyššího správního soudu, který konstatoval, že povinností daňových orgánů není prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, ale v daňovém řízení musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (viz rozsudky NSS ze dne 21. 4. 2014, čj. 9 Afs 111/2009-274, a ze dne 10. 10. 2012, čj. 1 Afs 37/2012-50). Z výše uvedeného pak podle žalovaného vyplývá, že v daném případě byla naplněna podmínka existence podvodu na DPH ve smyslu chybějící daně u některého z článků v řetězci korporací. Zároveň žalovaný doplnil, že podle judikatury SDEU [viz bod 65 rozsudku ze dne 18. 12. 2014, Staatssecretaris van Financiën proti Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti vof. (spojené věci C-131/13, C-163/13 a C-164/13)] není podstatné, zda k podvodu na DPH dojde výše nebo níže v témže dodavatelském řetězci (tedy např. i na území jiného členského státu).
19. Pokud jde o námitku žalobkyně, že žalovaný nedostatečně zjistil skutkový stav a neprokázal, že by žalobkyně mohla či měla vědět o existenci podvodu, neboť v odůvodnění napadeného rozhodnutí není konkretizováno, jak se některý z dodavatelů dopustil daňového podvodu a jakým způsobem se měla žalobkyně na tomto podvodu účastnit, a proto považuje napadené rozhodnutí minimálně z části za nepřezkoumatelné, tak toto tvrzení považuje žalovaný za zcela nedůvodné. Podle jeho názoru je z napadeného rozhodnutí více než patrné, jaké skutečnosti byly v řízení zjištěny a zohledněny. S existencí podílu žalobkyně na podvodu na DPH se vypořádal v napadeném rozhodnutí. Předmětné obchodní transakce neodpovídají běžným obchodním transakcím a z objektivních okolností lze jednoznačně konstatovat, že žalobkyně nebyla v uvedených

transakcích obezřetná a o daňovém podvodu věděla nebo vědět měla a mohla.

20. Žalovaný také podotkl, že v napadeném rozhodnutí popsal jednoznačně skutečnosti vzbuzující podezření o standardnosti obchodních případů, ze kterých lze dovodit nesrovnalosti obchodních případů (objektivní okolnosti). Tyto objektivní okolnosti sice nemusí jednotlivě nutně znamenat dostatečně silné podezření o podvodném jednání, avšak ve svém souhrnu tvoří jasný a logický ucelený soubor vzájemně provázaných a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě prokazují, že žalobkyně nebyla dostatečně obezřetná, a tedy věděla nebo vědět měla a mohla, že se účastní obchodní transakce zasažené podvodem na DPH. Nezbytnost hodnotit veškeré zjištěné okolnosti ve svém vzájemném souhrnu zdůrazňuje ve svých rozhodnutích rovněž Nejvyšší správní soud (k tomu srovnej např. rozsudek ze dne 10. 10. 2012, čj. 1 Afs 37/2012-50).
21. Dále žalovaný upozornil na skutečnost, že žalobkyně uvádí zejména v bodě V. žaloby argumentaci k objektivním okolnostem, avšak vždy zcela izolovaně ke každé takové jednotlivé okolnosti. Tato argumentace dle žalovaného nemůže obstát, neboť na dané objektivní okolnosti je třeba nazírat jako na souvislý logický komplex, což však žalobkyně zcela opomíjí. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí a z výše uvedeného je zcela zřejmé, že žalovaný posuzoval (a dle judikatury SDEU k přijetí závěru o vědomosti o podvodu na DPH dokonce posuzovat musel) objektivní okolnosti ve svém souhrnu jako logický celek a z tohoto důvodu dospěl k závěru o vědomosti žalobkyně o jejím zapojení do transakcí zasažených podvodem na DPH. Právě ve svém souhrnu totiž objektivní okolnosti skutečně vypovídají o tom, že žalobkyně o účasti na podvodu na DPH vědět měla a mohla.
22. Závěrem žalovaný uvedl, že podle základních zásad správy daní je povinen postupovat v souladu se zákony a jinými právními předpisy, přičemž musí ctít zásadu legitimního očekávání zakotvenou v § 5 odst. 1 a § 8 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“). Podle § 5 odst. 1 daňového řádu může činit jen to, co mu zákon výslovně dovoluje, a svévolné odchýlení od zákonného ustanovení by představovalo porušení těchto zásad, a tím pádem by se jednalo o nezákonný postup. Žalovaný tedy uzavřel, že s ohledem na výše uvedené má za to, že napadené rozhodnutí nebylo vydáno v rozporu se zákonem, žalobkyní vznesené námitky jsou nedůvodné a napadené rozhodnutí není nezákonné.

Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu

23. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou.
24. Soud vycházel při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), přičemž napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Vady, k nimž by byl povinen přihlídnout i bez námítky, soud neshledal.
25. Soud rozhodl o žalobě v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání, neboť žalobkyně i žalovaný udělily k tomuto postupu souhlas.

Skutková zjištění vycházející z obsahu správního spisu

26. Z obsahu správního spisu soud zjistil následující skutečnosti relevantní pro rozhodnutí věci:
27. Dne 24. 7. 2012 podala žalobkyně přiznání k DPH zaevidované pod čj. 64048/12 za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2012, ve kterém deklarovala vlastní daňovou povinnost ve výši 48 325 Kč.
28. Dne 5. 10. 2012 podala žalobkyně přiznání k DPH zaevidované po čj. 74145/15 za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2012, ve kterém deklarovala vlastní daňovou povinnost ve výši 30 035 Kč.
29. Dne 25. 1. 2013 podala žalobkyně přiznání k DPH zaevidované po čj. 153652/12 za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2012, ve kterém deklarovala daňovou povinnost ve výši 13 992 Kč.
30. Dne 29. 3. 2013 byla u žalobkyně zahájena daňová kontrola na DPH za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí 2012 a měsíce leden a únor roku 2013, o čemž byl sepsán protokol čj. 581804/13. Této daňové kontrole předcházelo dne 5. 10. 2012 provedené místní šetření, o kterém byl sepsán protokol čj. 73327/12, a dále místní šetření ze dne 4. 1. 2013, o kterém byl sepsán protokol čj. 150039/13.
31. Následně byla dne 10. 4. 2013 u žalobkyně zahájena rovněž daňová kontrola na DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2012 a rovněž na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012, o čemž byl sepsán protokol čj. 1079249/13. V průběhu daňových kontrol správce daně zkoumal, zda měla žalobkyně nárok na odpočet daně z přijatých plnění dle § 72 a § 73 zákona o DPH. Nárok na odpočet daně z přijatých plnění správce daně následně neuznal z důvodu, že se fakturované přijaté zdanitelné plnění neuskutečnilo tak, jak bylo v předmětných daňových dokladech uvedeno, a že se žalobkyně účastnila plnění zasažených podvodem na DPH, přičemž o této skutečnosti věděla nebo vědět měla a mohla.
32. Daňová kontrola na DPH za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí 2012, měsíce leden a únor roku 2013 a zdaňovací období 2. čtvrtletí 2012 byla ukončena podpisem zprávy o daňové kontrole čj. 1136072/15 ze dne 17. 3. 2015. O jejím projednání byl sepsán protokol čj. 1136131/15 a správce daně na základě výsledku provedené kontroly vydal dne 23. 3. 2015 dodatečný platební výměr na DPH č. 1, dodatečný platební výměr na DPH č. 2 a dodatečný platební výměr na DPH č. 3.
33. Žalobkyně proti všem třem uvedeným rozhodnutím podala dne 20. 4. 2015 odvolání, které obsahem odpovídá projednávané žalobě, přičemž toto následně ještě dne 20. 5. 2015 doplnila.
34. Dne 13. 1. 2016 zaslal žalovaný žalobkyni seznámení se zjištěnými skutečnostmi a s částečně odlišným posouzením věci (žalovaný ze spisového materiálu zjistil, že žalobkyně skutečně realizovala deklarované obchodní transakce, avšak tyto byly zasaženy podvodem na DPH, o čemž žalobkyně věděla, resp. vědět měla a mohla) a vyzval ji k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu.
35. Dne 4. 3. 2016 žalovaný vydal napadené rozhodnutí. Odůvodnění napadeného rozhodnutí se shoduje s vyjádřením žalovaného k žalobě, které je rekapitulováno v bodech 16 až 22 výše.

Posouzení žalobních bodů

Shodu s prvopisem potvrzuje: A. A.

36. Podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH 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.

Podle § 2 odst. 1 písm. a) zákona o DPH je předmětem daně dodání zboží za úplaty osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku.

37. Soud se v první řadě s ohledem na význam a povahu námitky zabýval žalobkyní namítanou (částečnou) nepřezkoumatelností napadeného rozhodnutí z důvodu, že v něm není konkretizováno, jakým způsobem se měl některý z dodavatelů dopustit daňového podvodu a jakým způsobem se měla žalobkyně na tomto podvodu účastnit. K tomu soud uvádí, že obecně musí být z odůvodnění rozhodnutí seznatelné, proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, podle které právní normy rozhodl a jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů. Těmto požadavkům napadené rozhodnutí dle názoru soudu bez pochyby dostalo.
38. V rozhodnutí o doměření daně, které je postaveno na odepření nároku na odpočet DPH na vstupu z důvodu účasti na daňovém podvodu, musí správce daně popsat, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval, nemusí přitom prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl podvod spáchán (viz rozsudek NSS ze dne 25. 6. 2015, čj. 6 Afs 130/2014-60). Judikatura SDEU [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“, dále též rozsudek ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech Mahagében kft a Péter Dávid, C-80/11 a C-142/11, dále jen „věc Mahagében“] pojmem podvod na DPH označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Tuto definici podvodu na DPH převzaly též české soudy, přičemž zdůrazňují, že o podvod na DPH se jedná jen tehdy, pokud byla zjištěna ztráta na DPH. K učinění závěru o existenci podvodu na DPH nepostačuje, pokud je některý z daňových subjektů zapojených do řetězcového obchodu nekontaktní, takže nelze ověřit, zda byla přiznána a odvedena DPH na výstupu ze zdanitelného plnění přijatého jiným daňovým subjektem v řetězci, jenž si z něho nárokuje odpočet DPH na vstupu. O podvod na DPH jde totiž jen tehdy, jestliže bylo zjištěno a prokázáno skutečné (nikoliv pouze hypotetické) porušení neutrality, na které je tato daň postavena (viz rozsudky NSS ze dne 10. 11. 2015, čj. 9 Afs 163/2015-44, bod 46, ze dne 21. 12. 2016, čj. 6 Afs 147/2016-28, ze dne 21. 3. 2018, čj. 1 Afs 427/2017-48, bod 36, a ze dne 18. 10. 2018, čj. 9 Afs 333/2017-63, body 38 a 39). Je nicméně třeba rovněž uvést, že pouhé neodvedení daně jedním ze subjektů, není-li doprovázeno dalšími relevantními skutečnostmi, nelze považovat za podvod na DPH (rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2018, čj. 5 Afs 60/2017-60, body 61 a 64).
39. Žalovaný v napadeném rozhodnutí podrobně popsal celý obchodní řetězec (obě jeho varianty), identifikoval ztrátu na dani a současně vymezil elementy, které svědčí o podvodnosti jednání některých zapojených subjektů (tedy že jde skutečně o podvod na

DPH, nikoliv pouze o neodvedení daně jedním ze zapojených daňových subjektů, viz zejména odst. 42 až 72 napadeného rozhodnutí).

40. Žalovaný konkrétně uvedl, že ve 2. a 3. čtvrtletí 2012 odebírala žalobkyně zboží od společnosti S. J. (dále jen „S. J.“). Předchozí články řetězce nebyly spolehlivě došetřeny, uvedená společnost je tedy prvním článkem řetězce, přičemž je zřejmé, že jelikož betonářskou ocel nevyráběla, ale pouze nakupovala a dále prodávala žalobkyni, musí jí v řetězci předcházet další subjekty. Ke společnosti S. J. bylo zjištěno, že ve zdaňovacím období 2. a 3. čtvrtletí 2012, kdy měla dodávat zboží žalobkyni a kdy ještě byla registrována jako plátce DPH, nepodala daňové přiznání ani neuhradila daň. Jde tedy o článek řetězce, který daň neodvedl, společnost je nekontaktní. Žalobkyně zboží pořízené od společnosti S. J. dále prodala společnosti P. S. (dále jen „P. S.“) a zboží bylo dopraveno do jejího skladu v P. Společnost P. S. prodala zboží obratem slovenské společnosti S. M. (dále jen společnost „S. M.“). Dodání zboží společností P. S. společnosti S. M. je intrakomunitárním dodáním, tedy z hlediska společnosti P. S. jde o dodání osvobozené od DPH s nárokem na odpočet DPH na vstupu (§ 64 odst. 1 zákona o DPH). U tohoto subjektu tedy došlo k inkasování celé daně na vstupu. Zboží bylo do Slovenské republiky (K. N. M.) skutečně převezeno, a to dopravní společností P. (dále jen „P.“), přičemž dopravu objednala společnost S. M. Zboží nebylo ve skladu společnosti S. M. zkontrolováno ani vyskladněno a obratem bylo v souladu s původní objednávkou dopravy přivezeno zpět do České republiky (opět na Ostravsko). Je zřejmé, že jediným účelem přemístění zboží na území Slovenské republiky bylo získat odpočet na DPH v režimu § 64 odst. 1 zákona o DPH. Ke ztrátě na dani tedy došlo tím, že společnost S. J. neodvedla DPH na výstupu a společnost P. S. nárokovala odpočet celé DPH na vstupu, a to přestože dodání zboží do Slovenské republiky bylo účelové a týž den bylo dopraveno zpět na Ostravsko.
41. Ve 3. a 4. čtvrtletí 2012 byl obchodní řetězec pozměněn. Správci daně se podařilo v součinnosti s dožádanými správci daně zdokladovat, že betonářská ocel byla nakupována v Polské republice od výrobce I. (dále jen „I.“). Zboží nakupovala česká společnost T. (dále jen „T.“), která jej obratem přeprodala společnosti B. R. (dále jen „B. R.“ – ta přestala s komoditou obchodovat, jakmile u ní byl zahájen postup k odstranění pochybností ve věci DPH za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2012). Od této společnosti nakupovala zboží žalobkyně. Poté pokračuje řetězec shodně jako ve shora uvedeném případě, tj. žalobkyně dodala zboží společnosti P. S. a ta jej prodala společnosti S. M. nebo (v menším počtu případů) společnosti C. Zboží bylo přemístěno do Slovenské republiky a poté ihned vráceno.
42. Pokud jde o mechanismus vzniku daňové ztráty v této druhé variantě obchodního řetězce, klíčový podíl na ní mají společnosti T. a P. S. Pořízení zboží z Polské republiky bylo pro společnost T. pořízením zboží z jiného členského státu (§ 16 zákona o DPH), s nímž je spojena povinnost přiznat daň z pořízeného zboží a v případě jeho dodání společnosti B. R. povinnost přiznat daň na výstupu z dodání zboží, s čímž je spojen nárok na odpočet daně na vstupu (přiznané v souvislosti s pořízením zboží z jiného členského státu). Výstupem této operace je, že společnost T. byla povinna uhradit celou daň na výstupu. K daňové povinnosti společnosti T. bylo zjištěno, že za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2012 bylo daňové přiznání podáno, za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2012 podáno nebylo. Daňová povinnost společnosti T. za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2012 byla předmětem postupu k odstranění pochybností. Daň byla stanovena na základě pomůcek, neboť daňový subjekt byl nekontaktní. Místně příslušný správce daně vycházel z pohybů na účtech společnosti

T. Na dvou účtech evidovaných u správce daně vedených v českých korunách nebyly zjištěny žádné pohyby svědčící o ekonomické činnosti. Posledním účtem je účet vedený v eurech, z něhož probíhaly platby do Polské republiky a na který byly hrazeny vystavené faktury z tuzemska. Správce daně vycházel z faktur získaných od odběratele společnosti T. Bylo zjištěno, že výše uskutečněných zdanitelných plnění odpovídá částce vykázané v daňovém přiznání (8 068 776 Kč). Výše přijatých zdanitelných plnění, ověřených v systému VIES (pořízení zboží z jiného členského státu EU), rovněž odpovídá částce uvedené v daňovém přiznání (7 933 152 Kč). Nebyly nicméně získány žádné důkazy o přijetí tuzemských zdanitelných plnění (dle daňového přiznání ve výši 8 058 787 Kč), nebylo ani prokázáno jejich faktické uskutečnění. Správce daně proto stanovil daň ve výši 1 613 755 Kč (ta odpovídá výši daně na výstupu z plnění uskutečněných společnostmi T. dle výpisů z účtu vedeného v eurech a uvedených v daňovém přiznání). Je zřejmé, že společnost T. v daňovém přiznání za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2012 uplatnila nárok na odpočet daně na vstupu z tuzemských přijatých zdanitelných plnění, která ovšem nemají vazbu na poskytnutá zdanitelná plnění, jelikož deklarovaná uskutečněná zdanitelná plnění souvisí se zdanitelnými plněními pořízenými z jiného členského státu EU (nákup betonářské oceli v Polsku od společnosti I. a její prodej společnosti B. R.). Uplatnění nároku na odpočet daně na vstupu z tuzemských přijatých zdanitelných plnění tak evidentně mělo sloužit pouze ke snížení daňové povinnosti (výše nároku na odpočet z těchto plnění téměř přesně odpovídá výši daňové povinnosti z transakcí s betonářskou ocelí uskutečněných se společnostmi I. a B. R.). Podvod na DPH v daném případě vychází z neprávem uplatněného nároku na odpočet DPH na vstupu z neexistujících plnění, tedy je založen na snížení daňové povinnosti vzniklé u společnosti T. v důsledku obchodování s betonářskou ocelí v obchodním řetězci. Je to tedy společnost T., kdo v rozporu se zákonem neuhradil DPH. Na druhém konci řetězce pak stojí společnost P. S., která inkasovala plný odpočet DPH v souvislosti s ryze účelovým dodáním zboží do jiného členského státu EU.

43. Žalovaný dále popsal okolnosti, z nichž je zřejmé, že neodvedení daně společnostmi S. J. a T. v kombinaci s uplatněním nároku na odpočet daně na vstupu v souvislosti s plněními osvobozenými od DPH společnostmi P. S. není náhodným pochybením společností, které daň neodvedly. Bylo prokázáno, že na konci řetězce bylo zboží přemístěno do Slovenské republiky, aniž by tam bylo se zbožím jakkoliv nakládáno, a zboží bylo převezeno ihned zpět do České republiky, přičemž takto zněla již objednávka dopravy (z P. do K. N. M. a a zpět na Ostravsko). Dále žalovaný poukázal na to, že pan R. B. jednal za tři subjekty v obchodních řetězcích, a to společnosti B. R. a T., které přitom obchodovaly se zbožím mezi sebou, a společnost S. J., za kterou jednal bez písemného pověření, ačkoliv v té době již byl společníkem i jednatelem společnosti B. R., která posléze v řetězci nahradila společnost S. J. Tato kumulace subjektů spojených jednou osobou je krajně nestandardní a nemá věcné opodstatnění. Znakem podvodného charakteru řetězce je též to, že jakmile se finanční správa začala zajímat o obchody s betonářskou ocelí, byla tato obchodní aktivita utlumena (to je případ společnosti B. R.), subjekty přestaly být kontaktní (S. J.) nebo změnily obchodní tok (žalobkyně přestala dodávat betonářskou ocel společnostmi P. S. a naopak od ní začala tento druh zboží odebírat). Žalovaný zdůraznil, že přeoobchodování zboží mezi několika tuzemskými subjekty nemělo žádný obchodní smysl, čemuž soud přisvědčuje. Je tak zřejmé, že ztráta DPH v obchodním řetězci byla účelem přeoobchodování stejného zboží v obchodním řetězci, nikoliv náhodou.

44. Soud tedy uzavírá, že žalovaný v napadeném rozhodnutí dostatečně skutkově popsal, v čem spočívá podvod na DPH, že došlo ke ztrátě na DPH a že tato ztráta není dána pouze nespolehlivostí jednoho z článků řetězce, nýbrž smyslem celého obchodního řetězce. Soud se s úvahami žalovaného plně ztotožnil a blíže se k těm nejpodstatnějším momentům vyjádřil shora.
45. Žalobkyně dále namítá, že žalovaný v napadeném rozhodnutí nekonkretizoval, jakým způsobem se na podvodu podílela žalobkyně. K tomu soud uvádí, že není povinností žalovaného konkrétně uvést, která společnost podvod způsobila. Pro odepření nároku na odpočet DPH na vstupu není třeba prokázat, že se určitý daňový subjekt (tedy žalobkyně) přímo účastnil na podvodu, tj. že daň vědomě krátil, podvod mu přinesl majetkový prospěch, podvod osnoval nebo se na něm jinak vědomě podílel. Postačí prokázat, že daňový subjekt o podvodu věděl nebo s ohledem ke všem objektivním okolnostem mohl a měl vědět (viz rozsudky NSS ze dne 10. 11. 2015, čj. 1 Afs 61/2015-46, body 26 a 27, ze dne 28. 1. 2016, čj. 4 Afs 233/2015-47, bod 59). Napadené rozhodnutí tak není nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů jenom proto, že v něm žalovaný nevymezil, jak se žalobkyně na daňovém podvodu podílela. Určující totiž je, že se žalovaný zabýval jednak tím, zda v obchodním řetězci došlo k podvodu na DPH (k tomu viz výše), jednak tím, zda žalobkyně mohla a měla vědět, že se svými obchodními transakcemi tohoto daňového podvodu účastní (k tomu viz níže).
46. Zbývajícimi žalobními body žalobkyně zpochybňuje závěr žalovaného, že mohla a měla vědět, že se účastní podvodu na DPH. K této otázce je třeba nejprve uvést, že nárok na odpočet daně na vstupu bylo možné žalobkyni odepřít pouze za podmínky, že by správce daně (resp. žalovaný) prokázal, že žalobkyně mohla a měla vědět o tom, že se svými obchodními transakcemi zapojila do řetězce, v němž dochází k podvodu na DPH. Nárok na odpočet daně nelze žalobkyni odepřít, pokud nemohla vědět, že v řetězci dodávek je jiná předchozí či následná transakce zatížena podvodem na DPH. Za účelem posouzení otázky, zda žalobkyně mohla a měla vědět o tom, že se účastní podvodu na DPH, je třeba posoudit všechny objektivní okolnosti vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (viz rozsudek NSS ze dne 21. 4. 2010, čj. 9 Afs 94/2009-156). Rovněž je třeba vzít v úvahu, zda předmětné obchodní transakce neprobíhaly za podmínek krajně neobvyklých či nelogických, zejména zda docházelo k úhradám fakturovaných částek, zda byly všechny pohledávky řádným způsobem vymáhány, zda se nejednalo o neobvykle nízké ceny, zda nedošlo k absolutnímu selhání kontrolních mechanismů daňového subjektu či zda se daňový subjekt nechoval neobvykle pasivně při hledání obchodních partnerů (viz rozsudek NSS ze dne 31. 8. 2016, čj. 2 Afs 55/2016-38, bod 34). Je povinností správce daně prokázat objektivní skutečnosti týkající se konkrétních transakcí, z nichž lze učinit závěr, že daňový subjekt minimálně věděl, nebo mohl a měl vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci. Naopak daňový subjekt je povinen prokázat, že přijal veškerá opatření, která od něj bylo možné rozumně vyžadovat k ověření, že jeho plnění nepovede k účasti na daňovém podvodu. Není povinností správce daně identifikovat opatření, která daňový subjekt přijmout mohl, a vymezit jejich obsah (viz rozsudek NSS ze dne 28. 1. 2016, čj. 4 Afs 233/2015-47, body 24 až 27 a 66).
47. Žalovaný v napadeném rozhodnutí poukázal na následující skutečnosti, z nichž dovodil, že žalobkyně mohla a měla vědět, že se účastní podvodu na DPH:

- a) žalobkyně začala obchodovat s betonářskou ocelí ve velkém objemu ihned poté, co společnost nabyla K. H., aniž ta měla jakékoliv zkušenosti s obchodní činností v tomto oboru;
 - b) přes vysokou hodnotu transakcí nebyly uzavřeny písemné smlouvy, objednávky byly činěny telefonicky a doklady zasílány emailem;
 - c) nebylo věrohodně vysvětleno, kdo zavinil příčinu k tomu, aby žalobkyně odebírala zboží od společnosti S. J. a dodávala ho společnosti P. S.;
 - d) absence jakýchkoliv poznatků o tom, kdo pro žalobkyni dopravuje zboží k jejímu odběrateli;
 - e) absence převzetí zboží v místě dodání, neprovedení kontrol;
 - f) činnost žalobkyně spočívala fakticky jen v přefakturovávání zboží, taková činnost postrádá jakékoliv prvky ekonomické aktivity a vede jen k navýšení ceny pro odběratele;
 - g) placení kupní ceny „pozpátku“, tj. kupní cenu uhradil nejprve odběratel žalobkyni a ta teprve posléze uhradila cenu svému dodavateli.
48. Soud výše zrekapituloval pouze ty stěžejní skutkové okolnosti, z nichž žalovaný v napadeném rozhodnutí dovodil, že žalobkyně mohla a měla vědět o účasti na podvodu na DPH. Soud se s úvahami žalovaného v podstatném ohledu ztotožňuje.
49. Soud považuje za významné, že jediná společnice žalobkyně a současně její jediná jednatelka nabyla obchodní podíl v žalobkyni za účelem obchodování s betonářskou ocelí, aniž o této komoditě cokoliv věděla a měla jakékoliv zkušenosti s obchodem v této oblasti. Chybějící know-how měl jednatelce poskytnout její manžel, který fakticky za žalobkyni jednal, aniž k tomu měl jakékoliv formální pověření (pouze ústní), konkrétně přijímal objednávky a dále je předával dodavateli. V řízení nebylo prokázáno, že by manžel jednatelky žalobkyně měl jakékoliv zkušenosti s obchodní činností v daném oboru. Tyto zkušenosti byly navíc tvrzeny jen obecně (jednatelka žalobkyně pouze zmínila, že její manžel byl zaměstnancem společnosti D. s., která obchodovala s panem B., neuvedla, že v této společnosti obchodoval s betonářskou ocelí – viz protokol o místním šetření ze dne 4. 1. 2013), takže je nebylo možné v řízení ověřit. Ani v žalobě k tomu žalobkyně neuvádí více. Jednatelka žalobkyně uvedla pouze to, že manžel dříve obchodoval s oblečením, což jistě není podobná komodita. Součástí daňového spisu je informace o tom, že manžel jednatelky žalobkyně byl jednatelem společnosti S., která ve zdaňovacím období 1. čtvrtletí 2012 nakupovala betonářskou ocel od společnosti B. R., přičemž ocel byla dále dodána na Slovensko, což však slovenská daňová správa zpochybnila. Dalším odběratelem betonářské oceli od společnosti B. R. byla v 1. čtvrtletí 2012 společnost D. S. (zaměstnancem této společnosti měl být pan H. – viz výše). Tyto informace prokazují tvrzení žalobkyně, že manžel její jednatelky měl zkušenost s obchodem s betonářskou ocelí. V jejich světle lze považovat za věrohodné též tvrzení manžela jednatelky žalobkyně, že pana R. B. zná již několik let, proto s ním začal obchodovat též jménem žalobkyně. Na druhou stranu je však třeba z týchž informací dovodit, že není zřejmé, za jakým účelem nabyla paní H. obchodní podíl v žalobkyni, neboť sama fakticky žádnou obchodní činnost nevyvíjela a její manžel se stejnou komoditou obchodoval již jménem jiné společnosti a jako zaměstnanec další společnosti. Pan H. přitom nebyl v žádném formálním právním vztahu se žalobkyní, a to ani obchodněprávním, ani pracovněprávním. To významně zpochybňuje tezi, že by skutečným smyslem nabytí podílu v žalobkyni bylo vyvíjet poctivou obchodní činnost. Činnost jednatelky žalobkyně spočívala pouze v tom, že vystavovala faktury a dodací listy, tedy vykonávala čistě administrativní činnost odpovídající pracovní náplni fakturantky, a

to v rozsahu výrazně zkráceného pracovního úvazku. Na vlastní obchodní činnosti, tedy vyhledávání obchodních příležitostí a uzavírání smluv, se jednatelka žalobkyně nijak nepodílela. Jednatelka tak ve společnosti působila spíše formálně, nezajišťovala obchodní vedení společnosti, což je ústřední činností jednatele (§ 134 obchodního zákoníku). Obchodní činnost byla odpočátku koncipována toliko jako přeprořádání zboží, neboť žalobkyně neměla k dispozici žádný sklad, v němž by mohla nakoupené zboží uskladnit a nabízet k prodeji.

50. Žalobkyně neměla při zahájení této obchodní činnosti a ani v průběhu roku 2012 finanční prostředky ve výši postačující k úhradě byť jen jednoho nákupu zboží od společnosti S. J., resp. posléze od společnosti B. R. (viz takřka nulové zůstatky na účtu žalobkyně vedeném v eurech). Placení ceny nakoupeného zboží tak bylo zcela závislé na tom, zda odběratel žalobkyni včas uhradí přeprodané zboží, jinak by žalobkyně neměla z čeho nakoupené zboží zaplatit. Nestandardní způsob úhrady kupní ceny „pozpátku“ tak byl jedinou možností, jak se žalobkyně mohla při své obchodní činnosti obejít bez cizích zdrojů (při nedostatku zdrojů vlastních).
51. Žalobkyně si v obchodní činnosti počínala mimořádně pasivně, neboť obdržela objednávku od svého odběratele, kterou pouze dále předala svému dodavateli a o nic dalšího se nestarala. Žalobkyně nezařizovala dopravu, přitom ani nevěděla, která dopravní společnost dopravu provádí a odkud je zboží převáženo. To by přitom žalobkyně, pokud by se o své obchody skutečně zajímala a snažila se eliminovat všemožná rizika (např. aby mohla operativně ověřit, zda již bylo zboží naloženo, kde se právě nachází, zda nedošlo ke zdržení přepravy), vědět měla, byť sama dopravu nezajišťovala. Je zřejmé, že žalobkyně nechala věci bezstarostně plynout, nepochybně proto, že věděla, že zdárné provedení obchodu neleží na schopnostech její jednatelky, nýbrž je určováno zvnějšku organizátorem obchodního řetězce.
52. Žalobkyně sama dodané zboží nepřebírala, neprováděla kontrolu množství a jakosti zboží. Tvrdila, že provádět takovou kontrolu daného druhu zboží není možné. Tomu ovšem nelze přisvědčit, neboť pokud by byla přítomna naskladnění zboží do skladu společnosti P. S. v P., mohla by zkontrolovat, jaké množství zboží jí bylo dodáno. Není rovněž pravdivé tvrzení, že by pohledem nebylo možné zboží zkontrolovat, neboť v řízení bylo zjištěno, že v obchodním řetězci byly přeposílány fotografie oceli za účelem prověření, zda je povrch ocelových prutů správně opracován. Právě tento aspekt mohla žalobkyně zkontrolovat, stejně jako mohla provést měření délky a průměru dodaných ocelových prutů a zkontrolovat, zda povrch tyčí není mastný a do jaké míry je pokryt rzi. Žalobkyně nicméně dále tvrdila, že tuto kontrolu nebylo třeba provádět, neboť s reklamací zboží v obchodním řetězci nebyly nikdy žádné problémy a byla hladce vyřízena. Soud se nicméně ztotožňuje s žalovaným, že takový způsob kontroly zboží není běžný. Je třeba poukázat na to, že žalobkyně neměla se svým jediným odběratelem ani se svým dodavatelem uzavřenu písemnou smlouvu a objednávky byly prováděny pouze telefonicky. Žalobkyně tak neměla jediný písemný či elektronický důkaz o tom, jaké zboží bylo objednáno (tedy o jakých parametrech), v jakém množství, za jakou cenu a jak bude probíhat reklamace zboží, popř. zda má dodání vadného zboží nějaký vliv na povinnost uhradit kupní cenu. Žalobkyně se tedy vystavovala nepřiměřenému podnikatelskému riziku, pokud jde o případnou reklamaci vad dodaného zboží, a v případném soudním sporu by se ocitla v důkazní nouzi. Z vyjádření poskytnutých v daňovém řízení manželem jednatelky žalobkyně nicméně plyne, že žalobkyně se tohoto rizika neobávala, neboť

vycházela z toho, že bezproblémová funkčnost obchodního řetězce je zajištěna. Přitom měla vědět, že pan R. B., jenž jedná jménem společnosti S. J., není statutárním orgánem této společnosti, nebyla jí předložena ani plná moc udělená touto společností panu B. Podle soudu je třeba za nedostatečným ošetřením výše popsaného rizika spatřovat tu skutečnost, že vztahy mezi jednotlivými články obchodního řetězce si byly nadstandardně blízké, obchodování (*de facto* toliko přefakturování zboží) mezi články bylo koordinované, takže reálně nehrozilo, že by se žalobkyně v důsledku nedostatku přijatých opatření ocitla v potížích. Příklad obsažený v žalobě poukazuje na obchodní praktiky na komoditních burzách není vůbec přiléhavý, neboť burzovní obchodní zvyklosti se liší od přeprodávání zboží mimo burzu.

53. Žalobkyně dále poukazovala na to, že zboží bylo dodáno s výhradou vlastnického práva do zaplacení kupní ceny, čímž bylo eliminováno riziko, že jí odběratel neuhradí kupní cenu. I v tomto případě považuje soud za rizikové spoléhat se na existenci výhrady vlastnického práva, neboť ta nebyla ujednána písemně ani elektronicky, není vyznačena ani na dodacích listech či fakturách, takže v případě sporu se společností P. S. by žalobkyně nebyla s to prokázat sjednanou výhradu vlastnického práva. Rovněž neošetření tohoto rizika svědčí o tom, že podmínky, za nichž žalobkyně obchodovala, nebyly standardní.
54. Žalobkyně přesvědčivým způsobem neobjasnila okolnosti, za nichž začala obchodovat se společností P. S. a S. J. Nejasnosti ohledně toho, od koho vzešla iniciativa k uzavření obchodu, nebyly objasněny ani výsledkem O. H., jenž přitom obchody zařizoval (viz výslehy ze dne 7. 9. 2015). Především však není racionálně odůvodněno, proč se žalobkyně do obchodu zapojila, neboť její činnost postrádá jakýkoliv přínos, jde toliko o přefakturování zboží, v důsledku čehož dochází pouze ke zvyšování jeho ceny. Konečný odběratel betonářské oceli by jistě dokázal pořídit ocel přímo od výrobce (osoby pohybující se v oboru musí mít přehled, který výrobce vyrábí jakou betonářskou ocel, ostatně výrobce oceli je identifikovatelný ze značky na betonových tyčích a z průvodního atestu), nebo od velkoobchodníka, který se obchodem s betonářskou ocelí zabývá stabilně (např. má vlastní sklad).
55. Pokud jde o opatření, která přijala k prověření svých obchodních partnerů, žalobkyně uvedla, že je prověřila v obchodním rejstříku a databázi ARES. Manžel jednatelky žalobkyně se osobně znal s osobou jednající za jejího odběratele (pan P.) i panem R. B., jenž jednal za její oba dodavatele. Soud k tomu uvádí, že žalobkyně své obchodní partnery prověřila nedostatečně, resp. nevyvodila žádné důsledky ze zjištěných informací. Žalobkyně jednala se společností S. J. toliko prostřednictvím pana R. B., jemuž ovšem dle informací obsažených ve výpisu z obchodního rejstříku nenáleželo žádné oprávnění jednat za tuto společnost. Žalobkyni nebyl předložen ani žádný doklad o tom, že by pan B. byl zmocněn k jednání za společnost S. J., sám uvedl, že byl zprostředkovatel. Žalobkyně dále zaučtovávala daňové doklady, které byly podepsány panem B., jenž byl ovšem jednatelem společnosti S. J. pouze do 30. 1. 2012, posléze byl jednatelem společnosti pan T. T. F., jenž podle poznatků místně příslušného správce daně není schopen dorozumět se v českém jazyce. Žalobkyně neprověřovala, zda pan B. je s ohledem na aktuální stav zápisů v obchodním rejstříku oprávněn vystavovat za uvedenou společnost daňové doklady. Po žalobkyni lze jistě požadovat (a to i v roce 2012), aby za účelem zachování nároku na odpočet daně prověřila, že daňové doklady, které společnost S. J. vystavuje, je oprávněn vystavovat bývalý jednatel této společnosti, a to např. tím, že by se pokusila o komunikaci s tehdejším jediným jednatelem dané společnosti. Stejně tak v roce 2012 mohla

zkontrolovat na portálu www.justice.cz, zda její dodavatelé a odběratel zveřejňují účetní závěrku v obchodním rejstříku, tedy zda plní svoji zákonnou povinnost. Skutečnost, že sídlo společnosti S. J. je pouze virtuální (na adrese sídlí celkem 244 ekonomických subjektů, adresa je nabízena komerčně k umístění formálního sídla společnosti), není nevýznamná. Tato skutečnost totiž svědčí o pomíjivosti existence obchodního subjektu, absenci významnějšího hmotného majetku (což je významné z hlediska vymáhání pohledávek), potenciální nestabilitě jeho obchodní činnosti a snadném přerušení jakýchkoliv kontaktů. K tomu lze zopakovat, že žalobkyně nepožadovala od svého dodavatele předání informací o dopravě zboží do sjednaného místa dodání, neprováděla kontrolu zboží, tedy nepřijala ani jiná standardní opatření k prověření poctivosti obchodních partnerů a udržování kontroly nad realizací obchodu (tedy nad plněním vlastních závazků). Je zřejmé, že žalobkyně nepřijala ani základní opatření k prověření obchodních partnerů a průběhu obchodních transakcí, která po ní bylo možné spravedlivě požadovat. Skutečnost, že se manžel jednatelky žalobkyně osobně znal s osobami, s nimiž transakce sjednával, nemění nic na tom, že si žalobkyně počínala neobezřetně.

56. Soud uzavírá, že s ohledem na výše uvedené skutečnosti nelze považovat zdanitelná plnění přijatá žalobkyní od společností S. J. a B. R. a zdanitelná plnění poskytnutá žalobkyní společnosti P. S. za výstupy standardních obchodních vztahů. Vzájemné obchodní vztahy naopak vykazují závažné odchylky od zásad bezpečného (obezřetného) obchodního styku. Žalobkyně se domnívá, že prokázala, že průběh obchodování odpovídá obchodním zvyklostem v daném oboru. Toto přesvědčení soud nesdílí, neboť žalobkyně nenabídla žádné důkazy, které by směřovaly k prokázání obchodních zvyklostí ve velkoobchodu s betonářskou ocelí, prokázáno bylo jen to, jakým způsobem se obchodovalo v posuzovaném obchodním řetězci, což ovšem neznamená, že se jedná o standardní praktiky. Je naopak zřejmé, že žalobkyně měla a mohla vědět o tom, že jí přijímaná a uskutečňovaná zdanitelná plnění jsou součástí obchodního řetězce, jenž je zasažen podvodem na DPH. Žalobní bod je nedůvodný.
57. Žalobkyně dále obecně namítla, že žalovaný, vědom si nezákonnosti napadených platebních výměrů, převzal nesprávné hodnocení důkazů ze strany správce daně, aby nemusel platební výměry měnit. Soud k tomu uvádí, že žalovaný v napadeném rozhodnutí korigoval právní názor správce daně v tom ohledu, že důvodem doměření DPH je odeprání nároku na odpočet daně na vstupu z plnění přijatých od společností S. J. a B. R. pro účast na podvodu na DPH. Důkazy provedené správcem daně pak hodnotil v tom směru, zda dokládají existenci podvodu na DPH a subjektivní vztah žalobkyně k tomuto podvodu. Soud neshledal v provedeném hodnocení důkazů žádná výraznější pochybení, která by měla dopad na závěr, že žalobkyni je třeba odeprít nárok na odpočet DPH na vstupu z důvodu zasažení přijatých a poskytnutých zdanitelných plnění podvodem na DPH.

Závěr a rozhodnutí o náhradě nákladů řízení

58. Vzhledem k tomu, že žalobní body jsou nedůvodné a soud nezjistil žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlédnout i bez námítky, byla žaloba zamítnuta (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
59. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměla úspěch. Žalovanému soud náhradu

nákladů nepřiznal, neboť mu nevznikly náklady převyšující náklady na běžnou administrativní činnost.

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). Připadne-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 je stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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

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

Praha 11. února 2019

Mgr. Jitka Zavřelová, v. r.
předsedkyně senátu