



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců Mgr. Jana Jiráka, Ph.D., a Mgr. Petra Pospíšila v právní věci

žalobkyně: **JaS Trading a. s.**
sídlem Slovácká 665, 696 11 Mutěnice
zastoupená společností DPE servis a. s.
sídlem Křemencova 178/10, 110 00 Praha 1

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 5. 2019, č. j. 14967/19/5300-22444-712362

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím výrokem I. zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 6. 12. 2017, č. j. 4797557/17/3010/50521-705109, 4797592/17/3010-50521-705109,

4797618/17/3010-50521-705109, 4797647/17/3010-50521-705109, 4797666/17/3010-50521-705109 a 4797703/17/3010-50521-705109. Těmito dodatečnými platebními výměry byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za období měsíce června roku 2012 ve výši 7 113 377 Kč, za období měsíce července roku 2012 ve výši 5 282 343 Kč, za období měsíce srpna roku 2012 ve výši 8 017 080 Kč, za období měsíce září roku 2012 ve výši 16 181 254 Kč, za období měsíce října roku 2012 ve výši 9 939 390 Kč a za období měsíce listopadu roku 2012 ve výši 6 992 936 Kč. Současně byla žalobkyni v každém dodatečném platebním výměru uložena povinnost uhradit příslušné penále. Výrokem II. žalovaný částečně změnil rozhodnutí správce daně ze dne 6. 12. 2017, č. j. 4797391/17/3010-50521-705109, jímž byla žalobkyni doměřena DPH za období měsíce května 2012 a penále tak, že doměřenou daň snížil z částky 10 188 701 Kč na částku 10 063 729 Kč a penále z částky 2 037 740 Kč na částku 2 012 746 Kč a stanovil nově splatnost daně i penále; v ostatním ponechal dodatečný platební výměr beze změny.

2. Důvodem doměření daně byla zjištění učiněná správcem daně v rámci daňové kontroly. Žalobkyně v uvedených obdobích obchodovala s krystalovým cukrem, který nakupovala od svých dodavatelů a dále prodávala svým odběratelům. Správce daně mimo jiné zjistil, že si žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně z plnění přijatých od dodavatelů Tideon s. r. o. (dále jen „Tideon“), Evoengineering družstvo (dále jen „Evoen“), Vilodre Company s. r. o. (dále jen „Vilodre“), Hope Consulting, s. r. o. (dále jen „HC“), Agrokoma, s. r. o. (dále jen „Agrokoma“), NoVa car invest s. r. o. (dále jen „Nova car“), Traders in boats a. s. (dále jen „Traders“), Carola play s. r. o. (dále jen „Carola“), Main Trade, s. r. o. (dále jen „Main Trade“), REMAGATE s. r. o. (dále jen „Remagate“) a SAVARTES s. r. o. (dále jen „Savartes“). Ve vztahu k těmto dodavatelům byla žalobkyně zapojena do řetězce, který byl zasažen podvodem na DPH, o čemž žalobkyně měla a mohla vědět a nepřijala žádná opatření, jež by účinky účasti na podvodném jednání vyloučila. Jelikož odpočet daně nebyl uplatněn v souladu s § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), správce daně tento odpočet žalobkyni nepřiznal.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

3. Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně včas žalobu. Žalobkyně nejprve rekapitulovala obsah napadeného rozhodnutí a následně formulovala výhrady k tomu, jak správce daně a žalovaný posoudili přijetí potřebných opatření a dobrou víru na straně žalobkyně, tj. že měla a mohla o existenci podvodného jednání vědět. Žalovaný předně žalobkyni nesdělil, jaká konkrétní opatření měla přijmout – žalobkyně prováděla opatření, která považovala za rozumná a běžná v obchodní praxi. Zákon nevyžaduje, aby žalobkyně jednala pouze s jednateli dodavatelských společností, přičemž vystupování jednotlivých osob žalobkyni přesvědčilo, že jsou oprávněny za příslušnou společnost jednat. Není přitom nic výjimečného, když taková osoba má angažmá i v jiných společnostech. Žalovaný sám nikdy neprověřoval, zda osoby, se kterými žalobkyně obchodovala, mají ještě další angažmá. K přepisům na další majitele pak dochází v budoucnu a nikoliv v minulosti. Není jasné, před čím by žalobkyni ochránila písemná smlouva ve vztahu k vrácení daně z přidané hodnoty.
4. V možnostech žalobkyně není zjišťovat, zda její dodavatel má problém s místně příslušným finančním úřadem – takovou informaci žalobkyni nikdo nesdělí. Žalobkyně vždy řádně spolupracovala se svým správcem daně a očekávala, že by ji na jakékoliv pochybnosti upozornil, což se nestalo. Žalobkyně prováděla stále stejné obchodní transakce a nadměrné

odpočty jí byly bez problému vráceny. Žalobkyně tak jednala v dobré víře, že je vše v pořádku a že obchoduje se subjekty, které si plní své povinnosti. Zasažení uvedených transakcí podvodem nic nenasvědčovalo – více dodavatelů v řadě je dnes již běžnou záležitostí, obcházení svých dodavatelů je pak v rozporu se zásadou poctivého obchodního jednání s možnými trestněprávními důsledky. Žalobkyně obchodovala se všemi dodavateli stejným způsobem, avšak žalovaný způsob obchodu napadl jen u některých z nich.

5. Žalovaný neuvádí žádné důkazy a argumentuje pouze na základě jednotlivých vzájemně nesouvisejících skutečností, které uvádí v takovém pořadí a kontextu, který mu vyhovuje. Žalovaný musí rozlišovat mezi tím, zda plátce o svém spojení s podvodnými transakcemi věděl, nebo zda o něm musel vědět, a uvést, na základě jakých důkazů k těmto skutečnostem dospěl. Rozpoznání okolností, které by mohly indikovat spojení transakce s podvodem, pak vyžaduje určitou přiměřenou míru informací, které konkrétní aspekty spolupráce mají být prověřovány. Žalobkyně těmito informacemi na rozdíl od daňové správy nedisponuje. Otázka prověření dodavatele a jeho rozsahu je pouze dobrovolnou skutkovou okolností, a lze ji provádět až tehdy, kdy je prokázán daňový podvod – v průběhu roku 2012 žalobkyně mnohokrát předkládala správci daně daňovou evidenci, ale na daňový podvod nebyla nikdy upozorněna. Žalovaný tak přenáší na žalobkyni odpovědnost za to, že se jí nepodařilo vybrat daň od subjektů, které s žalobkyní obchodovaly. Žalovaný nehodnotí skutečnosti na základě možností žalobkyně v reálném čase v roce 2012 – vychází ze skutečností zjištěných ex post v pět let trvající daňové kontrole za použití judikatury dostupné až po roce 2012.
6. Žalobkyně dále navrhl, aby soud provedl k důkazu dokumenty správce daně pořízené v roce 2012 označené jako místní šetření, z nichž má vyplynout, že správce daně posoudil v průběhu roku 2012 obchodní případy s uvedenými společnostmi jako standardní.
7. Žalobkyně ze všech těchto důvodů navrhl, aby soud rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

8. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že v průběhu řízení byla zjištěna řada skutečností, které ve svém souhrnu prokazují, že žalobkyně o svém zapojení do podvodu na dani z přidané hodnoty věděla či minimálně vědět mohla. Žalobkyni přitom byly k tíži jen ty skutečnosti, které se týkaly jejich nejbližších dodavatelů a odběratelů, a které jí tedy musely nebo mohly být v době realizace obchodů známy. Dle judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“) postačuje ke konstatování účasti plátce na daňovém podvodu nedbalostní jednání, přičemž nelze přisvědčit tvrzení žalobkyně, že by žalovaný musel formy zavinění rozlišovat. Zpochybňuje-li žalobkyně jednotlivě některé objektivní okolnosti, pak tyto nelze posuzovat odděleně, ale v souhrnu. Obecně daňový subjekt není povinen prověřovat svého dodavatele, avšak prokáže-li správce daně existenci daňového podvodu, jakož i vědomost daňového subjektu o účasti na tomto podvodu, má daňový subjekt právo tvrdit a doložit, že přijal dostatečná opatření k tomu, aby se účasti na podvodu vyhnul, a že byl v dobré víře. Po správci daně přitom nelze požadovat, aby taková opatření vyhledával namísto daňového subjektu. Správce daně není povinen ověřovat bezproblémovost obchodních partnerů daňového subjektu – je to naopak daňový subjekt, který musí věnovat výběru svých obchodních partnerů a okolnostem uskutečňovaných obchodních transakcí potřebnou pozornost. Žalovaný nesouhlasí s tím, že by na žalobkyni přenášel odpovědnost za to, že se mu nepodařilo vybrat daň od jejich

dodavatelů, ani s tím, že by šetření správce daně trvalo pět let. Žalovaný je povinen na věc aplikovat aktuální judikaturu, aby zachoval rovnost subjektů v probíhajících daňových řízeních. Správce daně a žalovaný rozporovali a prověřovali pouze ty transakce žalobkyně, u nichž bylo bezpečně zjištěno, že byly součástí řetězce zatíženého podvodem na DPH. Pokud jde o návrh žalobkyně na provedení důkazu listinami pořízenými správcem daně v roce 2012, pak žalobkyně nemůže ospravedlňovat své jednání poukazem na to, že mu je správce daně dříve nezpochybnil. Návrh žalobkyně na provedení důkazu je nadto neurčitý.

9. Z uvedených důvodů žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Posouzení věci soudem

10. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s. ř. s.“) napadené rozhodnutí žalovaného, včetně řízení předcházejícího jeho vydání, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
11. Z ustálené judikatury Soudního dvora a Nejvyššího správního soudu vyplývá, že jestliže daňový subjekt prokáže přijetí zdanitelného plnění a splní zákonem stanovené podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně, může správce daně neuznat odpočet jen v případě, že prokáže podvod na DPH (jeden z účastníků řetězce neodvede státní pokladně daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem příslušné evropské směrnice) nebo zneužití práva. Ve vztahu k existenci podvodu daňové orgány musí vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, či vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017 – 63). Teprve poté, kdy správce daně prokáže, že k daňovému podvodu vůbec došlo, je možné přistoupit ke zkoumání subjektivní stránky účasti konkrétního daňového subjektu na podvodu na dani (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016 – 55). Dle konstantní judikatury Soudního dvora totiž platí, že pouhá existence daňového podvodu nepostačuje k tomu, aby daňovému subjektu nebyl nárok na odpočet daně přiznán. *„Nárok na odpočet není dotčen okolností, že v řetězci dodávek je jedno z předcházejících nebo následujících plnění zasaženo daňovým podvodem, jestliže tuto skutečnost daňový subjekt nevěděl nebo vědět nemohl“* (viz rozsudek ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 *Alex Kittel*).
12. Soud úvodem konstatuje, že žalobkyně v žalobě nijak nenapadá skutková zjištění a právní závěr správce daně a žalovaného, že jednotlivé transakce jsou zasaženy podvodem na DPH (dodavatelé žalobkyně neodvedli v kontrolovaných transakcích daň z přidané hodnoty a následně „zmizeli ze scény“). Její žalobní námitky spočívají pouze v té rovině, že není naplněna subjektivní stránka věci, tj. že žalobkyně o podvodech mohla a měla vědět. Předmětem zkoumání soudu je tak otázka, zda žalobkyně na základě správcem daně zjištěných objektivních okolností věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a zda přijala veškerá opatření, která od ní mohla být rozumně vyžadována, aby zajistila, že ji přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu. V takto žalobními námitkami vymezeném rozsahu se tedy soud napadeným rozhodnutím zabýval.
13. Pro závěr o účasti žalobkyně na podvodu s DPH je nepodstatné, zda se správci daně podaří prokázat, že o podvodném jednání skutečně věděla, nebo zda o něm „pouze“ měla a mohla vědět. Jakékoliv rozlišování v tomto směru není pro věc relevantní. Zcela postačuje, pokud

je z objektivních okolností odůvodněn závěr, že žalobkyně o podvodném jednání vědět mohla a měla. Žalobkyně se rovněž nemůže nijak zprostit odpovědnosti z účasti na takovém podvodu tvrzením, že správce daně žalobkyni na daňový podvod neupozornil – takovou povinnost správce daně nemá, neboť by ji ani nemohl smysluplně plnit. Správce daně totiž existenci podvodu na DPH zpravidla zjistí s časovým odstupem až poté, co již příslušné obchodní transakce proběhly. Nepřiznání nároku na odpočet daně z důvodu účasti na podvodu na DPH tak není podmíněno předchozím upozorněním správce daně na možné podvodné jednání. Žalobkyně v tomto ohledu nepřipadně směřuje zjištění (prokázání) podvodu na DPH a objektivních okolností svědčících o její účasti na něm, které tíží správce daně, a výběrem obchodních partnerů, jejich prověřováním, konkrétní realizací obchodních transakcí a přijetím relevantních opatření k zabránění účasti žalobkyně na podvodu na DPH, které jsou pouze v její sféře a které nejsou na aktivitě správce daně jakkoliv závislé. Prověřováním obchodních partnerů přitom samozřejmě nelze rozumět zjišťování toho, zda si řádně plní své daňové povinnosti: k tomu žalobkyně v dané době skutečně neměla podmínky (v příslušných zdaňovacích obdobích dosud nebyl platný a účinný institut tzv. nespolehlivého plátce dle § 106a a násl. zákona o DPH). Žalobkyni však nic nebránilo, aby si zjistila bližší informace o zkušenostech (budoucích) dodavatelů v obchodování s cukrem, o jejich „zavedenosti“ v oboru, materiálním a personálním vybavení apod.

14. Z dále uvedených správcem daně zjištěných objektivních okolností vyplývá, že správce daně hodnotil k tíži žalobkyně pouze ty, které existovaly (vznikly, odehrály se) v době realizace příslušných obchodních transakcí, tj. v roce 2012 a mohly být (byly) žalobkyni známy. Pokud správce daně a žalovaný hovoří o skutečnostech nastalých až po těchto transakcích (např. o změnách majitelů jednotlivých dodavatelů), posuzují je pouze ve vztahu k prokázání existence daňového podvodu, nikoliv ve vztahu k vědomosti žalobkyně o tomto podvodu. Skutečnost, že správce daně a žalovaný vycházejí z judikatury soudů vydané až po roce 2012, nezákonnost napadeného rozhodnutí založit nemůže. Působení nové judikatury se řídí zásadou incidentní retrospektivity: nová judikatura se užije i v těch řízeních, která mají základ v minulosti, ale ještě nebyla pravomocně skončena nebo (což se týká přezkumu správních rozhodnutí u správních soudů) o jejich předmětu ještě probíhá soudní řízení. (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2016, č. j. 9 As 54/2016 – 45, též KÜHN, Z., BOBEK, M., POLČÁK, R. Judikatura a právní argumentace: teoretické a praktické aspekty práce s judikaturou. 1. vydání. Praha: Auditorium, 2006, s. 48). Nadto po roce 2012 nedošlo k žádné zásadní změně judikatury, pokud jde o otázku podvodů na DPH a účasti na nich.
15. Ze správního spisu (který je zevrubně shrnut ve zprávě o daňové kontrole i v rozhodnutí žalovaného) vyplývá, že správce daně v rámci daňové kontroly zjistil řadu objektivních skutečností nasvědčujících tomu, že žalobkyně měla vědět, že se nákupem cukru od výše uvedených společností účastní podvodu. Za takové okolnosti soud považuje zejména následující:
 - 1) dodavatelé vznikli či se zaregistrovali k DPH nedlouho před započítáním transakcí s žalobkyní bez předchozí obchodní zkušenosti s obchodováním s touto komoditou
 - 2) dodavatelé nezakládali povinné písemnosti podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, do sbírky listin obchodního rejstříku;
 - 3) dodavatelé neměli žádné materiální a personální zabezpečení pro provádění dodávek cukru v rádech desítek tun měsíčně;

- 4) absence jakýchkoli písemných obchodních smluv a vůbec obchodní dokumentace v kontrastu s tím, že se jednalo o transakce v řádech milionů korun a v objemu desítek tun cukru;
 - 5) průběh obchodů a ekonomická smysluplnost transakcí, kdy dodavatelé Tideonu, Evoenu či Vilodre přivezli cukr přímo do skladu žalobkyně, následně jej „předali“ zástupci Tideonu (Evoenu, Vilodre) a ten jej obratem „prodal“ žalobkyni; v případě dodavatele HC pak šlo pouze o další „přeprodávající“ článek začleněný mezi Tideon/Evoen a žalobkyni samotnou žalobkyní, přičemž HC se do té doby zabýval výhradně finančními službami a s cukrem nikdy neobchodoval; v případě dodavatele Traders jednala žalobkyně s paní Vamosovou, která od ní následně prostřednictvím slovenských společností dodaný cukr obratem odebírala.
 - 6) personální propojení dodavatelů či dopravců a žalobkyně;
 - 7) žalobkyně i všichni její dodavatelé používali k platbám účet u slovenské Tatrabanky;
 - 8) žalobkyně hradila cenu za cukr předem bez ověření kvality a kvantity dodávky.
16. Tyto skutečnosti nahlíženy odděleně by k závěru o vědomosti žalobkyně o její účasti na podvodu s DPH vést nemusely, avšak ve svém souhrnu svědčí tomu, že žalobkyně o tom vědět měla a mohla. Žalobkyně má nepochybně pravdu, že zákon nevyžaduje, aby jednala pouze s jednateli dodavatelů a aby uzavírala pouze písemné smlouvy. Stejně tak lze přistoupit i na její tezi, že více dodavatelů v řadě nemusí být samo o sobě v určitém oboru nestandardní. Pokud však žalobkyně své obchodní transakce činí tak, že si o dodavatelích nic bližšího nezjistí, jedná s osobami, u nichž oprávnění jednat za dodavatele není vůbec zřejmé, a uzavírá s nimi ústní obchody v řádech milionů korun a ohledně desítek tun cukru, přičemž role těchto dodavatelů v daném řetězci nedává ekonomický smysl, pak ve spojení s dalšími výše uvedenými objektivními skutečnostmi se nelze divit závěru správce daně a žalovaného, že si měla a mohla být vědoma toho, že transakce jsou zasaženy podvodem na DPH. Nezákonnost rozhodnutí žalovaného nezpůsobuje ani to, že správce daně zpochybnil pouze některé transakce a jiné (uzavírané za stejných podmínek) nikoliv: podmínkou pro to, aby se správce daně zabýval okolnostmi té které transakce je zjištění a prokázání existence daňového podvodu. Pokud správce daně u dané transakce podvod na DPH nezjistil, neměl ani důvod se jí blíže zabývat, byť v očích žalobkyně probíhala obdobně jako transakce podvodem zatížené.
17. Dále je třeba poukázat na skutečnost, že v případě společnosti Agrokom se správcem daně podařilo rozkrýt celý řetězec karuselového podvodu ve schématu Carmon Group s. r. o. → Agrokom → žalobkyně → JaS Trading SK s. r. o. (nyní pod firmou Commerce via s. r. o.) → Carmon Group s. r. o. Agrokom odebírala cukr od společnosti Carmon Group s. r. o. a dodávala jej žalobkyni. Žalobkyně cukr nakoupený od Agrokomy dodávala do skladu v Holíči na Slovensko společnosti JaS Trading SK s. r. o., která obratem nakoupený cukr ve stejných objemech prodávala zpět společnosti Carmon Group s. r. o. a dodávala jej do skladu Agrokomy. V době provedených transakcí byl jednatelem žalobkyně i slovenské JaS Trading SK s. r. o. Miroslav Jagoš, přičemž dopravu cukru od žalobkyně k JaS Trading SK s. r. o. a poté zpět do České republiky společnosti Carmon Group s. r. o. (do skladu Agrokomy) zajišťovala personálně a majetkově propojená osoba Miroslav Jagoš – autodoprava, obchodní činnost (k dalšímu personálnímu propojení viz též s. 28 - 29 rozhodnutí žalovaného). Žalobkyně si tedy nepochybně musela být vědoma, že cukr, který dodává na Slovensko, se obratem vrací zpět do České republiky do skladu jejího vlastního dodavatele. Za těchto okolností je závěr správce daně a žalovaného, že žalobkyně o své účasti na podvodu s DPH věděla či vědět mohla, nezpochybnitelný. Obdobně pak správce

daně rozkryl i propojený řetězec Nova car → žalobkyně → Progressive FR (článek řetězce působící na Slovensku) → Nova car, a dále řetězec Main Trade → žalobkyně → Progressive FR → Main Trade.

18. Žalobkyně při jednání soudu dne 15. 12. 2020 uvedla řadu konkrétních námitek ve vztahu k některým obchodním řetězcům (jmenovitě Traders, Carola, Remagate a Savartes). Některé tyto námitky soud považuje za nepřipustné, neboť byly uplatněny po koncentraci řízení ve smyslu § 71 odst. 2 s. ř. s. Konkrétně se jedná o následující námitky:

- není podložen závěr žalovaného v bodu 194, že společnost Carola nepodávala daňové přiznání, a současně je tento závěr v rozporu s tím, že Carola přiznala daň ve výši 6 695 Kč;
- jednatel společnosti Remagate, slovenský občan, působil ve stejné době jako zástupce odštěpného závodu jiné společnosti, která byla založena dle práva státu Delaware, přičemž založení společnosti v tomto státu se používá ke snižování daně z příjmů a nikoliv ve vztahu k DPH;
- závěr žalovaného o nejasné vlastnické struktuře společnosti Savartes se nezakládá na skutečnosti, neboť jejím vlastníkem byla v podstatě Agentura Alba.

Pokud jde o zbývající námitky, tak ty lze považovat za rozvinutí jinak dosti obecné žalobní argumentace, která se týkala výhradně subjektivní stránky věci (vědomosti žalobkyně o podvodu). Soud může dát žalobkyni za pravdu pouze ve vztahu k jediné této námitce, a tou je tzv. virtuální sídlo dodavatelských společností. Tuto objektivní okolnost skutečně není možné klást žalobkyni k tíži, neboť není běžně zjištělná, ani jí nemusel nasvědčovat průběh dodavatelsko odběratelských vztahů. Tento závěr ovšem nemá žádný vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného, neboť správci daně a žalovanému se podařilo shromáždit dostačující množství jiných objektivních okolností (viz výše), jejichž kombinace vede k závěru, že žalobkyně věděla či musela vědět o podvodném jednání.

19. Ostatní při jednání vznesené námitky soud nepovažuje za důvodné. Žalobkyně namítla, že použití účtu u Tatrabanky bylo logické, aby nedocházelo ke zpoždění dodávek, neboť zboží bylo dodáno až po zaplacení. K tomu soud konstatuje, že žalobkyně i její dodavatelé byli všichni českými plátcí realizující zdanitelná plnění s místem plnění v České republice: v takovém případě je použití účtu u slovenské Tatrabanky nestandardní. K námitce, že žalobkyně uzavírala ústní smlouvy prakticky ve všech případech obchodních smluv, lze konstatovat, že takto jednat žalobkyně samozřejmě mohla; s ohledem na další okolnosti případů (zejména nově vzniklí dodavatelé bez zkušeností a bez materiálního zabezpečení, hrazení ceny předem bez kontroly kvality, obchody v řádech milionů korun) však takové jednání nelze považovat za běžné nebo vůbec v obchodním styku rozumné. K dílčím námitkám ve vztahu ke konkrétním řetězcům pak lze uvést následující:

- Traders – Jak vyplývá ze zprávy o daňové kontrole, skutečnost, že paní Vamosová jednala z dva slovenské odběratele žalobkyně, sdělila správci daně sama žalobkyně při ústním jednání dne 13. 10. 2014 v rámci daňové kontroly za zdaňovací období prosinec 2012 a leden 2013. Pokud jde o pochybnosti týkající se solventnosti Traders obsaženou v bodu 181 rozhodnutí žalovaného, jde o dílčí závěr, který žalovaný dovodil z toho, že Traders měla virtuální sídlo, jednala za ní neoprávněná osoba, přičemž se jednalo o nově vzniklou společnost s novou registrací k DPH. Takovému závěru žalovaného nemá soud co vytknout. Tvrdí-li žalobkyně, že solventnost nebylo třeba zkoumat, protože se platilo předem, poněkud účelově obrací sled událostí – od Traders totiž odebírala zboží

žalobkyně, která Traders platila předem, a nikoliv naopak. Zmínkou o solventnosti měl žalovaný zjevně na mysli otázku, zda bude Traders schopna dostát nasmlouvaným dodávkám cukru (zda bude mít dostatek financí na jeho nákup).

- Remagate – Pokud žalobkyně nevidí problém v tom, že se začala s Remagate obchodovat krátce po změně jednatele, kterým se stal slovenský občan, pak obecně to samozřejmě problém nevyvolává. V daném případě však žalobkyně začala s touto společností, jež neměla žádné zkušenosti s obchodováním s cukrem a žádné materiální zázemí, provádět velkoobjemové obchody bez smluvní dokumentace, s platbou předem na účet ve Slovenské Tatrabance. Ve spojení s těmito okolnostmi již uvedená změna jednatele může vzbuzovat pochybnosti o tom, co vlastně je záměrem Remagate. Tvrdí-li žalobkyně, že „testování“ tohoto jednatele proběhlo a nebyly zjištěny žádné podezřelé okolnosti, pak tato tvrzení nikdy v rámci daňového řízení neuvedla, natož aby je podložila důkazy. Konečně žalobkyně argumentovala, že je-li statutárním orgánem společnosti cizí státní občan, pak je logické, že kanceláře využívá minimálně. Dle názoru soudu tento argument postrádá jakoukoliv logiku, neboť ze skutečnosti, jaké občanství má člen statutárního orgánu obchodní korporace, nelze vůbec dovozovat, zda taková korporace bude nebo nebude využívat ke své činnosti kanceláře.
 - Savartes – Žalobkyně namítla, že nebylo prokázáno, že by žalobkyně prokazatelně věděla o tom, že společnosti Main Trade a Nova car dodávají společnosti HC, jak je uvedeno v bodu 268 rozhodnutí žalovaného. K tomu soud uvádí, že tento text v rozhodnutí žalovaného musí být zjevnou chybou v psaní, neboť jak vyplývá z celého popisu řetězce Savartes (body 259 až 281 rozhodnutí žalovaného), společnost HC se v něm vůbec nevyskytuje. Podstatou věci, kterou chtěl žalovaný zjevně v bodu 268 sdělit a která vyplývá z ostatních částí tohoto bodu, je fakt, že řetězec Savartes fungoval zcela stejně jako řetězec Main Trade a Nova Car, které správce daně kompletně rozkryl. Okolnosti fungování těchto dvou řetězců musely být žalobkyni známy, a proto lze závěry o nich vztáhnout i na řetězec Savartes. Takto čteno je rozhodnutí žalovaného přezkoumatelné a není třeba jej rušit. Tvrdí-li žalobkyně, že nezveřejňování účetní závěrky Savartes bylo u malých podnikatelů běžné, pak k tomu soud uvádí, že tuto okolnost nelze vnímat izolovaně, nýbrž ve spojení s řadou dalších (výše uvedených) okolností, které pouze dohromady vytváří obraz o tom, zda žalobkyně o podvodném jednání vědět mohla či měla.
20. Pokud jde o opatření, která žalobkyně přijala, aby zajistila, že ji přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu, pak žalobkyně u svých obchodních partnerů pouze prověřila jejich existenci v obchodním rejstříku a skutečnost, že jsou plátcí DPH. Jinými slovy žalobkyně se zaměřila jen na zjištění skutečností, které jsou nezbytné pro formální průběh transakcí. K jakýmkoliv jiným opatřením žalobkyně nepřistoupila, což lze s ohledem na výše popsané okolnosti považovat za neobežřetné. Laxní přístup žalobkyně pak nelze hodnotit jinak, než že žalobkyně nepřijala veškerá opatření, která od ní mohla být rozumně vyžadována, a nemůže jí proto svědčit dobrá víra, že se podvodu na DPH neúčastnila.
21. Žalovaný přitom nebyl jakkoliv povinen sdělovat žalobkyni, jaká konkrétní opatření měla přijmout. Úkolem žalovaného ani správce daně totiž není domýšlet za žalobkyni její obchodní strategii ani její možné reakce na objektivně existující nestandardnosti v obchodních transakcích. Je totiž *„věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možnosti*

snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu 15. 12. 2011, č. j. 9 Afs 44/2011 – 343). Pokud žalobkyně uvádí, že prováděla opatření, které považovala za rozumná a běžná v obchodní praxi, pak se tato její „opatření“ ukázala v této věci jako zcela nedostatečná pro vyloučení její účasti na podvodu na DPH. Soud připomíná, že *„[p]okud si plátce počiná běžně a obvykle neobezřetně, není to okolnost, která by mohla svědčit v jeho prospěch a podpořit tvrzení, že si nemohl být vědom účasti na podvodu. Právě naopak takové tvrzení svědčí o obecné absenci kontrolních mechanismů v obchodní činnosti žalobkyně“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016 – 55).

22. Pro věc není rozhodné, že správce daně prováděl v roce 2012 u žalobkyně místní šetření. Podle § 80 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, může správce daně provádět místní šetření. V rámci tohoto postupu správce daně zejména vyhledává důkazní prostředky a provádí ohledání u daňových subjektů a dalších osob zúčastněných na správě daní, jakož i na místě, kde je to vzhledem k účelu místního šetření nejvhodnější. Z uvedeného vyplývá, že místní šetření slouží k vyhledávání důkazních prostředků a nikoliv k zaujímání závěru o tom, zda určitá obchodní transakce je či není standardní. *„Místní šetření je postupem při správě daní sloužícím pouze k vyhledávání důkazních prostředků. V jeho rámci tak není dán prostor k tomu místním šetřením získané důkazní prostředky hodnotit z hlediska jejich závažnosti, zákonnosti a věrohodnosti; jinými slovy místním šetřením lze pouze důkazní prostředky vyhledat, nikoliv však je hodnotit a vyvozovat z nich závěry o skutkovém stavu“* (Baxa, J., Dráb, O. a kol. Daňový řád. Komentář. I. díl. Praha : Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011, s. 431). V důsledku tohoto postupu správce daně tak žalobkyně nemohla činit právně relevantní závěr, že její obchodní transakce jsou „standardní“. Z tohoto důvodu soud pro nadbytečnost neprováděl k důkazu dokumenty, které měl správce daně při tomto místním šetření pořídit.
23. Konečně žalobkyně při jednání soudu dne 15. 12. 2020 vznesla námitku prekluze. Uvedla, že daňová kontrola byla zahájena dne 19. 5. 2015, avšak další relevantní úkon vůči žalobkyni byl učiněn až dne 1. 12. 2016. K tomu soud uvádí, že u nejstaršího zdaňovacího období květen 2012 počala tříletá lhůta ke stanovení daně plynout dne 25. 6. 2012 (§ 148 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád) a uplynula by dne 25. 6. 2015. Správce daně u žalobkyni zahájil daňovou kontrolu dne 19. 5. 2015 (protokol č. j. 987667/15/3010-60562-701713), přičemž již v rámci tohoto jednání žalobkyni vyzýval k předložení evidencí pro daňové účely a dalších dokladů ke kontrolovaným zdaňovacím obdobím. Dne 4. 6. 2015 pak správce daně vydal výzvu, kterou žalobkyni vyzval k předložení konkrétních dokladů, a jež byla žalobkyni téhož dne doručena. Následovala komunikace mezi žalobkyní a správcem daně ohledně této výzvy a posléze další úkony (dožádání) správce daně. Není tak pravdou, že po zahájení daňové kontroly učinil správce daně první úkon vůči žalobkyni až dne 1. 12. 2016. Podle názoru soudu se proto v daném případě nejedná o pouze formálně zahájenou daňovou kontrolu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 5. 2015, čj. 4 Afs 54/2015 – 21), nýbrž o řádně zahájenou daňovou kontrolu, v níž bylo správcem daně pokračováno, a která tak měla za následek běh nové tříleté lhůty pro stanovení daně (§ 148 odst. 3 daňového řádu), jež tak mohla skončit nejdříve dne 19. 5. 2018. Dne 13. 12. 2017 byla žalobkyni oznámena rozhodnutí o stanovení daně (dodatečné platební výměry), přičemž tento úkon správce daně prodloužil lhůtu pro stanovení daně o 1 rok ve smyslu § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, tj. do 19. 5. 2019 (srov. Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 8. 2016, čj. 10 Afs 133/2016 – 37). Jelikož k pravomocnému

stanovení daně došlo v případě žalobkyně dne 9. 5. 2019, stalo se tak v zákonem stanovené lhůtě. Námitka prekluze je proto nedůvodná.

IV. Závěr a náklady řízení

24. Soud tedy shledal námitky žalobkyně neopodstatněnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
25. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyně ve věci úspěch neměla, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 15. prosince 2020

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu