



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Jitky Zavřelové a soudců Mgr. Ing. Petra Šuránka a JUDr. Věry Šimůnkové ve věci

žalobkyně: **Š. L.**
sídlem X
insolvenční správce společnosti H. a. s., IČ: X
sídlem T. 196, B.
zastoupená advokátem JUDr. Jiřím Jarošem, Ph.D.
sídlem Na Pankráci 449/11, 140 00 Praha 4

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

o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 2. 10. 2015, č. j. 32502/15/5300-22442-707666, ze dne 2. 10. 2015, č. j. 32352/15/5300-22442-707666, a ze dne 3. 11. 2015, č. j. 35848/15/5300-22442-707666,

takto:

- I. Žaloby se zamítají.**
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

Odůvodnění:

I.

- 1 Žalobkyně se třemi samostatnými žalobami podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), odeslanými ve dnech 7. 12. 2015 a 23. 12. 2015, domáhá zrušení tří v záhlaví

uvedených rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadená rozhodnutí“). Žalobkyně své žaloby podala společně se společností H. a. s. (dále jen „společnost H.“), jejíž je insolvenční správkyní. Krajský soud v Praze nejprve usnesením ze dne 30. 3. 2016, č. j. 45 Af 21/2015 – 38, řízení o žalobách spojil ke společnému projednání pod sp. zn. 45 Af 21/2015 a ve vztahu ke společnosti H. žaloby odmítl, neboť byly podány osobou zjevně neoprávněnou. Aktivně legitimovaná k podání žalob je jen insolvenční správce ustanovená ke správě majetkové podstaty, jíž se daňová řízení týkala.

- 2 Napadeným rozhodnutím č. j. 32502/15/5300-22442-707666 byla zamítnuta odvolání společnosti H. a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“), a to dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ze dne 19. 1. 2015:
 - č. j. 355478/15/2103-50522-203967, jímž byla společnosti H. za zdaňovací období duben 2012 doměřena daň ve výši 9.610.983 Kč (oproti daňovému přiznání, v němž byl vykázán nadměrný odpočet ve výši 10.252.102 Kč) a současně jí byla uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 1.922.196 Kč,
 - č. j. 356166/15/2103-50522-203967, jímž byla společnosti H. za zdaňovací období květen 2012 doměřena daň ve výši 10.271.249 Kč (oproti daňovému přiznání, v němž byl vykázán nadměrný odpočet ve výši 10.613.461 Kč) a současně jí byla uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 2.054.249 Kč, a
 - č. j. 356330/15/2103-50522-203967, jímž byla společnosti H. za zdaňovací období červen 2012 doměřena daň ve výši 3.516.799 Kč (oproti daňovému přiznání, v němž byl vykázán nadměrný odpočet ve výši 5.310.888 Kč) a současně jí byla uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 703.359 Kč.
- 3 Napadeným rozhodnutím č. j. 32352/15/5300-22442-707666 byla zamítnuta odvolání společnosti H. a potvrzena rozhodnutí správce daně, a to platební výměry na DPH ze dne 30. 7. 2014:
 - č. j. 3403866/14/2103-24802-203967, jímž byla společnosti H. za zdaňovací období září 2012 vyměřena vlastní daňová povinnost ve výši 16.580 Kč (oproti daňovému přiznání, v němž byl vykázán nadměrný odpočet ve výši 13.577.208 Kč),
 - č. j. 3404673/14/2103-24802-203967, jímž byl společnosti H. za zdaňovací období listopad 2012 vyměřen nadměrný odpočet ve výši 3.908.358 Kč (oproti daňovému přiznání, v němž byl vykázán nadměrný odpočet ve výši 16.202.648 Kč), a
 - č. j. 3428631/14/2103-24802-203967, jímž byl společnosti H. za zdaňovací období prosinec 2012 vyměřen nadměrný odpočet ve výši 2.242.163 Kč (oproti daňovému přiznání, v němž byl nejprve vykázán nadměrný odpočet ve výši 2.577.719 Kč, a dodatečnému daňovému přiznání, v němž byl vykázán v důsledku oprav záporný odpočet 1.897.599 Kč).
- 4 Napadeným rozhodnutím č. j. 35848/15/5300-22442-707666 bylo změněno rozhodnutí správce daně – platební výměr na DPH ze dne 30. 7. 2014, č. j. 3404537/14/2103-24802-203967, jímž byl společnosti H. za zdaňovací období říjen 2012 vyměřen nadměrný odpočet ve výši 379.924 Kč (oproti daňovému přiznání, v němž byl vykázán nadměrný odpočet ve výši 25.873.836 Kč) tak, že byly změněny hodnoty na řádcích 1,

20, 62, 64 a 65 daňového přiznání a vyměřena daň ve výši 300.412 Kč.

- 5 Žalobkyně uvádí, že společnost H. je od roku 1993 činná v oblasti výkupu zemědělských a jiných komodit a jejich prodeje zpracovatelům, popř. dalším obchodníkům. Za podstatu věci žalobkyně považuje závěry správce daně vedoucí k odnětí nároku na odpočet DPH z dodávek zboží, resp. uskutečněných zdanitelných plnění pro odběratele společnosti H., a to slovenskou společnost R. s. r. o., maďarskou společnost K. Kft a polské společnosti O. sp. z o.o., R. sp. z o.o. a J. E. sp. z o.o. (ne všechny z těchto společností jsou významné pro všechna zkoumaná zdaňovací období). Nárok společnosti H. na odpočet daně z přijatých zdanitelných období byl dle správce daně uplatněn v rozporu s § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 333/2012 Sb. (dále jen „ZDPH“) z důvodu možného daňového podvodu.
- 6 Obchodní spolupráci s novými zahraničními subjekty pocházejícími ze Slovenska, Maďarska a Polska navázala společnost H. dle tvrzení žalobkyně na základě doporučení svých prověřených obchodních partnerů v roce 2012 a kupní smlouvy uzavřela s odběrateli R. s. r. o. a K. Kft., jimž dodávala řepku. Společnost H. řepku nakupovala od tuzemských dodavatelů, neskladovala ji (vlastní skladovací prostory ani neměla) a byla výhradně obchodní společností. Žalobkyně rekapituluje, že společnost H. svým dodavatelům za řepku řádně platila sjednanou cenu a dodavatelé transakci řádně vykazovali v daňových přiznáních a daň na výstupu odváděli. Jedinou výjimkou v tomto ohledu byla společnost F. I., která podle správce daně DPH z dodávek nepřiznala. O tom však společnost H. nevěděla a vědět nemohla (a ostatně to ani správce daně netvrdí). Řepka byla nakládána na dopravní prostředky v místech skladování a převážena byla bez překládání přímo odběrateli. Popsanou praxi, kdy vykoupené zboží směřuje prostřednictvím smluvního dopravce přímo k odběrateli, považuje žalobkyně za obvyklou v daném odvětví a dodává, že neexistuje žádný ekonomický důvod, pro který by se nakládání a vykládání zboží měli fyzicky účastnit zaměstnanci společnosti H. nebo proč by měli vlastními vozy kopírovat trasu smluvního přepravce od prodávajícího k odběrateli. Zboží bylo odběratelům v souladu s kupními smlouvami dodáno, společnost H. odběratelům vždy vystavila faktury a ty byly placeny - s výjimkou faktur pro společnost R. vztahujících se k posledním měsícům trvání spolupráce, které zůstaly neuhrzeny. Žalobkyně má za to, že ve vztahu k těmto posledním dodávkám se společnost H. stala obětí podvodu, což bylo předmětem trestního oznámení, které společnost podala. Na dokladech o mezinárodní přepravě byla jako příjemce uváděna společnost R. nebo společnost K., místem vykládky bylo Nové Mesto nad Váhom (sklad provozovaný společností A.) a společnost D. byla subjektem přejímajícím zboží a měla se společností R. uzavřenu smlouvu o zajištění přejímek zboží.
- 7 Žalobkyně předně pokládá výtku správce daně, že nebyly prováděny přejímky zboží, za zcela odtrženou od reality obchodování ve 21. století. Rozporné jsou podle ní závěry, že v případě odběratelů R. a K. se dožadným zahraničním správcům nepodařilo zjistit, jak bylo s dodaným zbožím naloženo a kdo s ním nakládal, a závěry o tom, že v rámci obchodování s řepkou bylo vytvořeno velké množství prolínajících se fakturačních řetězců, postrádajících jakékoli racionální vysvětlení. Pokud se nepodařilo zjistit, jak bylo s dodaným zbožím naloženo, nelze dle žalobkyně tvrdit, že

zboží bylo součástí fakturačních řetězců. Žalobkyně je dále přesvědčena o tom, že správce daně ve vztahu k tvrzení, že společnost H. věděla nebo musela vědět o daňovém podvodu, neunesl důkazní břemeno, k čemuž měl žalovaný v napadeném rozhodnutí přihlédnout.

- 8 Žalobkyně žalovanému dále vytýká, že pro své potřeby účelově dotvořil závěry plynoucí z judikatury Soudního dvora Evropské unie, popř. dřívějšího Evropského soudního dvora (dále jen „Soudní dvůr“) a Nejvyššího správního soudu. Z judikatury podle ní nelze dovodit, že správce daně může po plátcích daně požadovat, aby učinil všechna opatření, která lze rozumně vyžadovat k ověření, že plnění, které provádí, nepovede k účasti na daňovém podvodu, ani to, že Nejvyšší správní soud lpí na obezřetnosti v obchodních vztazích a minimalizaci obchodního rizika, přičemž rezignování na ně ústí ve ztrátu nároku na odpočet daně. Ve skutečnosti je judikatura v zásadě opačná, což žalobkyně dokládá citacemi z rozhodnutí Soudního dvora ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *M. Kft a P. D.* (dále jen „věc M.“), dostupné, stejně jako i další rozhodnutí Soudního dvora na adrese <https://curia.europa.eu/>, a ze dne 31. 1. 2013 ve věci C-643/11, *L.* – 56 *EOOD* (dále jen „věc L.“). Společnost H. přijala dle názoru žalobkyně dostatečná opatření k prověření svých obchodních partnerů. V tomto kontextu žalobkyně připomíná závěry rozsudku Krajského soudu v Ostravě sp. zn. 22 Af 22/2012, z něhož plyne povinnost správce daně sdělit daňovému subjektu, v čem byla jím přijatá opatření nedostatečná a jaká další opatření měl daňový subjekt přijmout. Nepřípustný je proto požadavek správce daně, aby společnost H. požádala své odběratele o doložení plnění daňových povinností vůči správci daně.
- 9 Následně žalobkyně komentuje řadu skutečností, které mají dle žalovaného prokazovat, že dodávky řepky byly zasaženy podvodem, o němž společnost H. věděla. Důkazem o podvodném jednání podle ní nemůže být to, že si společnost R. na přijímání a potvrzování přijetí zboží najala společnost D., neboť šlo o smluvní ujednání povolené právem. Že společnost H. předložila smlouvy o pověření společnosti D. k přebírání dodávek přitom taktéž není důkazem podvodného jednání, ale naopak to svědčí o prověřování oprávnění přebírající osoby ze strany společnosti H. Pokud bylo v záhlaví kupní smlouvy uzavřené mezi společnostmi H. a společností R. uvedeno, že naposledy zmiňovaná společnost je zastoupena Ing. T., jednalo se o chybu v psaní (nebyl opraven vzor smlouvy tak, aby odpovídal platným údajům v obchodním rejstříku), neboť společnost H. s Ing. T. nikdy nejednala a ani podpis na smlouvě není jeho, což potvrdili také svědci. Jakou negativní skutečnost žalovaný shledává v tom, že za společnost K. jednal její statutární orgán, pan D., není zřejmé. Žalobkyně je rovněž přesvědčena o tom, že za společnost R. jednala osoba k tomu oprávněná, a to její společník R. J. a pan M. J., jehož oprávnění jednat za společnost paní J. potvrdila. Že společnost H. neznala jednatele společnosti R. není na závadu. O tom, že pánové H. aj. byli společníky společnosti J., společnost H. v době uskutečňování transakcí nevěděla; o existenci společnosti J. a K. se dozvěděla až později, když prováděla extenzivní šetření. V roce 2012 společnost H. netušila, že se řepka vozila ze Slovenska zpět do České republiky. O podvodu nesvědčí ani to, že jednání se společností R. byl přítomen pan P. S., který jinak jednal za obchodního partnera (společnost M.), neboť pan P. S. doporučil společnost R. společnosti H.

k obchodování. Že pan S. radil panu J. při jednání, nebylo nijak neobvyklé.

- 10 Dodávky uskutečněné v roce 2012 nemohou být zpochybněny ani tím, že společnost H. později odvezla zbylou část nezaplaceného zboží do České republiky a že část svých pohledávek za společností R. prodala, neboť se tím snažila snížit ztrátu. Že se transakcí účastnily nově vzniklé společnosti, které byly čerstvě registrované k DPH, podvodné jednání taktéž neprokazuje. Společnost R. nadto vznikla již v září 2011 a stejně jako společnost K. byla registrovaná k DPH, což společnost H. řádně prověřila. V roce 2012 nebylo možné předpokládat, že se společnosti R. a K. později stanou nekontaktními pro správce daně, že u společnosti R. dojde ke změně statutárního orgánu a že posléze dojde ke zrušení její registrace k DPH. Pro posouzení nároku společnosti H. je pak bez významu, že některé další navazující články obchodního řetězce se později staly nekontaktními a nepřiznaly DPH z uskutečněných zdanitelných plnění, jelikož o tom, jak odběratel nebo odběratel odběratele naloží se zbožím, nemohla společnost H. nic tušit. Zapojení sourozenců R. J., M. J. a R. J. do činností společností R. a D. žalobkyně pokládá spíše za skutečnost svědčící o provozování rodinného podnikání, než o podvodném jednání.
- 11 Tvrzení žalovaného, že se společnost H. zvláště nezajímala o kvalitu společnosti R. je pak v rozporu s obsahem spisu, neboť existence naposledy uvedené společnosti byla ověřena z obchodního rejstříku, registrace k DPH byla osvědčena, pan M. J. společnosti H. předložil plnou moc, obchodní partneři poskytli doporučení a k ověření spolehlivosti došlo také přes ratingovou agenturu iB. Hodnocení ratingových reportů agentury iB. žalovaným přitom má žalobkyně za nesprávné. Kontrola plnění povinností ze strany odběratelů mimoto nebyla na bedrech společnosti H., ale správce daně. Společnost H. přijala veškerá opatření, která po ní mohla být rozumně požadována. Jaká další opatření měla být učiněna, žalobkyni není zřejmé, neboť je žalovaný neuvádí.
- 12 Žalobkyně nesouhlasí s tím, že měla být věnována větší pozornost spolupráci s obchodními partnery. Společnost H. totiž neměla jak ověřit, že společnost R. na Slovensku nepřiznala pořízení zboží. Že společnost H. věděla o existenci některých dalších zainteresovaných společností (E. g., N. nebo J.) či o zapojení pana D. do podnikání společnosti N., nebylo prokázáno. Společnost H. nemůže mít vědomost o všech společnostech v České republice, a to ani těch, v nichž mohou být nějakým způsobem zapojeni její obchodní partneři. Proč by znakem podvodného jednání mělo být to, že se slovenský občan stal jednatelem maďarské společnosti K., žalobkyni rovněž není zřejmé. Dále žalobkyně rozporuje, že se uskutečnilo společné jednání pana M. M., M. J., R. J., R. J., R. D. a P. S., neboť žádné jednání v tomto složení se nekonalo a z důkazů to neplyne. Důvodem pro odepření nároku na odpočet nemůže být to, že společnost H. stála na konci jednoho z řetězců jako subjekt vykazující dodání zboží do jiného členského státu a uplatňovala nárok na vyplacení nadměrného odpočtu u DPH, neboť nějaký subjekt vždy stojí na konci řetězce. Že se jednalo o předem dohodnuté obchodní transakce s řepkou, prokázáno nebylo.
- 13 Některé skutečnosti, které dle žalovaného svědčily o podvodném jednání, nastaly až po uskutečnění dodávek a žádná z nich sama o sobě nebyla protiprávním jednáním nebo přímým porušením zákona. Jednalo se spíše o drobné nesrovnalosti.

V napadených rozhodnutích absentují úvahy, které žalovaného vedly k závěru, že „*není pochyb*“ o tom, že společnost H. věděla nebo měla vědět o podvodném jednání, a tak jde jen o nepodložená tvrzení správce daně a žalovaného. Žalovaný mimoto mechanicky přejal argumentaci správce daně, aniž rozhodné skutečnosti a předložené důkazy sám hodnotil a zaujal k nim nekritický názor.

- 14 Napadená rozhodnutí č. j. 32352/15/5300-22442-707666 a č. j. 35848/15/5300-22442-707666 se vedle dodávek řepky týkala také dodávek měděných drátů a katod. Žalobkyně upozorňuje na to, že první ze jmenovaných rozhodnutí se vztahuje k říjnu 2012, ale relevantní pasáž nese nadpis „*Měď – listopad 2012*“. Dále žalobkyně uvádí, že v roce 2012 nebylo zřejmé, že by měděné dráty a katody mohly být rizikovou komoditou, a tak je argumentace žalovaného, jíž zpochybňuje nárok společnosti H. na odpočet DPH povahou komodity, nesprávná. Na tom, že společnost H. nárazově využila možnost obchodovat s touto komoditou, není nic závadného, neboť disponovala příslušnými živnostenskými oprávněními a vstupem na trh se nedopustila nezákonného jednání. Důvod, proč společnost H. přepravovala zboží od dodavatele nejprve do Benešova a teprve pak odběratelům do Polska, spočíval ve snaze utajit totožnost odběratele tak, aby dodavatel nemohl u příští objednávky společnost H. obejít. Důkazem o úmyslném zapojení do podvodného řetězce s dodávkami mědi nemůže být to, že společnost H. nejednala s výrobcem, ale se společností vlastníci určité množství mědi. V některých případech totiž může být výhodnější nakoupit zboží od subjektu odlišného od výrobce.
- 15 Žalobkyně i ve vztahu k dodávkám mědi zdůrazňuje, že společnost H. nemůže být odpovědná za plnění daňových povinností svého dodavatele, společnosti O. steel (jejíž spolehlivost ověřovala), ani za to, že se tato společnost stala v roce 2013 po změně statutárního orgánu nekontaktní, a už vůbec nemůže být odpovědná za jednání společnosti L., která byla dodavatelem společnosti O. steel. Správní orgány neprokázaly, že společnost H. věděla nebo musela vědět o nepřiznání a neodvedení daně společností L. Vzhledem k tomu, že společnost H. neměla žádné objektivní pochybnosti o spolehlivosti společnosti O. steel, stačilo, že ověřila její existenci a registraci k DPH; spolehlivost nadto byla ověřena také u dlouholetého obchodního partnera společnosti H. a u německého výrobce z Aue. Pokud jde o polské odběratele, společnosti O., R. aj. E., u těch byla ověřena jejich existence a registrace k DPH. Informacemi o tom, jak odběratelé se zbožím naloží a komu jej prodají, společnost H. disponovat nemohla. Ve vztahu k dodávkám mědi v listopadu 2012 pak nelze z přístupu společnosti H. ke společnosti J. E. v jiném zdaňovacím období dovozovat domněnky o nevěnování pozornosti dokladům od žádného polského odběratele – taková paušalizace závěrů je dle žalobkyně nepřipustná. Že společnost H. věděla nebo měla vědět o podvodném jednání, nebylo prokázáno. O poctivosti společnosti H. naopak svědčí to, že se společnostmi ukončila obchodování poté, co byla správcem daně informována o jeho podezřenech.
- 16 K napadenému rozhodnutí č. j. 35848/15/5300-22442-707666 žalobkyně poznamenává, že žalovaný nově doměřil společnosti H. DPH z objemu dodávek mědi pro odběratele J. E., které považoval za vnitrostátní dodání zboží, ale zároveň setrval na svém stanovisku, že ve vztahu k tomuto zboží nepřisluší ani odpočet DPH na vstupu. Taková situace je absurdní a v příkrém rozporu s principem neutrality DPH, a proto

je rozhodnutí nezákonné.

- 17 Závěrem žalobkyně připomíná judikaturu Soudního dvora a konstatuje, že společnost H. neměla zákonnou povinnost prověřovat daňovou kázeň svých obchodních partnerů, neboť neexistovaly náznaky vzbuzující pochybnosti o podvodnosti transakcí. Opakuje, že správní orgány neprokázaly, že společnost H. věděla nebo musela vědět zasažení dodávek daňovým podvodem, a tudíž jí měl být přiznán nárok na odpočet DPH.

II.

- 18 Žalovaný ve vyjádření k žalobám konstatuje, že zboží (řepkové semeno), které bylo předmětem transakcí, existovalo a nebylo fiktivní, bylo přepravováno z míst nakládky do místa vykládky, kterým byl téměř vždy veřejný sklad společnosti A. v Novém Městě nad Váhom. Skutečný pohyb zboží se lišil od fakturačního pohybu zboží. Nebylo prokázáno, že by některý z článků fakturačního řetězce prováděl přejímku zboží, jeho kontrolu, že by zboží skladoval nebo s ním jinak nakládal. Zboží v místě nakládky přebíral řidič a ten jej v místě vykládky také předával zaměstnanci skladu. Zboží podle smluv přebírala společnost D., která tak činila prostřednictvím svých zaměstnanců, přičemž zboží bylo evidováno jako její, společnosti K. a R. v evidenci společnosti A. nefigurovaly. Při vzájemných dodávkách řepky unikalo dle tvrzení žalovaného DPH jednak na straně odběratele, společnosti R., která nepřiznala daň za pořízení zboží z jiného členského státu, a jednak na straně společnosti N., která daň nepřiznala na výstupu. Osoby zapojené do transakcí, včetně společnosti H., byly v kontaktu, o čemž má svědčit jejich společná účast při jednáních.
- 19 Žalovaný dále připomíná judikaturu Soudního dvora a konstatuje, že nárok na odpočet daně nemusí být přiznán, pokud je jeho uplatnění podvodné. Žalovaný je přesvědčen o tom, že v napadených rozhodnutích dostatečně vysvětlil, jaká opatření měla společnost H. přijmout, a uvádí, že mu není známa taková judikatura, která by považovala za nepřipustné požadovat v odůvodněných případech po odběratelích doložení plnění daňových povinností vůči správcům daně. O existenci obchodních řetězců zatížených daňovým podvodem svědčí dle žalovaného především zpětný pohyb zboží do České republiky a nepřiznaná daň některými ze zapojených subjektů. Pohyb zboží byl mezi zapojenými subjekty předem dohadován, přičemž za slovenskou společnost R. navíc ve styku se společností H. jednaly neoprávněné osoby. Zjištěná pochybení se žalobkyně snaží bagatelizovat, žalovaný se k nim však v napadených rozhodnutích vyjádřil dostatečně. Žalovaný dodává, že společnost H. nejednala při sjednávání milionových dodávek řepky dostatečně obezřetně a účastnila se jednání, na kterých byly přítomny osoby, které tam být neměly. O tom, že se společnost H. účastnila předem dohodnutých transakcí s řepkou, žalovaný nemá pochyb, a domnívá se, že společnost o daňovém podvodu vědět mohla a měla.
- 20 K dodávkám mědi žalovaný uvádí, že není podstatné, zda společnost H. věděla o tom, že měď patří mezi rizikové komodity. Za podstatné pokládá to, že se měď vozila ze Šternberka do Benešova (dopravu zajišťovala společnost O. Steel), z Benešova do skladu v Žabovřeskách a odtud do Polska (dopravu zajišťovali polští odběratelé). Pokud by se zboží vezlo ze Šternberka rovnou do Polska, urazilo by kratší cestu. Polští plátcí následně v některých případech dodali zboží českému plátcí a ten zase

polskému plátcí, který zboží dodal slovenskému plátcí. Společnost H. před vstupem do transakcí nepodnikla žádná konkrétní opatření, ze kterých by plynulo, že byla dostatečně obezřetná. Taková opatření by přitom byla namístě, neboť se jednalo o její první obchod s danou komoditou a obchodními partnery a celková hodnota mědi, kterou společnost H. nakoupila, činila cca 40 milionů Kč. Totožnost německého dodavatele mědi, od něhož si společnost H. měla ověřovat spolehlivost společnosti O. steel, dle žalovaného známa není. Obchodování s komoditou bylo ukončeno poté, co se správce daně začal obchodováním s mědí zabývat, zahájil daňovou kontrolu a nevyplatil společnosti H. nadměrný odpočet.

- 21 K námitce týkající se společnosti J. E. žalovaný konstatuje, že společnost H. neprokázala nárok na osvobození od daně z titulu dodání zboží do jiného členského státu ve vztahu k prodeji měděných drátů o hodnotě 4.081.200,60 Kč. Jednalo se o dodání zboží s místem plnění v tuzemsku, kdy je podle § 21 ZDPH plátce povinen daň na výstupu přiznat ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí úplaty. Společnosti H. proto vznikla povinnost přiznat daň na výstupu z prodeje zboží s místem plnění v tuzemsku. Daň byla vypočtena podle § 37 odst. 2 ZDPH. Se svým právním názorem, který byl odlišný od názoru zastávaného správcem daně, žalovaný společnost H. v odvolacím řízení seznámil.
- 22 Ohledně řady dalších žalobních bodů žalovaný odkazuje na odůvodnění napadených rozhodnutí a navrhuje, aby soud žalobu zamítl.
- 23 Žalobkyně v replice opakuje některá svá dřívější tvrzení a dodává, že vztah mezi společnostmi D. a R. byl založen smlouvou komisionářskou, a proto se v evidenci společnosti A. objevoval název společnosti D. Tento typ smluvního vztahu nevylučoval, aby společnost D. prováděla sjednané služby prostřednictvím subdodavatele, společnosti A. Že je nepřipustné, aby dodavatel žádal od svých odběratelů doložení plnění daňových povinností, zaznělo dle žalobkyně v rozsudku Soudního dvora ve věci *M*. Žalobkyně se dále domnívá, že i kdyby bylo pravdou, že společnost H. jednala se zástupci společností vědomě zapojených do obchodních řetězců, nebylo by to důkazem o tom, že sama společnost H. byla do podvodného jednání také zapojena a že o něm věděla. S ostatními společnostmi totiž jednala v intencích řádného obchodního styku. Závěrem žalobkyně konstatuje, že se společnost H. stala obětí podvodného jednání svých obchodních partnerů, na což reagovala tím, že ve chvíli, kdy podvodné jednání vyšlo najevo, podala podnět orgánům činným v trestním řízení k zahájení šetření.

III.

- 24 V průběhu jednání žalobkyně nad rámec shrnutí předchozí žalobní argumentace poukázala na to, že povinnost ověřování plnění daňových povinností obchodními partnery neplyne ani z právních předpisů, ani z judikatury Nejvyššího správního soudu či Soudního dvora. Namítla, že i Generální finanční ředitelství s v souvislosti s kauzou, v rámci níž nakoupilo mobilní telefony od společnosti zapletené do daňového podvodu, se hájí shodně jako žalobkyně a pro ilustraci předložila tiskovou zprávu zveřejněnou na webu Finanční správy dne 22. 5. 2017. Společnost H. nemá možnosti jako správce daně, který po dobu tří až čtyř let skutečnosti plynoucí ze správního spisu zjišťoval za pomoci institutů daňového řádu, a tato pozdější zjištění

tak není možné žalobkyni přičítat k tíži. Společnost H. v době uskutečňování předmětných obchodů byla dostatečně, ne-li nadstandardně obezřetná, když si dokonce vyžádala i vyjádření ratingové agentury. Poukázala dále i na to, že nedlouho před jednáním obdržela vyrozumění policejního orgánu ze dne 22. 9. 2017 o tom, že po 4 roky trvajícím vyšetřování v návaznosti na trestní oznámení podané M. M. policie dospěla k závěru, že v dané záležitosti nebyly naplněny znaky skutkové podstaty trestného činu zkrácení daně, poplatku a jiné povinné platby, a věc byla proto odložena. Je tak zjevné, že policie v dané věci nic závadného nezjistila a že nebyly podniknuty žádné konkrétní kroky vůči konkrétním osobám.

- 25 Žalovaný na to reagoval konstatováním, že Generální finanční ředitelství bylo v dané kauze koncovým odběratelem a nemohlo si nárokovat odpočet DPH, navíc bylo vázáno i předpisy v oblasti veřejných zakázek, takže nejde o srovnatelnou situaci. Pokud jde o trestní řízení, daňové řízení je ve vztahu k němu řízením nezávislým a jestliže podle orgánů činných v trestním řízení nedošlo k podvodu ve smyslu trestního práva, ještě to neznámá, že tytéž skutečnosti nemohou představovat daňový podvod.

IV.

- 26 Poté, co soud ověřil, že žaloby byly podány včas a že splňují všechny formální náležitosti na ně kladené, přezkoumal napadená rozhodnutí v mezích uplatněných žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání napadených rozhodnutí (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.). Dospěl přitom k závěru, že žaloby nejsou důvodné.
- 27 Při posuzování důvodnosti tří obsáhlých žalob zvolil krajský soud přístup vycházející z judikatury Ústavního soudu, podle níž *„není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvrácení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“* (např. náleze ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08; judikatura Ústavního soudu je dostupná z <http://nalus.usoud.cz/>). Soud tedy komplexně reaguje na všechny stěžejní argumentační okruhy žalobkyně i na podstatné body obrany žalovaného. Absence detailní odpovědi na každou jednotlivou výtku přitom není dle Ústavního soudu porušením povinnosti řádně zdůvodnit rozhodnutí, neboť tento závazek *„nemůže být chápán tak, že vyžaduje podrobnou odpověď na každý argument“* (srov. např. nálezy ze dne 22. 9. 2009, sp. zn. III. ÚS 961/09, nebo ze dne 5. 1. 2005, sp. zn. IV. ÚS 201/04). Stejný přístup bývá ve složitých, argumentačně obsažných věcech uplatňován také Nejvyšším správním soudem (viz např. rozsudek ze dne 30. 3. 2017, č. j. 2 As 313/2015 – 492, dostupný stejně jako ostatní zde citovaná rozhodnutí správních soudů na www.nssoud.cz).
- 28 Žalobkyně vytýká žalovanému především to, že z judikatury Soudního dvora a Nejvyššího správního soudu vyvodil nesprávné závěry, které pak aplikoval na souzenou věc, že měl shodně se správcem daně za to, že společnost H. byla zapojena do řetězce podvodných obchodů, jejichž primárním cílem bylo získání nadměrného odpočtu na DPH, aniž by bylo prokázáno, že společnost H. mohla o daňových podvodech vědět, a že potvrdil názor správce daně, podle něhož společnost H. nepostupovala obezřetně, neboť dostatečně neprověřila své obchodní partnery a

nepřijala všechna opatření, která po ní mohla být rozumně vyžadována.

IV. 1. K závěrům plynoucím z judikatury

- 29 Ustanovení § 72 ZDPH upravuje nárok daňového subjektu na odpočet daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění. K odepření nároku na odpočet daně může dojít z důvodu účasti daňového subjektu na podvodu na DPH. Ten byl v judikatuře Soudního dvora vymezen jako situace, v níž 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 tzv. šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. 5. 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (jež byla s účinností od 1. 1. 2007 nahrazena směrnicí Rady 2006/112/ES), neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám [např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2010, č. j. 9 Afs 83/2009 – 232, nebo rozsudky Soudního dvora ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd* (dále jen „věc *Optigen*“), nebo ve věci *M.*], nebo jako případ, v němž osoba povinná k dani záměrně nesplní své formální povinnosti s cílem se vyhnout zaplacení daně (rozsudek Soudního dvora ze dne 28. 7. 2016, C-332/15 *Giuseppe Antoneo*). I když varianty podvodu na DPH mohou být rozmanité a spletité, jeho podstatou je, že není odvedena určitá částka získaná jako DPH (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 – 60, publikovaný pod č. 3275/2015 Sb. NSS, nebo ze dne 18. 3. 2010, č. j. 9 Afs 83/2009 – 232).
- 30 Ve věci *Optigen* Soudní dvůr zdůraznil, že nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by totiž překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu (srov. rozsudky ze dne 11. 5. 2006 ve věci C-384/04, *Federation of Technological Industries a další*, nebo ze dne 21. 2. 2008 ve věci C-271/06, *Netto Supermarket*). Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet 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 (věc *M.*, bod 49).
- 31 Z judikatury Nejvyššího správního soudu pak rovněž plyne, že při prokazování tzv. karuselových podvodů je na daňovém orgánu, aby v konkrétní transakci prokázal objektivní skutečnosti, z nichž lze učinit závěr, že daňový subjekt věděl nebo minimálně měl a mohl vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci (rozsudek ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015 – 47). Není nicméně povinností daňového orgánu prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl podvod spáchán. V daňovém řízení však musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Správce daně přitom může vycházet z mnoha indicií, které jsou mu k dispozici (viz již citovaný

rozsudek č. j. 6 Afs 130/2014 – 60).

- 32 Důkazní břemeno ohledně opatření, která daňový subjekt přijal k zabránění podvodu na dani, naproti tomu leží výlučně na daňovém subjektu, jenž uplatňuje nárok na odpočet DPH. Povinností daňového orgánu proto není identifikace určitých opatření, ani vymezení opatření, která daňový subjekt přijmout mohl. Stačí prokázat, že daňový subjekt mohl nebo měl vědět o své účasti na daňovém podvodu (odst. [66] výše uváděného rozsudku č. j. 4 Afs 233/2015 – 47). Pokud daňový subjekt uvede a prokáže, jaká opatření přijal, je na daňových orgánech, resp. soudu, aby přijatá opatření vyhodnotil. Opatření spočívající pouze v ověření registrace k DPH, existence živnostenských oprávnění a statutárních orgánů přitom mohou být s ohledem na konkrétní okolnosti případu shledána jako formální a nedostatečná k prevenci účasti daňového subjektu na daňovém podvodu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 6. 2017, č. j. 3 Afs 161/2016 – 51). Z žalobkyní zmiňovaného rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 30. 4. 2014, č. j. 22 Af 22/2012 - 47, pak obdobně plyne, že daňové orgány by měly posoudit kvalitu a dostatečnost opatření, která daňový subjekt přijal za účelem vyloučení daňového podvodu. V případě, kdy dospějí k tomu, že taková opatření byla v konkrétním případě nedostatečná, musí svou úvahu zdůvodnit tak, aby bylo patrné, o co svůj závěr o nedostatečnosti opírají a jaká (další) opatření měla být provedena.
- 33 Shora uvedené závěry lze shrnout tak, že nárok na odpočet daně lze odmítnout, pokud daňové orgány prokážou, že dodávka zboží byla součástí podvodu na DPH, o němž daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet daně vzhledem ke zjištěným objektivním okolnostem mohl nebo měl vědět. Při posuzování subjektivní stránky je pak nutno hodnotit, zda daňový subjekt přijal při své hospodářské činnosti přiměřená opatření, která od něj za daných okolností bylo možné požadovat, aby zajistil, že jeho plnění není součástí podvodu. Jaká opatření byla přijata, má prokázat daňový subjekt. Daňové orgány a soudy pak hodnotí jejich dostatečnost.
- 34 Zda byla uplatněná opatření dostatečná, závisí na okolnostech posuzované věci. Zdejší soud vychází z názoru, že čím více nestandardních okolností, jež měly vést daňový subjekt k pochybnostem o poctivosti řetězce transakcí, se v dané věci objeví, tím podrobnější opatření k zabránění daňovému podvodu, resp. ověření, že k němu nedochází, by měl daňový subjekt učinit. Obecně lze konstatovat, že pokud se během spolupráce s obchodními partnery a při uskutečňování transakcí vyskytují neobvyklé či podezřelé situace a daňový subjekt žádající o odpočet daně je ignoruje, aniž by v reakci na ně prověřil spolehlivost svých obchodních partnerů, nelze mít jím přijatá opatření za dostatečná.
- 35 Krajský soud nesouhlasí s žalobkyní v tom, že závěry, které žalovaný vyvodil z judikatury, jsou mylné. Naopak dává žalovanému za pravdu, že daňový subjekt by měl postupovat obezřetně a v reakci na konkrétní okolnosti přijímat veškerá přiměřená opatření k ověření, že jím poskytované plnění není součástí daňového podvodu. Chybné není ani konstatování žalovaného, že rezignování na obezřetnost v obchodních vztazích může ústít ve ztrátu nároku na odpočet daně (samozřejmě za předpokladu, že bude prokázáno, že subjekt měl nebo mohl – pokud by byl dostatečně obezřetný – o daňovém podvodu vědět). Správnost takových závěrů lze dovodit

například ze shora citovaných rozsudků č. j. 3 Afs 161/2016 – 51 a č. j. 4 Afs 233/2015 – 47 či z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 1. 2008, č. j. 9 Afs 67/2007 – 147, který v napadených rozhodnutích citoval žalovaný. Pokud žalobkyně tvrdí, že k odhalování daňových podvodů jsou povolány daňové orgány, a nikoli plátcí daně, má jistě pravdu. To však nemění nic na tom, že plátcí daně by měli věnovat pozornost obsahu právních vztahů, do nichž vstupují, snažit se dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů a počínat si tak, aby v případě odhalení daňového podvodu nevznikly pochybnosti, že o podvodném jednání věděli nebo mohli vědět.

- 36 Výše uvedené závěry přitom nejsou ani v rozporu s judikaturou Soudního dvora, konkrétně s rozsudkem ve věci *M.* a rozsudkem ve věci *L.*, které žalobkyně citovala. Kupříkladu v bodě 54 rozsudku ve věci *M.* Soudní dvůr výslovně uvádí, že není v rozporu s unijním právem požadovat, aby subjekt přijal veškerá opatření, která po něm mohou být rozumně vyžadována k ověření, že plnění, které provádí, jej nepovede k účasti na daňovém podvodu. Z žaloby je nicméně zřejmé, že těmito rozsudkům Soudního dvora by měl odporovat především názor žalovaného, že společnost *H.* měla vyvinout větší snahu a požádat svého odběratele konkrétně o to, aby jí doložil plnění svých povinností vůči správci daně.
- 37 Bez toho, aby soud nyní hodnotil, zda za daných skutkových okolností bylo namístě, aby společnost *H.* po svém odběrateli požadovala, aby jí předložil důkaz o plnění daňových povinností vůči svému správci daně, vyjádří se soud na tomto místě k tomu, zda judikatura Soudního dvora skutečně zcela zapovídá možnost požadovat po daňových subjektech, aby přijali opatření ve formě kontroly plnění daňových povinností odběrateli.
- 38 Z odůvodnění rozsudku ve věci *M.* je patrné, že Soudní dvůr posuzoval situaci, v níž správce daně neprokázal, že osoba povinná k dani, jež uplatňovala nárok na odpočet daně, měla povědomí o známkách toho, že dotčené plnění bylo součástí podvodu na DPH. Za těchto okolností pak soud dovodil, že osobě povinné k dani nesmí být odmítnut nárok na odpočet daně z důvodu, že se neujistila, zda byl vystavitel faktury na zboží, na které byl uplatňován nárok na odpočet, v postavení osoby povinné k dani a zda splnil své povinnosti podat daňové přiznání a uhradit DPH [srov. mimo jiné dikci závěru druhého výroku rozsudku ve věci *M.*: „*ačkoli (...) osoba povinná k dani nemá žádné indicie odůvodňující podezření, že na straně uvedeného vystavitele došlo k nesrovnalostem či podvodu*“]. Závěry, že po osobě povinné k dani uplatňující nárok na odpočet daně obecně nelze požadovat, aby ověřovala plnění daňových povinností ze strany vystavitele faktury, pak Soudní dvůr zopakoval také ve druhém ze zmiňovaných rozsudků ve věci *L.*, i zde však lze z odůvodnění rozsudku vyvodit, že osoba povinná k dani neměla k dispozici žádný náznak toho, že plnění bylo součástí daňového úniku (resp. jí to nebylo prokázáno).
- 39 Lze shrnout, že judikatura Soudního dvora pokládá požadavek daňových orgánů, aby daňové subjekty požadovaly po svých obchodních partnerech doložení plnění povinností vůči svým správcům daní, za nepřiměřený tehdy, pokud daňový subjekt nemá žádné indicie odůvodňující podezření, že na straně obchodních partnerů dochází k podvodu na DPH či jiným nesrovnalostem. Závěry vyslovené v rozsudcích ve věcech *M.* a *L.* naopak nebrání tomu, aby daňové orgány při posuzování situace, v níž

se objevovala řada náznaků nasvědčujících, že plnění, které daňový subjekt poskytl svému obchodnímu partneru, bylo součástí daňového podvodu, shledaly nedostatky přijatých opatření v tom, že daňový subjekt svého odběratele - navzdory podezřelým okolnostem - nepožádal o doložení plnění daňových povinností vůči správci daně (nebo v absenci jiného obdobného opatření).

- 40 Soud tedy nepovažuje výtku, že žalovaný nesprávně vyložil soudní judikaturu, za důvodnou ani neshledal, že by opatření, které podle něj společnost H. mohla přijmout, bylo zcela zapovězeno judikaturou Soudního dvora.

IV. 2. K vědomosti o podvodu na DPH při transakcích s řepkou a přijatým opatřením

- 41 Soud na úvod konstatuje, že nemá pochybnosti o tom, že v daňovém řízení bylo postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech spočíval daňový podvod ve vztahu ke zdaňovacím obdobím duben až červen 2012 a září až prosinec 2012. Daňové orgány zjistily řadu skutečností, které svědčily o tom, že transakce s řepkou byly zasaženy podvodným jednáním za účelem krácení daně. Podstatné je zejména to, že se jednalo o řetězové transakce s prvotním nákupem v jiném členském státě, některé z článků transakcí nepřiznaly DPH, neodvedly ji a jsou nekontaktní. Účastníci řetězových transakcí byli osobně propojeni a někteří z nich vznikli a registrovali se k DPH nedlouho před zahájením řetězových transakcí. Přeprodej řepky mezi více subjekty nedával žádný ekonomický smysl, a to především (ale nikoli výlučně) v situacích, kdy dvě společnosti byly mezi sebou navzájem dodavateli i odběrateli.
- 42 Z celkového vyznění žalob je patrné, že žalobkyně závěry o podvodném jednání některých ze zúčastněných společností přijímá a nebrojí proti nim. Co žalobkyni skutečně vadí, jsou závěry daňových orgánů, že společnost H. o podvodu na DPH věděla a úmyslně se ho účastnila. Před vlastním posouzením správnosti názoru o vědomosti společnosti H. o podvodu na DPH soud opětovně zdůrazňuje, že k tomu, aby byl nárok na odpočet odmítnut, není zapotřebí jednoznačně prokazovat, že se společnost H. aktivně zapojila do podvodného jednání a v čem přesně její jednání spočívalo. Postačuje, pokud je prokázáno, že si mohla být podvodného jednání s ohledem na zjištěné objektivní skutečnosti vědoma (srov. zmiňovaný rozsudek č. j. 6 Afs 130/2014 – 60 či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 7. 2013, č. j. 1 Afs 59/2013 – 34).
- 43 Ze zprávy o daňové kontrole ze dne 12. 1. 2015 týkající se zdaňovacích období duben, květen a červen 2012 soud zjistil mimo jiné tyto podstatné skutečnosti: Společnost H. nakupovala řepku od tuzemských dodavatelů, dále ji neskladovala, ale prodávala ji svým odběratelům. Dodavatelé společnosti H. v kontrolovaných obdobích uváděli dodání zboží ve svých přiznáních k DPH a odváděli daň na výstupu. Jedinou výjimkou v tomto ohledu byla společnost F. I., která navzdory registraci k DPH nepodávala daňová přiznání a pro správce daně byla nekontaktní. Ačkoli tato společnost prodala společnosti H. v kontrolovaných obdobích řepku za celkovou cenu 14.407.399 Kč (bez DPH), dodání zboží nepřiznala. Řepku nakoupenou od společnosti F. I. prodala společnost H. slovenské společnosti R. a toto dodání vykážala jako plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně. Slovenská společnost R. byla v kontrolovaných obdobích jediným odběratelem společnosti H. v jiném členském

státě Evropské unie. Společnost R. v přiznáních k DPH za měsíce duben až červen 2012 nepřiznala pořízení zboží od společnosti H. v celkové výši 190.332.283 Kč. Řepka byla společností R. dodávána na Slovensko do veřejného skladu společnosti A. v Novém Městě nad Váhom. Zboží měla za společnost R. přebírat na základě smluvního vztahu slovenská společnost D. Nakládání a přebírání zboží ve skladu fakticky probíhalo za účasti řidiče (tj. přepravce, resp. jeho zaměstnance) a skladníka, jenž byl zaměstnancem společnosti A. Společnost D. nebyla jen společností zajišťující přebírání řepky určené pro společnost R., ale sama byla v kontrolovaných obdobích dodavatelem i odběratelem řepky. Společnost D. zboží odebírala například od české společnosti M., která byla během roku 2012 odběratelem i dodavatelem řepky od společnosti H. Společnost D. zboží naopak dodávala například společnosti E., která byla dodavatelem řepky pro společnost M., a společnosti V., která rovněž dodávala společnosti M.

- 44 Správce daně ve zprávě o daňové kontrole ze dne 12. 1. 2015 identifikoval řadu dalších obchodních vztahů mezi výše uvedenými společnostmi i společnostmi dalšími a konstatoval, že v kontrolovaných zdaňovacích obdobích bylo vytvořeno velké množství vzájemně se prolínajících fakturačních řetězců postrádajících racionální vysvětlení. Několik vytvořených řetězců podle něj spojovala nejen shodná komodita, s níž bylo obchodováno (řepka), ale také zúčastněné společnosti a osoby, které za ně jednaly. Řepka byla dovážena z České republiky na Slovensko a odtud zpět do Benešova v České republice, odkud se případně dostávala na další neustanovená místa, mnohdy zpět na Slovensko, a to i do skladu v Novém Městě nad Váhom.
- 45 Ve vztahu ke zdaňovacím obdobím duben až červen 2012 daňové orgány uváděly množství objektivních skutečností vedoucích je k závěru, že společnost H. mohla přinejmenším vědět, že transakce s řepkou byly zatíženy daňovým podvodem. Že nešlo o standardní obchodní transakce, ale o podvodné jednání směřující ke krácení daně, mohla společnost H. naznat z osobní propojenosti subjektů, s nimiž přišla do kontaktu. Od března 2012 do ledna 2013 byl jednatelem odběratele R. M. H., který byl od března 2012 do února 2013 společně s R. J. společníkem téže společnosti. M. M., předseda představenstva společnosti H., při výslechu sdělil, že jednatele společnosti R. osobně nezná, neboť za ni jednala R. J., M. J. a P. S. Vedle toho, že R. J. byla společníkem společnosti R., byla jednatelkou a jediným společníkem společnosti D., která měla na základě smlouvy přebírat za společnost R. dodávky řepky od společnosti H. ve skladě v Novém Městě nad Váhom. O smluvním vztahu mezi společnostmi R. a společností D. M. M. věděl a stejně tak si byl vědom účasti R. J. v obou společnostech. Ačkoliv uzavření smlouvy o přijímání a potvrzování zboží za jinou společnost není samo o sobě nelegální, jednalo se o jednu z indicí vypovídajících o zvláštním propojení mezi některými společnostmi a osobami. S P. S. se M. M. seznámil na počátku roku 2012. P. S. zřejmě seznámil M. M. se zástupci společnosti R. (touto skutečností si M. M. při výslechu nebyl zcela jist) a od něj také získal reference na společnost R. P. S., ač nebyl jednatelem ani společníkem společnosti R., dle sdělení M. M. jednal za tuto společnost a byl přítomen při jejích jednáních se společností H. P. S. přitom byl jednatelem a jediným společníkem společnosti M., která se později v roce 2012 stala odběratelem i dodavatelem řepky společnosti H. M. M. dále vypověděl například to, že znal R. J., neboť ten někoho doprovázel při jednání. R. J. přitom byl

společně s M. H. společníkem a jednatelem ve společnosti J. a dále byl jednatelem společnosti E., jejímž společníkem byl M. H. Přes společnost J. se řepka dostávala od slovenské společnosti R. zpět k českým společnostem, společnost E. pak byla odběratelem i dodavatelem řepky a byla zapojena v několika podvodných řetězcích.

- 46 Soud je na rozdíl od žalobkyně toho názoru, že shora uvedené skutečnosti svědčí o nestandardních vztazích mezi zainteresovanými společnostmi a osobami a měly vést společnost H. k obezřetnosti. I kdyby společnost H. skutečně nevěděla o podvodu na DPH ani o tom, že se řepka vozila ze Slovenska zpět do České republiky (a odtud mnohdy zpět na Slovensko), mohla si být podvodného jednání vědoma. Přítomnost P. S., který nebyl zákonným ani zmocněným zástupcem společnosti R., při jednáních této společnosti se společností H. neodpovídá běžné obchodní realitě, a to ani v situaci, kdy pan S. doporučil společnost R. společnosti H. k obchodování, jak uvádí žalobkyně. Přítomnost P. S. při jednáních a razení osobám, které za společnost R. jednaly (či dokonce akceptování veškerých připomínek P. S. společností R.), měly ve společnosti H. vzbudit pochybnosti ohledně poctivosti obchodů s řepkou. Tyto pochybnosti pak měly být posíleny tím, že za společnost R. nejednal její jednatel (který dokonce nikdy nebyl na jednání přítomen, přestože se jednalo o nezanedbatelné, několikamilionové transakce), nýbrž společník a další dvě osoby (P. S. a M. J.), které ve společnosti nevykonávaly žádnou funkci. Dokonce i kupní smlouvy uzavřené mezi společnostmi H. a R. podepisoval M. J., který slíbené písemné pověření k zastupování nedodal. Tvrdí-li žalobkyně, že oprávnění R. J. k zastupování společnosti R. plynulo z její pozice společníka, nelze jí dát za pravdu, neboť dle slovenské právní úpravy účinné v rozhodné době platilo obdobně jako dle české, že za společnost s ručením omezeným jedná její statutární orgán (popř. zástupce). Nebyla-li R. J. zmocněná k zastupování společnosti, nemohla ústně ani jinak zmocnit k zastupování další osoby. Pokud žalobkyně namítá, že se nikdy nekonalo jednání, jehož by se zároveň účastnili M. M., M. J., R. J., R. J., R. D. (tj. jednatel společnosti K., jež byla odběratelem v jiném zdaňovacím období) a P. S., pak to nemění nic na tom, že již samotná přítomnost P. S., M. J. či R. J. (i kdyby zde nebyli přítomni současně) na některých jednáních společnosti H. se společností R., za niž nebyli oprávněni jednat, měla vyvolat množství otázek a vést k prověření obchodních vztahů.
- 47 Osobní propojení některých osob, s nimiž společnost H. jednala, zpravidla snadno zjiitelná z údajů v obchodních rejstřících, skutečnost, že za společnost R. jednaly k tomu neoprávněné osoby a že se obchodních jednání účastnily fyzické osoby, které nebyly zástupci přímo zainteresovaných společností – především P. S. jakožto jednatel společnosti, jež byla dodavatelem i odběratelem řepky, který zjevně ovlivňoval (ne-li přímo utvářel) obchodní rozhodování osoby jednající za jinou společnost – pak mohly a měly vést ke zjištění, že dodávané zboží je předmětem řetězových transakcí zatížených podvodem. Dalším ukazatelem nestandardního obchodního případu je také to, že společnosti R. a D., které spojovala osoba R. J., neměly žádnou relevantní obchodní historii, což muselo být společnosti H. známo, pokud si existenci obou společností a jejich registraci k DPH skutečně ověřovala. Společnost R. byla zapsána do obchodního rejstříku Slovenské republiky v září 2011, k DPH se registrovala dne 1. 3. 2012 a od března 2012 začala obchodovat se společností H. Společnost D. byla do obchodního rejstříku Slovenské republiky zapsána dne 21. 10. 2011 a k DPH se

registrovala téhož dne. Obraz seskládaný z těchto skutečností je pak dokreslen tím, že byly uskutečňovány dodávky zboží v milionových hodnotách, zboží se vozilo od dodavatelů přímo do veřejného skladu (nikoli do provozovny či skladu odběratele) a k jeho faktickému převzetí docházelo prostřednictvím zaměstnanců skladu a řidičů dopravních společností. Naposledy zmíněná skutečnost sice podobně jako ostatní skutková zjištění není nelegální a ani sama o sobě nevypovídá o existenci daňového podvodu, je však třeba nahlížet na ni nikoli jednotlivě, nýbrž v kontextu dalších okolností a ty hodnotit jako celek.

- 48 Společnost H. se nadto prezentuje jako společnost činná od roku 1993 v oblasti výkupu zemědělských a jiných komodit a jejich prodeje zpracovatelům či dalším obchodníkům. Jelikož je zavedenou společností, je možné klást na ni vyšší nároky stran otázky, zda věděla nebo mohla vědět, že se účastní plnění, jež bylo součástí daňového podvodu (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Afs 37/2012 – 50). Soud při zhodnocení těch zjištěných skutečností, které zde byly v průběhu zdaňovacích období duben až červen 2012 a o nichž společnost H. věděla nebo mohla vědět, dochází k závěru, že společnost H. si zapojení dodávek řepky do podvodu na DPH (přínejmenším) mohla být vědoma.
- 49 Jestliže však žalovaný v napadeném rozhodnutí č. j. 32502/15/5300-22442-707666 ze shora uvedených skutkových zjištění dovozuje, že společnost H. věděla o podvodu na DPH a vědomě se ho účastnila, nedává mu soud zcela zapravdu. V daňovém řízení nebylo spolehlivě prokázáno, že společnost H. o podvodu s určitostí věděla a rovněž nelze postavit na jisto, že jí na jednáních s P. S., R. J. a dalšími bylo ozřejmáno, že zboží bylo dováženo ze Slovenska zpět do České republiky do skladu v Benešově, nebo že byla obeznámena s průběhem a obsahem jednotlivých řetězových transakcí. Takové závěry je třeba mít ve vztahu ke společnosti H. za pouhé spekulace. Soud přesto neshledává důvod ke zrušení napadeného rozhodnutí č. j. 32502/15/5300-22442-707666. K odmítnutí nároku na odpočet daně postačuje zjištění, že daňový subjekt mohl vědět o tom, že transakce, jíž se účastní, je součástí daňového podvodu, a tak výroky napadeného rozhodnutí i jeho odůvodnění v podstatné části obstojí. Pro úplnost pak soud dodává, že souhlasí s žalobkyní v tom, že nebylo prokázáno, že společnost H. věděla či mohla vědět o tom, že se v budoucnu stanou některé společnosti zapojené do daňového podvodu nekontaktními, že změní statutární orgány nebo že zaniknou. Tyto okolnosti nemohou sloužit k prokázání vědomosti společnosti H. o podvodu, nýbrž se jedná o skutečnosti svědčící o existenci daňového podvodu.
- 50 Ze zprávy o daňové kontrole ze dne 23. 7. 2014 týkající se zdaňovacích období září, říjen, listopad a prosinec 2012 plyne, že v první polovině měsíce září 2012, konkrétně od 4. 9. do 17. 9. 2012, byla odběratelem řepky od společnosti H. v jiném členském státě maďarská společnost K. (ta odebírala řepku také ve zdaňovacích obdobích březen, červenec a srpen 2012). Od 17. 9. 2012 do konce roku 2012 byla jediným odběratelem řepky od společnosti H. v jiném členském státě slovenská společnost R. Místem vykládky zboží byl v případě obou společností veřejný sklad v Novém Městě nad Váhom, kde zboží za obě společnosti přejímala slovenská společnost D. Neplnění daňových povinností bylo správcem daně zjištěno u společnosti R., která nepřiznala pořízení zboží z jiného členského státu. Co se maďarské společnosti K. týče, ta

pořízení zboží v měsíci září 2012 přiznala.

- 51 Podobně jako tomu bylo v případě zdaňovacích období duben až červen 2012, identifikoval správce daně (a v návaznosti na to žalovaný v napadených rozhodnutích) ve vztahu ke zdaňovacím obdobím září až prosinec 2012 mnoho obchodních vztahů mezi shora uvedenými i dalšími společnostmi. Bylo kupříkladu zjištěno, že česká společnost M. (jednatelem P. S.) odebrala v kontrolovaných zdaňovacích obdobích září až prosinec 2012 od společnosti H. řepku o celkové ceně 57 milionů Kč (bez DPH). Společnost M. odebírala řepku také od slovenské společnosti A. a maďarské společnosti K. a sama dodávala společností D., A., K. či H. Společnost A. ve 4. čtvrtletí roku 2012 vykázala dodání zboží společnosti M. v hodnotě téměř 180 milionů Kč, ve stejném období dodávala společnost K. společnosti N., ta dodávala společnosti V., která byla dodavatelem společnosti M. V kontrolovaných obdobích byly zjištěny také pohyby zboží od společnosti K. ke společností R., E. g., N. a M. a od společnosti R. ke společnosti J., která dodávala zboží společnosti N. a ta dále E. g. Správce daně a žalovaný i ve vztahu k těmto zdaňovacím obdobím konstatovali vytvoření množství vzájemně se prolínajících fakturačních řetězců, které postrádaly racionální vysvětlení. Řepka byla dovážena do skladu v Novém Městě nad Váhom, odtud zpět do Benešova v České republice, případně na další neustanovená místa, a poté zpět na Slovensko, mnohdy i do skladu v Novém Městě nad Váhom. Transakcí se účastnily české, slovenské a maďarské společnosti. Společnost R. nepřiznávala pořízení zboží z jiného členského státu a některé subjekty, např. N., nepřiznávaly daň na výstupu z tuzemských plnění, zatímco společnost H. uplatňovala nárok na vyplacení nadměrného odpočtu.
- 52 Na základě zjištění daňových orgánů lze i ohledně dodávek řepky ve zdaňovacích obdobích září až říjen 2012 dovodit, že společnost H. mohla vědět, že se účastní podvodu na DPH. Stejně jako v případě zdaňovacích období duben až červen 2012, svědčila o nestandardnosti obchodních transakcí osobní propojenost subjektů, se kterými byla společnost H. v kontaktu. Dle výpovědi M. M. (předseda představenstva společnosti H.) se P. S. jako jednatel společnosti M. účastnil nejen jednání mezi společnostmi H. a R. (jež nebyl oprávněn zastupovat), ale také jednání mezi společnostmi H. a K. U některých jednání mezi naposledy zmíněnými společnostmi byl nadto přítomen M. J. a M. B., bývalý společník společnosti H. Slovakia, od něhož M. M. získal na počátku roku 2012 kontakt na společnost K.
- 53 Společnost H. si s ohledem na zjištěné objektivní skutečnosti mohla být vědoma toho, že plnění, která poskytovala společností R., K. či M., byla součástí podvodu na DPH. Ohledně neoprávněného jednání za společnost R., přítomnosti přímo nezúčastněných osob při obchodních jednání s odběrateli řepky nebo osobního propojení některých osob, s nimiž společnost H. přišla do kontaktu (tj. např. účasti R. J. ve společnostech R. a D. či vlivu P. S. na rozhodování M. J., jenž vystupoval jménem společnosti R.), lze opětovně konstatovat, že se jednalo o významné indicie k nepoctivosti navazovaných obchodních styků. Pokud se navíc P. S. neúčastnil pouze jednání mezi společnostmi H. a R., ale také mezi první ze jmenovaných a společností K., a pokud současně iracionálně docházelo k dodávkám řepky od společnosti H. ke společnosti M., jednající P. S., a naopak, domnívá se soud, že společnost H., resp. předseda jejího představenstva, nemohl o podvodném jednání nevědět. Tyto závěry

jsou pak umocněny tím, že jednatel maďarské společnosti K., R. D., s nímž společnost H. započala obchodovat v březnu 2012, byl v rozhodné době jediným jednatelem a společníkem společnosti N., která odebírala zboží od společnosti K. Vodítkem, jež mělo vést zavedenou společnost H. k obezřetnosti, je dále to, že nejen společnosti R. a D., ale také společnosti K. a N. neměly téměř žádnou obchodní historii. Společnost K. byla zapsána do obchodního rejstříku a registrována k DPH dne 16. 2. 2012 (následujícího měsíce začala od společnosti H. odbírat řepku), zatímco společnost N. byla zapsána do obchodního rejstříku dne 2. 12. 2011 a registrována k DPH o deset dnů později.

- 54 Také ve vztahu k napadeným rozhodnutím č. j. 32352/15/5300-22442-707666 a č. j. 35848/15/5300-22442-707666 je nicméně nutno uvést, že žalovaný (a před ním správce daně v protokole o daňové kontrole) nesprávně dovodil, že společnost H. o podvodu na DPH věděla a vědomě se ho účastnila. Ačkoliv k takto silným závěrům nelze dle názoru soudu s jistotou dospět, nemění to nic na tom, že byl dán důvod k odmítnutí nároku na odpočet daně, neboť stačilo prokázat, že společnost H. o podvodu na DPH vědět mohla.
- 55 V situaci, kdy zjištěný skutkový stav svědčí o tom, že společnost H. o své účasti na daňovém podvodu mohla vědět, bylo na ní, aby prokázala, že přijala dostatečná opatření k tomu, aby ověřila a vyloučila, že k daňovému podvodu nedochází a že k němu svým vlastním jednáním nepřispívá.
- 56 Žalobkyně uvádí, že společnost H. ověřovala důvěryhodnost svých obchodních partnerů pomocí výpisů z obchodního rejstříku, přičemž kontrolovala také jejich registraci k DPH a totožnost jednajících osob. Ze svědeckých výpovědí pak plyne, že bylo kontrolováno oprávnění osob jednat za společnost. K těmto opatřením soud konstatuje, že s ohledem na to, že za společnost R. jednaly k tomu neoprávněné osoby a že se jednání se společnostmi R. i K. účastnily osoby, které nebyly zmocněny k jejich zastupování, šlo o opatření zjevně formální a zcela nedostatečná. Pokud společnost H. skutečně nahlížela do obchodního rejstříku a ověřovala platnost registrací k DPH, mohla si mimo jiné povšimnout, že oba z jejích nových obchodních partnerů jsou společnostmi s minimální obchodní historií, což ji naopak mělo vést k jisté nedůvěře či opatrnosti při budoucí spolupráci. V první řadě bylo namístě trvat na předložení pověření všech tří osob jednajících za společnost R. k jejímu zastupování, jakož i na tom, aby kupní smlouvy s touto společností podepisoval jednatel nebo jím pověřená osoba. Ohledně přítomnosti ostatních osob při obchodních jednáních a jejich zasahování do rozhodování obchodních partnerů společnosti H. pak bylo vhodné dožadovat se vysvětlení, v jakém vztahu k obchodním partnerům tyto osoby jsou a jaký mají na obchodních záležitostech zájem. Za dané situace pokládá soud za přiměřené (i s přihlédnutím k objemu dodávek) také doporučení žalovaného požadovat po zahraničních odběratelích řepky důkaz o tom, že plní své daňové povinnosti vůči správcům daně (k tomu, že při existenci indicií o podvodném jednání není takový požadavek v rozporu s judikaturou Soudního dvora, viz odst. 39 tohoto rozsudku).
- 57 K opatřením v podobě doporučení ze strany toho času spolehlivých obchodních partnerů soud uvádí, že žalobkyně nijak nespecifikuje, kteří obchodní partneři se za

spolehlivost společností zaručili. Obecně lze podotknout, že reference ohledně nových obchodních partnerů jistě mohou být na začátku obchodních vztahů užitečné, pokud však je vyjednávání o transakcích nestandardní, nemohou být samy o sobě dostatečné. Z žalob i z protokolů o daňových kontrolách nadto plyne, že kontakt na společnost R. získala společnost H. zřejmě od P. S., s nímž se měl předseda představenstva M. M. seznámit počátkem roku 2012. Měla-li žalobkyně na mysli toto doporučení, nepochybně je nelze pokládat za doporučení od spolehlivého obchodního partnera, když spolupráce s P. S. byla teprve ve svých počátcích. Co se prověřování společností R. a K. prostřednictvím ratingových reportů agentury iB. týče, ty nemohou mít velkou váhu, neboť obě společnosti měly v době vyhotovení reportů minimální obchodní historii, takže jejich dobré celkové hodnocení nemohlo mít jinou než čistě spekulativní a krajně nejistou povahu. Společnost H. měla postupovat obezřetně a přijímat například opatření vyjmenovaná soudem výše právě s ohledem na to, že uzavírala nikoli nepodstatné kontrakty s nezavedenými společnostmi.

- 58 V otázce posouzení vědomosti společnosti H. o podvodu na DPH při transakcích s řepkou a s tím související dostatečnosti přijatých opatření k zabránění daňovému podvodu tedy soud neshledal argumentaci žalobkyně důvodnou.

IV. 3. K vědomosti o podvodu na DPH při transakcích s mědí a přijatým opatřením

- 59 Zpráva o daňové kontrole ze dne 23. 7. 2014 ohledně zdaňovacích období září až prosinec 2012 se vedle dodávek řepky týkala také dodávek mědi, konkrétně Cu katod 99,99 % a Cu drátů 99,99 %. Správce daně při daňové kontrole zjistil, že společnost H. obchodovala s mědí během zdaňovacích období říjen a listopad 2012. Jejím přímým dodavatelem byla česká společnost O. steel (poznámka soudu: dnes společnost M. G. a. s., v likvidaci), která sice podala přiznání k DPH (se zpožděním až dne 6. 2. 2013), ale daňovou povinnost nesplnila. Společnost O. steel odebírala zboží od české společnosti L., která podávala daňová přiznání s nulovými hodnotami, nedeklarovala přijatá ani uskutečněná plnění a je nekontaktní. Společnost H., která z plnění přijatých od společnosti O. steel uplatňovala nárok na odpočet DPH, dále vykazovala dodání zboží do jiného členského státu osvobozené od daně. Podle předložených faktur společnost H. dodávala měď do Polska společností R., J. E. a O.
- 60 Ve vztahu k dodávce pro společnost R. správce daně zjistil, že se uskutečnila dne 8. 10. 2012, přičemž téhož dne mělo proběhnout několik řetězových transakcí – od společnosti L. k O. steel, dále ke společnosti H., která dodala zboží polské společnosti R., ta jej dodala české společnosti L. a od ní se zboží dostalo k panu L. do Polska. Protože byla společnost R. nejprve nekontaktní, nepodařilo se skutečnosti související s dodávkou mědi od společnosti H. ověřit. Teprve později se podařilo zjistit, že společnost R. pořízení zboží přiznala. Její odběratel, společnost L. pak v daňovém přiznání také přiznala pořízení zboží z jiného členského státu, je však nekontaktní, a tak se u ní žádné skutečnosti nepodařilo ověřit. Dodávku mědi pro společnost J. E. ze dne 16. 10. 2012 společnost H. doložila listinnými důkazy, společnost J. E. však obchodování se společností H. popírá. Dále bylo zjištěno, že ačkoliv k uskutečnění zdanitelného plnění mělo dojít v říjnu 2012, společnost J. E. byla registrována k DPH až v prosinci 2012. Co se dodávek pro společnost O. týče, společnost H. předložila

celkem pět faktur, z nichž pouze tři eviduje také společnost O. Naposledy zmíněná společnost nepotvrdila přijetí zboží ze dne 31. 10. 2012, ale disponuje navíc fakturou z listopadu 2012, kterou měla společnost H. vystavit – ta ji však neeviduje. Pátou z předložených faktur společnost H. později stornovala, neboť zboží nebylo odběratelem odebráno a zaplacené. Ve zdaňovacím období listopad 2012 vykázala společnost H. další dvě dodávky, svůj nárok na odpočet daně však v lednu 2013 snížila, neboť bylo zboží z jakostních důvodů vráceno. Společnost O. tudíž přiznala pořízení zboží z jiného členského státu jen na základě čtyř faktur, které evidovala, tedy nikoli za zdaňovací období říjen 2012.

- 61 S daňovými orgány lze souhlasit v tom, že zjištěné skutečnosti odůvodňují závěr, že nešlo o standardní obchodní případy, nýbrž o podvodné jednání sledující snahu krátit daně. K tomu soud dospívá především z důvodu, že se jednalo o řetězové transakce s prvotním nákupem v jiném členském státě, některé ze zapojených subjektů měly tzv. virtuální sídla, nepřiznaly nebo neodvedly daň, nemají bližší informace o některých transakcích a jsou pro své správce daně nekontaktní.
- 62 Soud na základě skutkových zjištění daňových orgánů shledal, že společnost H. mohla poznat, že se účastní řetězových transakcí s rysy daňového podvodu. Prvním náznakem byl již samotný počátek jejího obchodování s mědí, se kterou do té doby neměla zkušenost, neboť B. V., jednatel společnosti O. steel, dodávající měď, ji seznámil přinejmenším s jedním z polských odběratelů, společností R. (zatímco předseda představenstva společnosti H. uvedl, že pan V. poskytl kontakt na všechny polské odběratele, obchodní referentka společnosti H. vypověděla, že pan V. poskytl kontakt jen na tuto jednu společnost). Již tato skutečnost by dle názoru soudu měla vést průměrně obezřetného podnikatele k tomu, aby ověřil, zda nemá v řetězci transakcí sloužit jako jakýsi prostřední článek nakupující zboží od tzv. bílého koně, neboť nemělo ekonomický smysl, aby společnost O. steel namísto přímé dodávky polským odběratelům, na něž má kontakt, se připravovala o část marže zapojením mezičlánku v podobě společnosti H. Přitom tvrzení společnosti H. o tom, že zboží převážela ze Šternberka do Benešova a zase zpět směrem do Polska, aby zatajila před svým dodavatelem identitu svého odběratele, je v přímém rozporu s výpovědí M. M. o tom, že na polského odběratele dostal tip právě od jednatele dodavatelské společnosti O. steel. Dalším rysem daňového podvodu, o němž společnost H. musela vědět, tvrdí-li, že důvěryhodnost svých nových obchodních partnerů ověřovala na základě výpisů z obchodních rejstříků a dokladů o registraci k DPH, bylo to, že všichni její polští odběratelé mědi se k DPH registrovali teprve krátce před zahájením obchodní spolupráce. Společnost R. byla registrována k DPH dne 19. 7. 2012, společnost O. dne 22. 10. 2012, tj. necelých deset dnů před provedením prvního, společností H. deklarovaného zdanitelného plnění, a společnost J. E. dokonce až v prosinci 2012, tedy poté, co mělo ke zdanitelnému plnění dojít.
- 63 Právě skutečnost, že společnost H. vystavila fakturu o zdanitelném plnění pro společnost J. E., které s odkazem na § 64 ZDPH osvobodila od daně a k němuž uplatnila nárok na odpočet daně, a že společnost J. E. následně dodání zboží z jiného členského státu nepřiznala, svědčí o tom, že se společnost H. svým jednáním daňového podvodu účastnila. Společnost H. byla v souladu s § 64 odst. 1 ZDPH povinna ověřit, že zboží dodává osobě registrované k DPH v jiném členském státě. Pokud by tak

učinila a zjistila, že společnost J. E. nemá přiděleno daňové identifikační číslo pro účely DPH, měla v návaznosti na to vystavit fakturu s DPH. Pokud tak neučinila, nelze její kontrolní mechanismy pokládat za dostatečné. Obdobně již ostatně judikoval Nejvyšší správní soud, když uvedl, že „[p]říkladem přijetí dostatečných opatření může být postup, kdy se dodavatel, předtím, než vstoupí do obchodních vztahů s pořizovatelem, přesvědčí o jeho důvěryhodnosti, například právě důkladným prověřením jeho daňového identifikačního čísla, zápisu do obchodního rejstříku a solventnosti či vyžádáním informací o přepravci zboží od dodavatele k příjemci“ (rozsudek ze dne 25. 11. 2015, č. j. 3 Afs 6/2015 – 30).

- 64 Že společnost H. svého obchodního partnera dostatečně neproověřila, čímž přinejmenším v nedbalosti přispěla k daňovému podvodu, dovozuje soud z toho, že na faktuře ze dne 16. 10. 2012 je uvedeno DIČ společnosti J. E. PL6271005722 a IČ 62710052. Dle výpisu z polského obchodního rejstříku ke společnosti J. E. ze dne 10. 10. 2012, který společnost H. předložila správci daně v průběhu daňové kontroly, přitom bylo číslo KRS (číslo v národním soudním rejstříku) 0000234483 a číslo REGON (číslo v centrálním seznamu subjektů národního hospodářství) 008435128. Číslo NIP, které odpovídá českému DIČ, zde uvedeno nebylo a příslušná kolonka byla proškrtnutá. Identifikační čísla, která společnost H. zaznamenala ve faktuře, tedy vůbec neodpovídala identifikačním číslům jejího obchodního partnera. K ověření DIČ pro DPH nadto společnost H. mohla vedle výpisu z obchodního rejstříku využít také systém VIES provozovaný Evropskou komisí.
- 65 Tomu, že transakce s mědí, odebíranou od společnosti O. steel a dodávanou polským odběratelům, měly ve společnosti H. vzbudit pochybnosti a vést ji k obezřetnosti, nasvědčuje také způsob placení dodávek. Správci daně se podařilo zjistit, že polští odběratelé hradili faktury nikoli převodem na účet, jak by bylo s ohledem na výši plnění v řádech milionů obvyklé i bezpečné, ale vkladem v hotovosti na účet, a to na pobočkách v České republice. O obchodním propojení mezi společnostmi O., J. E. a H. pak lze usuzovat z toho, že dle tvrzení společnosti H. byla na začátku listopadu 2012 na základě telefonického pokynu použita část platby od společnosti O. k úhradě nedoplatku, který vůči společnosti H. měla společnost J. E.
- 66 Soud nahlížel na zjištěné nestandardní skutečnosti, které společnosti H. byly nebo mohly být známy před vlastní realizací obchodní spolupráce se společností O. steel a polskými odběrateli nebo během ní, jako na celek a dospěl k závěru, že společnost H. si svého zapojení do podvodných transakcí s mědí, distribuovanou jejím prostřednictvím od společnosti O. steel k polským odběratelům, mohla být přinejmenším vědoma.
- 67 Opatření, která společnost H. dle tvrzení žalobkyně přijala za účelem vyloučení rizika účasti na podvodu, pak soud považuje i v tomto případě za nedostatečná. Ověření informací dle výpisů z obchodních rejstříků a dokladů o registraci k DPH soud hodnotí jako čistě formální, pokud na jejich základě společnost H. pominula chybějící registraci společnosti J. E. k DPH a pokud nevěnovala zvýšenou pozornost čerstvým registracím k DPH u zbývajících dvou polských společností. V situaci, kdy společnost H. nově vstoupila na trh s mědí a kontakt na minimálně jednoho z polských odběratelů získala přímo od svého dodavatele mědi, bylo dle mínění soudu

nepostačující spoléhat na pozitivní reference od obchodních partnerů ohledně společnosti O. steel. Za daných okolností bylo vhodné podniknout kroky k ověření, že společnost H. není prostředním článkem v podvodných transakcích, podrobněji prověřit spolehlivost společností, s nimiž nově obchodovala, a dožadovat se informací o dodavatelských společnostech O. steel a odběratelských polských společnostech (a i jejich spolehlivost podrobněji prověřit).

- 68 Soud tedy uzavírá, že na základě zjištěného skutkového stavu věci má za prokázané, že společnost H. mohla vědět o svém zapojení do podvodu na DPH, a souhlasí s názorem daňových orgánů, že nepřijala dostatečná opatření, aby eliminovala riziko své účasti na něm.
- 69 Pro úplnost soud poznamenává, že nebylo postaveno najisto, že společnost H. mohla vědět o zapojení společností L. či L. do řetězových transakcí, že s nimi byla v kontaktu a že mohla vědět o jejich problémovosti. Za důkaz o vědomosti společnosti H. o daňovém podvodu pak v žádném případě nelze pokládat to, že J. I. byl v roce 2013 současně jednatelem a jediným společníkem společnosti L. a členem dozorčí rady společnosti O. steel, neboť jde o skutečnost, jež nemohla být známa v rozhodné době. Žalobkyni je třeba dát za pravdu také v tom, že v některých případech může být výhodnější odkoupit zboží od jiného odběratele, a nikoli přímo od výrobce, a proto není samo o sobě nepoctivé přeprodávat zboží od odběratele dalším subjektům. Ani to, že se některé společnosti zapojené do řetězců staly později pro své správce daně nekontaktními, změnily členy svých orgánů či název obchodní firmy nemůže být důkazem o možné vědomosti daňového subjektu o podvodu na DPH, když nastaly až *ex post* (ledaže by bylo s jistotou prokázáno, že taková jednání byla součástí předem smlouveného postupu subjektů zapojených do řetězce). Bez ohledu na to, že shora uvedené okolnosti nelze klást společnosti H. k tíži, však lze na základě jiných zjištění učinit závěr o její možné vědomosti o podvodu na DPH.

IV. 4. K ostatním výtkám

- 70 Vedle stěžejní, výše vypořádané žalobní argumentace vznesla žalobkyně několik dalších námitek. Ve vztahu k napadenému rozhodnutí č. j. 35848/15/5300-22442-707666 žalobkyně žalovanému vytýká, že společnosti H. nově doměřil DPH z objemu dodávek pro společnost J. E., avšak současně v rozporu s principem neutrality daně neuznal nárok společnosti H. na odpočet daně.
- 71 Společnost H. kvalifikovala dodání mědi společnosti J. E. jako dodání zboží do jiného členského státu osvobozené od daně s nárokem na odpočet ve smyslu § 64 odst. 1 ZDPH, přestože společnost J. E. nebyla v době uskutečnění zdanitelného plnění registrovaná k DPH. Protože společnost H. nepřijala dostatečná opatření k ověření, zda společnost J. E. byla registrovaná k DPH v Polsku a zda byla plátcem DPH, osvobodila dodání zboží od daně neprávem (srov. výše citovaný rozsudek č. j. 3 Afs 6/2015 - 30). Za těchto okolností postupoval žalovaný správně, pokud aplikaci § 64 odst. 1 ZDPH odmítl a namísto toho posoudil transakci mezi plátcem DPH a zahraniční osobou neregistrovanou k DPH jako dodání zboží s místem plnění v tuzemsku, ve vztahu k níž byla společnost H. povinna přiznat daň na výstupu a tu odvést správci daně. Tvrdí-li žalobkyně, že společnosti H. měl být v souladu s principem neutrality daně zároveň uznán nárok na odpočet daně, kterou zaplatila na

vstupu, nelze s ní souhlasit. Je tomu tak proto, že podmínky pro vznik nároku na odpočet byly vytvořeny podvodným jednáním, kterého se společnost H. účastnila, resp. o kterém mohla vědět, takže za něj nese (daňovou) odpovědnost. V tomto kontextu lze připomenout závěry ustálené judikatury, že pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání zboží bylo uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo mohla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, lze její nárok na odpočet daně odmítnout (např. rozsudek Soudního dvora ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL*, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016 – 38, č. 3505/2017 Sb.).

- 72 Nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí č. j. 35848/15/5300-22442-707666 nezpůsobuje to, že pasáž týkající se dodávek mědi byla nadepsána „*Měď – listopad 2012*“, přestože tímto rozhodnutím byl přezkoumáván platební výměr vztahující se ke zdaňovacímu období říjen 2012. Jedná se o zjevnou chybu v psaní, která nemá žádný vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, neboť je z odůvodnění zřejmé, že žalovaný přezkoumával platební výměr k období měsíce října 2012, což je patrné třeba z toho, že doměřil DPH z říjnové dodávky pro společnost J. E.
- 73 Za důvod nepřezkoumatelnosti nepovažuje soud ani to, že žalovaný vycházel ze skutkových zjištění správce daně a převzal jeho argumentaci i právní hodnocení. Společnost H. ve svých odvoláních proti platebním výměrům nerozporovala zjištěný skutkový stav, nýbrž měla za to, že neposkytoval dostatečnou oporu pro závěry, které správce daně na jeho základě dovodil. Pokud žalovaný nedospěl k závěrům jiným, není pochybením, že je přejal za své. Vedle toho, že žalovaný zopakoval názory správce daně, věnoval pozornost také jednotlivým odvolacím námitkám, na něž poskytl odpověď. Napadená rozhodnutí tak dostojí požadavku přezkoumatelnosti.
- 74 Žalobkyně v úvodu žalob také uvedla, že nezákonnost napadených rozhodnutí a platebních výměrů správce daně spatřuje v nedostatečném hodnocení předložených důkazů v jejich vzájemné shodě. Tento žalobní bod však formulovala pouze takto obecně a dále jej nerozvedla, a tak se jím soud pro jeho nekonkrétnost blíže nezabývá a pouze s obdobnou mírou obecnosti konstatuje, že při přezkumu napadených rozhodnutí neshledal porušení zásad dokazování.
- 75 Pokud pak v průběhu ústního jednání žalobkyně uváděla, že argumentace Generálního finančního ředitelství v kauze nákupu mobilních telefonů od podezřelé společnosti odpovídá i její obhajobě, lze konstatovat, že má pravdu jen potud, že tento orgán Finanční správy také poukazuje na to, že si podvodných obchodů vítězného uchazeče o veřejnou zakázku nemohl být a ani nebyl vědom. Pro posouzení pravdivosti takového tvrzení je však třeba hodnotit konkrétní okolnosti uzavírání transakce a ty se v případě zadávání veřejné zakázky v režimu nastaveném zákonem o veřejných zakázkách od případu uzavírání obchodů společností H. diametrálně liší, nehledě na skutečnost, že Generální finanční ředitelství skutečně žádný nárok na odpočet DPH uplatňovat nemohlo. Žalobkyně tudíž z uvedené kauzy pro sebe nic dovozovat nemůže (ve smyslu ustálené správní praxe jakožto pramenu práva, který by mohl eventuálně ovlivnit právní posouzení soudu), nehledě na to, že s argumentací v předkládané tiskové zprávě se závěry tohoto rozsudku žádným způsobem

nerozchází.

- 76 V průběhu jednání zmiňované vyústění prověřování trestního oznámení podaného M. M. pak představuje skutkovou okolnost, která zjevně nastala až po vydání napadených rozhodnutí a ze které nemohl žalovaný žádným způsobem v době jejich vydání vycházet, reflektovat ji tedy nemůže ani soud, jak ostatně plyne z ustanovení § 75 odst. 1 s. ř. s. Jen na okraj tak lze poznamenat, že z předloženého vyrozumění nelze ani v nejmenším zjistit, které osoby a zejména jaké jednání bylo prověřováno z hlediska skutkové podstaty trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. Jistý rozdíl pak představuje i skutečnost, že spáchání uvedeného trestného činu vyžaduje úmysl, na rozdíl od odepření nároku na odpočet DPH, pro které postačuje i prostá nevědomá nedbalost.

V.

- 77 S ohledem na shora uvedené soud žaloby zamítl pro jejich nedůvodnost (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
- 78 O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věcech neměla úspěch. Úspěšný žalovaný vznik nákladů řízení o žalobě netvrdil ani ze soudního spisu neplyne, že by mu nějaké náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti vznikly. Proto soud rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení :

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

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

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

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

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

Praha 9. listopadu 2017

Mgr. Jitka Zavřelová, v. r.

předsedkyně senátu

Za správnost:
P. Š.