



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců JUDr. Jaromíra Klepše a JUDr. Vladimíra Gabriela Navrátila v právní věci

žalobkyně: SOLIDIN PRO s.r.o., IČO: 29237033
sídlem Bořivojova 878/35, Praha 3
zastoupená JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem
sídlem Palackého 151/10, Prostějov

proti

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 3. 2019, č. j. 9979/19/5300-22441-712084

takto:

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

Odůvodnění:

I. Předmět sporu

1. Žalobkyně se u Městského soudu v Praze (dále jen „*městský soud*“) domáhá zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 26. 3. 2019, č. j. 9979/19/5300-225441-712084 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), kterým žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti platebním výměrům Finančního úřadu pro hl. m. Prahu (dále jen „*správce daně*“) ze dne 31. 8. 2017, č. j. 6840379/17/2003-52521-110324 (dále jen „*platební výměr č. 1*“), č. j. 6846943/17/2003-52521-110324 (dále jen „*platební výměr č. 2*“) a č. j. 6847034/17/2003-52521-110324 (dále jen „*platební výměr č. 3*“, platební výměr č. 1, 2 a 3 dále společně také jako „*platební výměry*“) a tato rozhodnutí potvrdil.
2. Správce daně vyměřil žalobkyni platebním výměrem č. 1 za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2012 nadměrný odpočet ve výši 214.020 Kč, platebním výměrem č. 2 za zdaňovací období ledna 2013 daňovou povinnost ve výši 2.663.370 Kč a platebním výměrem č. 3 za zdaňovací období dubna 2013 daňovou povinnost ve výši 1.189.395 Kč.

II. Žaloba

3. Žalobkyně obecně namítla nezákonnost v podobě chybného rozložení a neunesení důkazního břemene ze strany správce daně a žalovaného. Odmítnutí nároku na odpočet představuje výjimku v systému daně z přidané hodnoty (dále též „*DPH*“), kterou je třeba vykládat restriktivně, čehož správce daně a žalovaný nedbali. Správce daně byl v řízení povinen posoudit a uvést, (i) v jakých konkrétních skutkových okolnostech podvod na DPH spočíval a zda došlo k daňové ztrátě, (ii) objektivní okolnosti, ze kterých by bylo možno dovozovat účast žalobkyně na podvodu, a (iii) opatření, která bylo možno po žalobci rozumně požadovat k zamezení jeho účasti na podvodu. Ve všech případech bylo co do prokazování důkazní břemeno na straně správce daně. Správce daně, resp. žalovaný však své důkazní břemeno neunesl.
4. Za prvé, podle žalobkyně v řízení nebylo prokázáno tvrzené pořízení předmětného zboží dodavatelem MIRO TRADE od dodavatele z jiného členského státu. Žalovaný vycházel z vyjádření M. V. ve výpovědi z 5. 10. 2015, avšak tu správce daně vyhodnotil jako nevěrohodnou. Žádný jiný důkazní prostředek k pořízení zboží z jiného členského státu z daňového spisu nevyplývá. Závěr žalovaného ohledně zařazení blíže nespecifikovaných „společností z JČS“ na začátek identifikovaných podvodných řetězců tak nemá ve spise oporu. Navíc se podle žalobkyně jednalo o skutkové novum, kdy v řízení před správcem daně nebyly společnosti z JČS do identifikovaných podvodných řetězců zařazeny, jak je patrné ze schémat řetězců ve zprávách o daňové kontrole, a žalobkyně nebyla s touto novotou před vydáním napadaného rozhodnutí seznámena, čímž došlo k porušení ustanovení § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „*daňový řád*“). Nelze pak dovozovat daňovou ztrátu z toho, že dodavatel MIRO TRADE nevykázal v podaných daňových přiznáních žádné hodnoty pořízení zboží z jiného členského státu.
5. Žalovaný ani netvrdil, že dodavatel MIRO TRADE nezákonně nesplnil svou daňovou povinnost na výstupu, která vznikla v důsledku dodání zboží žalobkyni. Daňová ztráta je konstruována až na základě neumožnění provést daňovou kontrolu u dodavatele MIRO TRADE a doměření daně na základě pomůcek, kterou dodavatele MIRO TRADE neuhradil. Není zřejmé, že by doměřená daň měla souvislost s plněním pro žalobkyni. Správce daně, resp. žalovaný neprokázal relevantní příčinnou souvislost mezi žalobkyní

nárokováním odpočtem DPH a doměřenou neodvedenou daní dodavatele MIRO TRADE. Neprokázal, že dlužná daň na straně dodavatele MIRO TRADE je důsledkem spáchaného podvodu na DPH. Žalobkyně k tomu odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, č. 3705/2018 Sb. NSS. Dodavatel MIRO TRADE deklaroval v daňovém přiznání přijetí a uskutečnění tuzemských plnění v hodnotách desítek milionů korun, např. za 4. čtvrtletí 2012 v hodnotě cca 42 mil. Kč a žalobkyně odebrala od tohoto dodavatele plnění v hodnotě cca 3 mil. Kč. Správce daně netvrdil, ani neprokázal, že by dodavatel MIRO TRADE nepřiznal uskutečnění plnění pro žalobkyni a že by neodvedl tvrzenou daňovou povinnost.

6. Závěr, že zjištěná daňová ztráta je důsledkem podvodu, žalovaný dovozuje z nekontaktnosti dodavatele MIRO TRADE, avšak prokázaná existence neodvedené daně v řetězci k jednoznačnému závěru o zasažení transakce podvodem nepostačuje, protože je třeba rozlišovat mezi situací, kdy dodavatel nedostojí své daňové povinnosti neúmyslně z důvodu neočekávané překážky, a situací, kdy vědomě jedná tak, aby se majetkově obohatil neodvedením příslušné DPH do rozpočtu státu. Pro konstatování chybějící daně, resp. podvodu na DPH nepostačuje nekontaktnost některého článku řetězce (rozsudek NSS ze dne 10. 11. 2015, sp. zn. 9 Afs 163/2015 nebo ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2018 - 63 či rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 11. 2. 2019, č. j. 45 Af 27/2016 - 53). Žalovaný při argumentaci o tom, že nekontaktnost musí postačovat, přehlíží institut kontrolního hlášení, který od 1. 1. 2016 znesnadňuje páchat jednoduché daňové podvody za pomoci zmizelých obchodníků. Žalobkyni pak nelze klást k tíži, že v roce 2012 ještě taková opatření ze strany státu neexistovala. V roce 2012 nebylo povědomí o daňových podvodech tak rozšířené, daňové subjekty si nebyly tolik vědomy nutnosti přijímat opatření k zabránění jejich účasti na podvodu a betonářskou ocelí v té době nebylo možné považovat za typickou rizikovou komoditu. Pokud by nekontaktnost k prokázání spáchaní podvodu postačovala, znamenalo by to možnost činit daňové subjekty odpovědnými za jakékoliv daňové dluhy předešlých článků dodavatelského řetězce, zcela bez ohledu na důvod jejich vzniku a existenci souvislosti s uplatněným nárokem na odpočet.
7. Žalobkyně v okamžiku realizace předmětných obchodů nemohla vědět, že správce daně dodavateli MIRO TRADE doměří daň odchylně od jím tvrzené daně, přičemž bylo povinností správce daně, resp. žalovaného prokázat, že žalobkyně o podvodu věděla či alespoň měla a mohla vědět (rozsudek NSS ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017 - 63). Žalobkyně shrnula, že žalovaný identifikoval nějakou daňovou ztrátu, avšak neprokázal, že by vznikla právě v důsledku spáchaní podvodu na DPH a že údajná daňová ztráta souvisela s nárokem na odpočet žalobkyně.
8. Žalobkyně namítla, že některá ze zjištění ohledně dodavatele MIRO TRADE, která měla doložit nestandardnost v předmětných řetězcích, jsou až *ex post* nastalými skutečnostmi, jež nemohou doložit, že v rámci konkrétních prověřovaných obchodů došlo k podvodu na DPH (že dodavatel neměl k dispozici žádné písemnosti z důvodu záplav, neměl zaměstnance a internetovou prezentaci, od zdaňovacího období červen 2013 nepodával daňová přiznání k DPH, stal se nekontaktním, jednatelka ke dni 22. 5. 2013 rezignovala na funkci, jednatelka se fyzicky nezdržuje na adrese ohlášeného trvalého bydliště a nemá schránku a dodavateli byla k 31. 7. 2014 *ex offio* zrušena registrace k DPH). K rozhodnému období se tak vztahuje jen zjištění ohledně sídla v Praze a jednání zmocněnou osobou, což nejsou nezpochybnitelné důkazy o spáchaní daňového podvodu. Ohledně společnosti

ARDOR skutečnosti z mezinárodního dožádání žalobkyně uvedla, že zpochybňuje faktické uskutečňování obchodů, avšak není z nich patrná příčinná souvislost se spácháním daňového podvodu.

9. Okolnosti, o něž se žalovaný opírá, nezakládají jediný možný závěr, že byl spáchán podvod na DPH. Správce daně, resp. žalovaný neunesli důkazní břemeno ohledně existence podvodu na DPH ve spojitosti s obchody žalobkyně.
10. Za druhé, žalobkyně namítla, že některé z tzv. objektivních okolností (vstup do nového oboru, navázání obchodní spolupráce s novým obchodním partnerem, data uskutečnění obchodní případů a úhrady za zboží, kontrola kvality zboží a rámcová smlouva), z nichž žalovaný dovodil účast žalobkyně na podvodu, o které žalobkyně měla a mohla vědět, byly nově za tuto objektivní okolnost označeny až v napadeném rozhodnutí. Žalobkyně však s touto změnou právního posouzení k její tíži nebyla seznámena ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu (rozsudek NSS ze dne 30. 3. 2011, č. j. 2 Afs 1/2011 - 64 a ze dne 1. 2. 2010, sp. zn. 5 Afs 68/2009). Žalobkyni tak bylo znemožněno uplatnit proti tomuto právnímu posouzení obranu a jde o vadu, která mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.
11. K okolnosti vstupu do nového oboru žalobkyně namítla, že žalovaný opomenul zohlednit kontext situace a individuální okolnosti případu. Osoby, které se podílely na činnosti žalobkyně, měly na tomto trhu četné předchozí zkušenosti, žalobkyně navázala na obchodní činnost jiné společnosti, což žalovaný uznává, nejednalo se tak o bezhlavé zahájení podnikání v novém oboru. To, že žalobkyně dosud žádný odpočet neuplatňovala a uplatnil jej až za předmětná zdaňovací období, není žádnou objektivní skutečností, za splnění zákonných podmínek jde o zákonný nárok žalobkyně, jímž je zajišťována daňová neutralita. Žalobkyně obchody realizovala jen za účelem splnění závazků převzatých spřízněnou společností R – Finance vůči odběratelům – společností ARDOR a FESTR TRADE, obchody pro žalobkyni nepředstavovaly hlavní příjem. Vlastní skladovací prostory nejsou podmínkou pro obchodování s předmětným zbožím. Odběratelé žalobkyně neměli přístup do skladovacích prostor dodavatele MIRO TRADE, zboží jim bylo dopraveno. Tyto skutečnosti žalovaný nezohlednil.
12. K okolnosti faktického způsobu realizace šetřených obchodních případů žalobkyně uvedla, že zákon připouští více způsobů jednání za právnickou osobu i prostřednictvím zmocněnců. Vůči této odvolací námitce žalovaný nepředložil žádný protiargument. Pokud bylo jednání prostřednictvím zmocněné osoby nestandardní, měl žalovaný prokázat, co je standardní, což neučinil. Jednatel žalobkyně o obchodech věděl, ale zcela vědomě je svěřil osobě s potřebnými znalostmi a zkušenostmi v souladu s péčí řádného hospodáře. M. R., syn jednatele žalobkyně, měl k uzavírání obchodů zcela dostačující plnou moc, pan S. se podílel z pozice předsedy představenstva společnosti Kaizen, která byla dle smlouvy povinna vykonávat pro uzavření předmětných obchodů zprostředkovatelskou činnost. Výsledkem bylo prokázáno, že i přesto měl jednatel žalobkyně o obchodech povědomí, přičemž se sám podílel i na ekonomicko- administrativní činnosti (realizace plateb, vystavování faktur, vymáhání pohledávek). Skutkový závěr, že obchody prováděl pan S., a nikoliv pan . R., není opřený o žádný důkaz. Pokud správce daně a žalovaný vycházeli ze svědeckých výpovědí těchto osoby, pak tyto byly vyhodnoceny jako nevěrohodné. Vymezení zprostředkovatelské činnosti ve smlouvě je natolik obecné, že může zahrnovat i bližší účast na realizaci obchodů, včetně výběru obchodního partnera a stanovení ceny zboží. Nebyl dán rozpor se zprostředkovatelskou smlouvou. Společnost Kaizen získala za zprostředkování provizi a žalobkyně zisk z obchodů, ekonomická logika je tak jasně

patrná. Pan V. za dodavatele MIRO TRADE jednal na základě plné moci s úředně ověřeným podpisem jednatelky. Tehdejší jednatelka dodavatele MIRO TRADE měla povědomí o činnosti společnosti. Angažování osob se zkušenostmi s obchodem betonářskou ocelí se vylučuje s první okolností v podobě vstupu na neznámý trh.

13. K okolnosti navázání spolupráce s novým obchodním partnerem žalobkyně poukázala na to, že se žalobkyní spřízněná společnost R – Finance spolupracovala s dodavatelem MIRO TRADE již několik měsíců, existovaly tedy s dodavatelem pozitivní zkušenosti. Přes změnu jednatele u dodavatele probíhala spolupráce nadále s ověřeným zmocněncem panem V. Judikatura Nejvyššího správního soudu připouští, že historické pozitivní zkušenosti daňového subjektu s jeho obchodním partnerem mohou významně podpořit dobrou víru daňového subjektu, a to dokonce i za situace, kdy jsou identifikovány jisté indicie, které by mohly svědčit účasti na podvodu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 12. 2017, č. j. 2 Afs 113/2017 – 44 či ze dne 31. 7. 2018, sp. zn. 5 Afs 252/2017). Absence webových stránek nemůže budit podezření na spáchání daňového podvodu, v praxi naopak podvodné společnosti zřizují kvalitní a podrobné webové stránky k vytvoření zdání důvěryhodnosti. Společnosti s ručením omezeným nejsou povinny zřizovat webové stránky, to však zároveň neznamená, že si o dodavateli nelze na internetu vyhledat žádné informace. Žalobkyně nebyla povinna předem ověřovat, jakou činností se dodavatel zabývá a zda je schopen zboží dodat (rozsudek SDEU ve věci PPUH Stehcamp C-277/14). Schopnost dodavatele zboží dodat byla osvědčena spoluprací se společností R – Finance. Žalobkyně neměla žádnou indicii o tom, že by se dodavatel MIRO TRADE ve skutečnosti obchodováním s ocelí nezabýval. Faktickou realizaci obchodu ostatně žalovaný nezpochybňuje. Označení absence internetové prezentace za relevantní objektivní okolnost tak postrádá smysl a chybí příčinná souvislost mezi nemožností ověřit si předmět činnosti dodavatele na internetu s údajným podvodem na DPH. Oprávnění k provozování živnosti velkoobchod žalobkyně ověřila v živnostenském rejstříku.
14. Údajně neekonomické jednání p. S. nevypovídá o tom, že v řetězci dojde k podvodu na daně z přidané hodnoty. Tvrzení žalovaného nemá oporu ve spisu a jde o pouhou spekulaci, neboť žalobkyně i p. S. (společnost Kaizen) na obchodech profitovali. Žalobkyně nebyla povinna zkoumat, proč se do obchodu nezapojila společnost Kaizen přímo. Jestliže se podvodu měl dopustit dodavatel MIRO TRADE, nelze dovozovat možnost nabytí podezření na podvod z jednání společnosti Kaizen. K tvrzení p. S., že znal výrobce zboží z jiného členského státu, žalobkyně poukázala na to, že jeho výpověď byla posouzena jako nevěrohodná. To, že p. S. znal výrobce, neznamená, že žalobkyně měla reálnou možnost koupit zboží přímo od výrobců. Objednávky žalobkyně nebyly tak velké, aby byly zajímavé pro velké a prověřené výrobce. Menší společnosti poptávající předmětné zboží běžně nakupují skrz obchodníky a zprostředkovatele. Situaci na trhu správce daně a žalovaný vůbec nezjišťovali, což vedlo k nesprávnosti jejich závěrů.
15. K okolnosti data uskutečnění obchodních případů a úhrady za zboží žalobkyně namítla, že jí nebyl znám tok zboží v celém řetězci, věděla jen o svém nákupu od tuzemského dodavatele a přepravě k odběrateli polské společnosti ARDOR, tuzemské společnosti FESTR a BE Group. Zjištění o přepravě do jiného členského státu tak nelze aplikovat na všechny prodeje. Na realizaci přepravy z Opavy/Ostravy do Polska během krátkého časového intervalu není nic nestandardního. Splatnost úhrada za zboží v den dodání je na trhu obvyklá a je racionálně opodstatněná, protože odběrateli zajišťuje nižší cenu, než v případě delší splatnosti. Neopatrnost a povědomí o podvodu by bylo třeba shledat

naopak v případě absence plateb nebo nepřiměřené dlouhé lhůty splatnosti. Důkladné prověřování účtů dodavatelů, resp. zveřejnění v Registru plátců DPH vznikala až při úhradách vyšších částek. Ručení příjemce zdanitelného plnění za odvedení daně dodavatelem může vzniknout až u částek vyšších než 2x částky podle zákona o omezení plateb v hotovosti, v rozhodném období 700 000 Kč. Ručení za nezaplacenou daň v případě úhrady na jiný než zveřejněný účet v praxi fungovalo až od roku 2014, jak vyplývá z informací od Generálního finančního ředitelství. Žalobkyni tak nelze klást k tíži, že účet pro úhradu plateb kontrolovala jen dle údajů obsažených na přijatých fakturách. Úhrada na účet je naopak jedním z preventivních opatření, protože je transparentní a dohledatelná. Správce daně, resp. žalovaný neprokázali relevantní příčinnou souvislost mezi rychlou dopravou zboží a krátkou splatností a tvrzeným podvodem na DPH, resp. povědomím žalobkyně o tomto podvodu.

16. K okolnosti kontroly kvality při předání zboží žalobkyně uvedla, že je absurdní žalobkyně vytýkat, že kontrolu zboží neprováděl p. M. R., když tyto kontroly prováděl p. S., což žalovaný nezpochybňuje. Podstatná je faktická realizace kontrol, nikoliv to, že p. S. k tomu nebyl výslovně zmocněn. Kontrolám podléhala kvalita i množství zboží, a to zejména podle přiložených štítků a atestů. Není dána příčinná souvislost mezi kontrolami zboží formálně nezmocněnou osobou a údajným podvodem na DPH. Není zřejmé, z čeho měla žalobkyně nabýt podezření na podvod.
17. K okolnosti smlouvy s dodavatelem MIRO TRADE žalobkyně uvedla, že se žalovaný vůbec nevyjádřil k jejím odvolacím námitkám ohledně toho, že požadavky správce daně na smlouvu byly přehnané, neboť se jednalo o rámcovou smlouvu o dodávkách zboží a detaily byly řešeny při jednotlivých telefonických objednávkách, což je na trhu zcela standardní. Naopak žalovaný upozornil na další chybějící smluvní úpravu a neshody mezi smlouvou a skutečností. Mezi kvalitou rámcové smlouvy a povědomím žalobkyně o podvodu na daň z přidané hodnoty však chybí relevantní příčinná souvislost, nebylo zpochybněno, že došlo k řádné realizaci předmětných obchodů. Relevantní indicie o podvodu by žalobkyně neměla ani, kdyby rámcová smlouva vůbec nebyla uzavřena (rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2018, sp. zn. 5 Afs 252/2017). K okolnosti motiv realizace šetřených obchodů žalobkyně uvedla, že její marže při přeprodeji oceli byla standardní a představovala zisk v obvyklé výši. Nestačí, že se žalovanému zisk nejeví jako „zajímavý“, nedošlo ke srovnání s jinými obchodníky s betonářskou ocelí, následné nárokování odpočtu DPH nelze považovat za výhodu v situaci, kdy žalobkyně uhradila dodavateli cenu zboží včetně DPH.
18. Žalobkyně shrnula, že ne každá odchylka vzbuzuje podezření na daňový podvod, nepostačí jen identifikovat určité nesrovnalosti, ale je třeba prokázat příčinnou souvislost mezi objektivní okolností a podvodem (rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 – 60, č. 3705/2018 Sb. NSS, ze dne 31. 7. 2018, sp. zn. 5 Afs 252/2017 či rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 26. 9. 2018, č. j. 9 Af 50/2016 – 101). Obchody měly být posuzovány z pohledu žalobkyně v době sjednání, správce daně a žalovaný k nim však přistupovali s předsudkem zpětného hodnocení. Podle žalobkyně nelze dospět k závěru, že zjištěné objektivní okolnosti v souhrnu tvoří logický a ucelený soubor nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují, že žalobkyně o podvodu měla a mohla vědět (rozsudek NSS ze dne 25. 6. 2015, sp. zn. 6 Afs 130/2014 - 60).
19. Za třetí, žalobkyně poukázala na to, že vzhledem k nezjištění dostatečných objektivních okolností, nebylo na místě zkoumat, zda žalobkyně přijala veškerá rozumná opatření k předejití účasti na daňovém podvodu. Po žalobkyni tak nebylo možné požadovat, aby

činila hlubší prověřování svého obchodního partnera, a žalobkyně byla oprávněna důvěřovat legalitě předmětných obchodů.

20. Důkazní břemeno ohledně nedostatečnosti opatření, která žalobkyně měla učinit k reálnému zamezení své účasti na podvodu, leželo na správci daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60 či rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 30. 4. 2014, sp. zn. 22 Af 22/2012). Podle žalobkyně správce daně ani žalovaný neprokázali, že žalobkyně nepřijala dostatečná opatření k reálnému zamezení účasti na podvodu a že žalobkyně nebyla při uzavírání obchodů v dobré víře. Žalovaný identifikoval jedno obecné a tři konkrétní opatření, které měla žalobkyně přijmout.
21. Možnost zvláštního způsobu zajištění daně podle § 109a zákona o DPH by byla nejspíše bez významu, dodavatel MIRO TRADE svoji daňovou povinnost splnil a daň inkasovanou od žalobkyně státu řádně přiznal a odvedl, žalobkyně se nacházela v pozici ručitele a nebylo její povinností toto postavení měnit a předvídat, že dodavatel daň neuhradí. Není zřejmé, jak by podvodu zabránilo uzavření podrobnější smlouvy. Kontrolu zboží zajistila žalobkyně prostřednictvím povolaných osob a mezi rozsáhlejší kontrolou zboží a možností odhalit podvod, popř. zabránit vlastní účasti na něm, není racionální souvislost.
22. Žalovaný nesprávně uvedl, že žalobkyně neoznačila žádná konkrétní opatření, která přijala. Tato opatření však byla uvedena v bodech 46-50 odvolání, avšak žalovaný je nezohlednil, což způsobuje nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Žalobkyně provedla základní prověření dodavatele MIRO TRADE nahlédnutím do obchodního, živnostenského a insolvenčního rejstříku a Registru plátců DPH, a to bez zjištění významných nesrovnalostí. Žalobkyně se opírala o předchozí pozitivní zkušenosti mezi spřízněnou společností R – Finance a dodavatelem MIRO TRADE v předešlých měsících roku 2012 s totožnou komoditou, s panem V. a p. S. Smluvní vztah byl upraven písemnou rámcovou smlouvou, konkrétní dodávky byly specifikovány zejm. v dodacích listech, přepravu zboží zajišťoval odběratel a žalobkyně navíc disponovala i CMR listem a potvrzením o převzetí zboží. Řádné plnění předmětu smlouvy kontroloval osobně p. S. při každé vykládce zboží, což potvrdil p. M. R. i p. V. Zboží bylo označeno štítkem s údajem o tavnosti, bylo doprovázeno atestem. Za zboží žalobkyně platila až po jeho kontrole, a to transparentním převodem na účet. Účty začala finanční správa evidovat v Registru plátců DPH až od 1. 4. 2013, v prosinci 2012 tak žalobkyně nemohla účet dodavatele ověřit. Zboží žalobkyně pořizovala za ceny obvyklé a dosahovala standardního zisku. Obchody se společností ARDOR byly ukončeny poté, co tato společnost neuhradila cenu za dodávky oceli v období od 22. 4. do 25. 4. 2013, pohledávky žalobkyně prokazatelně vymáhala. Žalobkyně tak neměla důvod se domnívat, že se stala součástí podvodného řetězce a naopak obchodovala v dobré víře, že se podvodů neúčastní.
23. Podle žalobkyně je třeba se ptát, zda na ní nebyly veškeré požadavky na obezřetnost přeneseny v neúnosné míře, resp. zda stát vytvořil podmínky pro to, aby žalobkyně mohla podvod rozpoznat (rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2018, sp. zn. 5 Afs 252/2017, odst. 53 stanoviska generálního advokáta Macieje Szpunara ze dne 11. 9. 2014 ve věci C-131/13, C-136/13 a C-164/13 či rozsudek SDEU ve věci C-80/11 a C-142/11, body 60-62 a 65). Není přitom patrné, jaká opatření správce daně učinil vůči skutečnému daňovému dlužníkovi, kroky vůči žalobkyni jsou pak ryze účelové ve snaze získat dlužnou daň. Dodavatel MIRO TRADE byl jako plátců DPH registrován až do 30. 7. 2014, není zřejmé, zda byl někdy veden jako nespolehlivý plátců, na nebezpečí účasti na podvodech s betonářskou ocelí byla žalobkyně od správce daně upozorněna až ve výzvě ze dne 15. 9. 2016, k odeprání nároku

na odpočet vůči společnosti R – Finance došlo až v červenci 2015, pravomocně až v září 2016. Vůči p. V. byly od podzimu 2012 používány operativně pátrací prostředky, a proto bylo v moci státu podvodům alespoň z části zabránit. Vzhledem k selhání státu lze stěží vytýkat žalobkyni, že nepřijala dostatečná opatření k zamezení své účasti na podvodu.

24. Žalobkyně zdůraznila, že požadovaná opatření musí být racionální a schopná skutečně zamezit účasti na podvodu (rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 30. 4. 2014, č. j. 22 Af 22/2012 – 247). Žalobkyně dostala judikatorním požadavkům na dostatečnou obezřetnost (rozsudek SDEU ve věci C-409/04 Teleos, body 15 a 76 či rozsudek NSS ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 - 195) a neví, jaké další preventivní požadavky měla uplatňovat. Dobrá víra žalobkyně byla prokázána a správce daně, resp. žalovaný neunesli důkazní břemeno ke zpochybnění provedených opatření (rozsudek NSS ze dne 13. 12. 2017, sp. zn. 2 Afs 113/2017) a uvedení takových opatření, která bylo možné spravedlivě požadovat a která by byla s to zabránit spáchání podvodu na DPH.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

25. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že byt došlo k doměření daně na základě pomůcek, byla dostatečně prokázána příčinná souvislost mezi doměření daně a daňovým podvodem. Odepření nároku na odpočet nenahrazuje chybějící daň, ale ochraňuje systém DPH. K údajné nemožnosti předvídat výsledek postupu k odstranění pochybností žalovaný poukázal na bod 40 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017 - 63.
26. Žalovaný měl za to, že identifikované objektivní okolnosti nelze považovat za standardní okolnosti běžně při obchodování, ačkoli samostatně nejsou nezákonné, v souhrnu je z nich zřejmé, že žalobkyně o podvodu na DPH věděla nebo alespoň mohla vědět. Ze závěrů judikatury SDEU i Nejvyššího správního soudu k podvodům na dani z přidané hodnoty učiněným již před rokem 2012 lze podle žalovaného dovodit, že objektivní princip podvodů musel být žalobkyni znám již v době, kdy žalobkyně uskutečňovala předmětné obchodní transakce (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014 – 59 či ze dne 10. 4. 2008, č. j. 2 Afs 35/2007 - 111). Nestandardní okolnosti, které časově přímo nesouvisí s realizací transakcí, jen dokreslují podvodné jednání dodavatele MIRO TRADE, poukaz na ně nelze klást žalovanému k tíži. I bez těchto skutečností závěr o vědomé účasti žalobkyně do transakcí zasažených podvodem na dani z přidané hodnoty obstojí, neboť žádné z těchto *ex post* nastalých skutečností nebyly kladeny žalobkyni k tíži.
27. Žalovaný nedoměřil daň kterémukoli subjektu v daném obchodním řetězci, jak bylo daňovým orgánům vytýkáno v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60. Žalovaný nedospěl k závěru o existenci podvodu nebo o účasti žalobkyně na podvodu toliko na základě nekontaktnosti jeho dodavatele nebo toliko na základě neuhrazení daně. Žalovaný ani nekladl žalobci k tíži, že žalobkyně o neuhrazení daně měl vědět nebo že neověřoval, zda má jeho dodavatel k dispozici zboží. Žalovaný odmítl, že by nevyložil příčinnou souvislost popsanych objektivních okolností a vědomého zapojení žalobkyně do daňového podvodu, jak žalobkyně dovozovala s ohledem na judikaturu správních soudů.
28. Dle žalovaného nebyl důvod aplikovat § 115 odst. 2 daňového řádu, neboť v odvolacím řízení nebylo prováděno dokazování a žalovaný nedospěl k odlišnému právnímu závěru, který by ovlivnil rozhodnutí v neprospěch žalobkyně. Doplnění společností z jiného členského státu na začátku řetězce v grafickém schématu je jen doplnění skutečností již

vyřčených v textech zpráv o daňové kontrole do grafického znázornění v napadeném rozhodnutí, nejedná se tak o novotu, se kterou by žalobkyně nebyla předem seznámena. Ostatně žalobkyně s touto „novotou“ polemizovala v odvolání. Argumentace žalovaného ohledně objektivních okolností byla detailnější než argumentace správce daně, avšak z porovnání obsahu zpráv o daňové kontrole a napadeného rozhodnutí je patrné, že žalovaný vycházel pouze ze skutečností, které byly žalobkyni známy již před vydáním napadeného rozhodnutí. Např. již na okolnost vstupu do nového oboru žalobkyně reagovala v odvolání.

29. Žalobkyně k vyjádření žalovaného nepodala repliku.

IV. Posouzení věci Městským soudem v Praze

30. Městský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (srov. § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů - dále jen „s. ř. s.“), včetně řízení, které jeho vydání předcházelo. Při přezkoumání tohoto rozhodnutí městský soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (srov. § 75 odst. 1 s. ř. s.).
31. O věci městský soud rozhodl v souladu s ustanovením § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání, neboť žalovaný ani žalobkyně se k výzvě soudu, zda souhlasí s rozhodnutím bez nařízení jednání, nevyjádřili a jejich souhlas byl tedy presumován. Městský soud taktéž neshledal důvod pro nařízení jednání z důvodu dokazování – veškeré pro věc rozhodné podklady jsou totiž součástí správního spisu, z něhož žalovaný vycházel a jehož postup je předmětem soudního přezkumu. Správním spisem se dokazování neprovádí (rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 8/2008 - 117 ze dne 29. 1. 2009, č. 2383/2011 Sb. NSS).

Východiska dosavadní judikatury

32. Judikatura k daňovým podvodům je dnes již nespočetná (srov. k dalšímu textu podobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2019, č. j. 10 Afs 132/2019-64, věc *Simply Cars Europe*, body 24 násl.). Jak podotkl generální advokát Colomer, ve skutečnosti existují varianty podvodů na dani z přidané hodnoty tak neobvyklé a spletité, jako je představivost těch, kteří je připravují. Ve všech případech jde v podstatě o to, že není odvedena určitá částka později získaná jako daň z přidané hodnoty (viz stanovisko generálního advokáta ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Kittel*, bod 35¹).
33. Judikatura Soudního dvora (např. rozsudek ve spojené věci C-354/03, C-355/03 a C-484/03 *Optigen Ltd, Fukrum Electronics Ltd a Bond House Systems Ltd* ze dne 12. 1. 2006, či rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech *Mahagében kft a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11), ze které vychází ve své rozhodovací praxi i Nejvyšší správní soud, pojmem „podvod na dani z přidané hodnoty“ označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem dříve šesté směrnice, nyní směrnice 2006/112/ES o DPH, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám.
34. Daňové orgány nemají povinnost prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, musí však vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, či vylicit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu

¹ Stanovisko generálního advokáta Ruiz-Jaraba Colomera přednesené dne 14. 3. 2006, spojené věci C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, EU:C:2006:174

možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo, a že daňový subjekt o podvodu věděl nebo vědět měl a mohl (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017 - 63).

35. Obecně tedy platí, že pokud daňový subjekt prokáže přijetí zdanitelného plnění a splní zákonem stanovené podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně (§ 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty), může správce daně neuznat odpočet jen v případě, že prokáže podvod na dani z přidané hodnoty, o kterém daňový subjekt věděl nebo měl vědět, a to k okamžiku obchodování (rozsudek Soudního dvora ze dne 12. 1. 2006, Optigen, spojené věci C-354/03, C-355/03 a C-484/03, odst. 55 a výrok).
36. Rozhodné je posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právních, obchodních a osobních vazeb mezi zúčastněnými subjekty. Rovněž je třeba vzít v úvahu, zda předmětné obchodní transakce neprobíhaly za podmínek krajně neobvyklých či nelogických. Je možné přihlídnout k tomu, zda se jedná o obchodování s rizikovou komoditou, zda docházelo k úhradám fakturovaných částek a pohledávky byly řádným způsobem vymáhány, zda se nejednalo o neobvykle nízké ceny či naopak o umělé navyšování cen, zda nedocházelo k neprokázaným úhradám vysokých částek v hotovosti, zda nedošlo k absolutnímu selhání kontrolních mechanismů daňového subjektu či zda se daňový subjekt nechoval neobvykle pasivně při hledání obchodních partnerů apod. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016 - 38).
37. Subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, musí mít možnost důvěřovat legalitě realizovaných plnění, aniž by riskovaly ztrátou svého nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Zároveň ovšem platí, že je 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 možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2011, č. j. 9 Afs 44/2011 - 343).
38. Pokud daňový subjekt v běžném obchodním styku uzavře řádnou smlouvu se svým dodavatelem, nelze po něm požadovat, aby v rámci „obezřetnosti“ předvídal a prověřoval všechny možné subjekty (subdodavatele), které se na obchodní transakci jakkoli v různých fázích podílely. Naopak zcela na místě takový požadavek bude tam, kde již samotný dodavatel (z hlediska jeho samotné faktické existence, sídla, kontaktnosti), s nímž daňový subjekt uzavírá obchod, nebo samotný předmět dodávky (rizikovitost komodity, rozsah dodávky, fakticita plnění, její relevantnost ve vztahu k předmětu činnosti apod.) či její cena či jiné okolnosti budou vykazovat určité znaky pochybností o „solidnosti“ transakce, její vážnosti či smyslu a úmyslu jednajících (vylákat daňovou výhodou). V takovém případě lze na míru obezřetnosti a adekvátních opatření ze strany osoby povinné k dani k minimalizaci své účasti na možném podvodném jednání klást při uzavírání obchodu důvodně přísné požadavky (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60).
39. V rámci hodnocení vědomosti daňového subjektu o podvodném jednání tedy musí správce daně vzít v úvahu také to, zda daňový subjekt přijal při výkonu své činnosti taková opatření, která od něj lze rozumně vyžadovat, aby zajistil, že jeho plnění není součástí daňového podvodu (např. již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 15/2014 - 59). To, jaká opatření přijal a proč byl v dobré víře, že svým jednáním nepřispívá

k podvodu na dani z přidané hodnoty, však musí tvrdit a prokazovat daňový subjekt, který uplatňuje nárok na odpočet daně (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012 - 46, č. 2925/2013 Sb. NSS, nebo ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015 - 47, odst. 66).

40. Správce daně tedy musí jednak prokázat, že v dané věci se stal daňový podvod, jednak musí prokázat „objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu“ (takto v bodě 15 cit. rozsudek *Mahagében*, spojené věci C-80/11 a C-142/11, bod 49, podobně cit. věc *VYRTYCH*, 5 Afs 60/2017, bod 56, nebo rozsudek ze dne 25. 7. 2019, čj. 10 Afs 182/2018-42, věc *Easy Working*, část III.B.).
41. Nejvyšší správní soud dále v poměrně nedávném rozsudku ze dne 20. 8. 2020, č. j. 1 Afs 326/2019 - 39, vyložil, že pro závěr o existenci daňového podvodu musí být postaveno najisto, že v systému daně z přidané hodnoty nebyla odvedena daň. Tuto podmínku nelze vnímat omezeně jen v tom smyslu, že některý z článků řetězce jednoduše v určitém okamžiku v minulosti nesplnil svou daňovou povinnost (ať již povinnost daň přiznat, přiznat ji pravdivě, nebo daň zaplatit). Je třeba dostatečným způsobem ozřejmit, že chybějící daň je důsledkem podvodného jednání a konkrétní transakce je spojená právě s tímto podvodem. Nejvyšší správní soud konstatoval, že „společným typickým znakem podvodů na dani z přidané hodnoty je častá praktická nemožnost dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně, stejně jako organizátorů a beneficentů podvodu. Aby však bylo možné konstatovat existenci daňového podvodu na DPH, musí správce daně v odůvodnění rozhodnutí srozumitelně a přehledně popsat všechny skutečnosti, které svědčí o tom, že došlo k podvodnému jednání, a podložit je zjištěními majícími podklad ve spisu. Je třeba zjistit takové objektivní okolnosti, které ve svém celkovém souhrnu mohou případně představovat dostatečný podklad pro přijetí domněnky, že chybějící daň je v konkrétní věci následkem cílené snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění.“ Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku rovněž připustil, že užívané spojení „existence daňového podvodu“, případně „prokázání existence daňového podvodu“, je v určitém smyslu poněkud zavádějící, neboť v zásadě nebude možné existenci daňového podvodu nad veškerou pochybnost prokázat; přesnější by proto bylo hovořit o důvodné domněnce existence daňového podvodu.

Aplikace východisek na projednávaný případ

42. Žalovaný se existencí daňového podvodu v transakcích, jichž se žalobkyně účastnila, zabýval na straně 11 a násl. napadeného rozhodnutí. Ze správního spisu přitom vyplývá, že správce daně původně prověřoval dokonce více transakcí a obchodních vztahů žalobkyně, nicméně podvodné jednání nakonec shledal jen ve vztahu k obchodům s betonářskou ocelí, které žalobkyně uskutečnila se svým dodavatelem - společností MIRO TRADE.
43. V tomto ohledu správce daně (ve zprávě o daňové kontrole) a později žalovaný v napadeném rozhodnutí konstatovali, že ve zdaňovacím období 4. čtvrtletí 2012 byla betonářská ocel přeprodávána v následujícím řetězci společností. Žalobkyně přijala toto zdanitelné plnění od dodavatele MIRO TRADE a to žalobkyně dodala do jiného členského státu společnosti ARDOR SP. zo.o., se sídlem Wrocław, Polsko. Dodavatel žalobkyně MIRO TRADE přitom předmětné zboží pořizoval od slovenských a polských dodavatelů, což vyplývá z výsledku osoby zplnomocněné jednat za tuto společnost pana M. V.

44. Ve zdaňovacím období leden 2013 žalobkyně rovněž přijala zdanitelné plnění od dodavatele MIRO TRADE a to žalobkyně dodala do jiného členského státu společnosti ARDOR SP. zo.o., se sídlem Wrocław, Polsko a v tuzemsku společnosti FESTR TRADE s.r.o.
45. Ve zdaňovacím období duben 2013 žalobkyně přijala zdanitelné plnění od dodavatele MIRO TRADE a to v tuzemsku dodala společnosti BE GROUP s. r. o., která ke dni napadeného rozhodnutí byla již i vymazána z obchodního rejstříku.
46. Chybějící daň v řetězci shledal žalovaný u společnosti MIRO TRADE. Ta totiž vykazovala vyrovnané hodnoty přijatých a uskutečněných plnění ve výši desítek milionů Kč, aniž by vykazovala hodnoty pořízení zboží z jiných členských států (od svých slovenských a polských dodavatelů). Následně byla této společnosti, doměřena za 4. čtvrtletí 2012, leden a duben 2013 daň, kterou společnost neuhradila.
47. Ze všech tří zpráv o daňové kontrole (tj. za předmětná zdaňovací období) vyplývá, že správce daně skutečnosti o daňových povinnostech MIRO TRADE dovozuje z úředního záznamu ze dne 25. 5. 2016, č. j. 1259721/16/2012-60561-105308; žalovaný rovněž vycházel ze zpráv o daňové kontrole a před vydáním napadeného rozhodnutí úředním záznamem ze dne 6. 3. 2019, č. j. 9659/19/5300-22441-712084 ověřil, že žalobkyně za tato tři zdaňovací období daň skutečně nezaplatila.
48. Vycházejí z těchto podkladů tedy správce daně (a později žalovaný) shrnul následující skutečnosti: společnost MIRO TRADE sídlí na virtuální adrese, není na ní žádný kontakt, na výzvy doručované do datové schránky nereaguje, zprávy jsou jí doručovány uplynutím lhůty. Od června 2013 nepodává daňová přiznání, se správcem daně nekomunikuje. Společnost je šetřena Policií České republiky, útvarem odhalování korupce a finanční kriminality SKPV. Jednatelka společnosti L. B. je jen formální osobou, při jejím předvolání bylo zjištěno, že na adrese ohlášeného bydliště nemá zřízenou poštovní schránku, fyzicky se tam nezdržuje, její skutečný pobyt se nepodařilo zjistit. Z jejího daňového spisu dále vyplývá, že společnost nevykazovala za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2012, leden a duben 2013 žádné hodnoty pořízení zboží od dodavatelů z jiných členských států. Na zahájení daňové kontroly za období 4. čtvrtletí 2012, leden a duben 2013 společnost nereagovala, neumožnila jejich zahájení. Společnosti byla ke dni 31. 7. 2014 zrušena registrace plátce z moci úřední; účet, na který žalobkyně zasílala částky na fakturách, společnost MIRO TRADE správci daně neohlásila.
49. Z daňového spisu rovněž vyplývá, že správce daně, kromě uvedeného, disponoval i informacemi z roku 2013 od příslušného správce daně společnosti MIRO TRADE (tj. Finančního úřadu hlavního města Prahy, Územního pracoviště pro Prahu 5).
50. Finanční úřad pro hlavní město Prahu, územní pracoviště pro Prahu 5 již v přípisu ze dne 7. 5. 2013, č. j. 2465630/13/2005-24905-109098, k předchozí žádosti správce daně (k níž přiložil i celkem 12 faktur vystavených žalobkyni od společnosti MIRO TRADE za období 12. 12. – 21. 12. 2012) konstatoval, že uvedená společnost není kontaktní, ale své vykázané daňové povinnosti uhradila. Současně však zdůraznil, že u subjektu probíhá šetření v rámci dožádání z územního pracoviště Frýdek Místek na daň z příjmů právnických osob za roky 2010 a 2011 a daně z přidané hodnoty za 3. a 4. čtvrtletí 2012 a dožádání z územního pracoviště Ostrava na daň z přidané hodnoty na 4. čtvrtletí 2012. Dále sdělil, že za leden 2013 byla daňová povinnost na dani z přidané hodnoty vyměřena

ve výši 25.777 Kč a byla uhrazena, společnost má od 5. října 2012 jednatelku L. B., u níž není uveden telefonický kontakt.

51. Tentýž správce daně - Finanční úřad pro hlavní město Prahu, územní pracoviště pro Prahu 5 dne 26. 11. 2013, č. j. 5072442/13/2003-05401-109399, k další předchozí žádosti správce daně /který přiložil i souhrn faktur vystavených žalobkyni od společnosti MIRO TRADE za období 2. 1. – 31. 1. 2013 (50 faktur) a poté 10. 4. – 23. 4. 2013 (20 faktur)/ rovněž uvedl, že společnost není kontaktní, od června 2013 nepodává daňové přiznání, jednatelka dopisem ze dne 15. 8. 2013 sdělila, že rezignovala na tuto funkci, ale v obchodním rejstříku je stále takto vedena. V současné době nejsou ukončena šetření za období únor, březen a květen 2013. Za 4. čtvrtletí 2012 byla vykázána daňová povinnost na daň z přidané hodnoty ve výši 27.233 Kč, byla uhrazena. Za duben 2013 daňová povinnost na daň z přidané hodnoty ve výši 11.266 Kč nebyla uhrazena, za květen 2013 daňová povinnost ve výši 79.177 Kč nebyla uhrazena. Přiznání není vyměřeno z důvodu probíhajícího postupu k odstranění pochybností.
52. Správní spis dále obsahuje i vyjádření jednatelky L. B. ze dne 19. 8. 2013 adresované správci daně. Jednatelka uvedla, že na funkci rezignovala ke dni 22. 5. 2013. Uvedla, že se žalobkyní z pronajatých skladů dodávala v období 4. čtvrtletí 2012, leden 2013 a duben 2013 betonářskou ocel. Uvedla, že žalobkyně na základě faktur platila kupní cenu na firemní účet. Upřesnila, že v době, kdy společnost MIRO TRADE kupovala od předchozího majitele, vedl daňové účetnictví Milan Drahý, Ústí nad Labem, se kterým nadále spolupracovala. Tomu byly pravidelně poštou zasílány přijaté i vydané faktury, daňový poradce zpracovával daňová přiznání, kontrolní hlášení atp. Došlo však ke vzednutí hladiny Labe, na základě kterých došlo ke ztrátě všech podkladů. Jednatelka proto nedisponuje žádnými písemnostmi. Dále uvedla, že porodila dítě a nemůže se osobně dostavit ke správci daně. Na případné písemné dotazy písemně odpoví, požádala o doručování písemností do datové schránky společnosti MIRO TRADE. Uvedla, že případně by se nechala zastoupit svým druhem p. C.
53. Městský soud ve stručnosti shrnuje, že uvedené podklady v souhrnu vypovídají o tom, že dodavatel MIRO TRADE za uvedená období nedostatečně plnil své daňové povinnosti – ať už v podobě úplných daňových tvrzení či následně v zaplacení daně. Prvotní informace z května 2013 sice uváděly, že tato společnost své daňové povinnosti splnila, jednalo se však toliko o daňové povinnosti, které společnost vykázala a pokud jde o přiznání daně z přidané hodnoty, mělo dojít k jejímu přezkoumání za období 3. a 4. čtvrtletí 2012. Již o půl roku později, tj. v listopadu 2013, správce daně zjistil, že tento dodavatel žalobkyně daňová přiznání od června 2013 přestal předkládat úplně, že daňová povinnost na daň z přidané hodnoty za měsíce duben 2013 a květen 2013 již uhrazena nebyla, navíc ze strany správce daně probíhalo šetření této společnosti i za období únor, březen a květen 2013.
54. Dále, M. V., který dodavatelskou společností MIRO TRADE na základě plné moci v obchodech se žalobkyní zastupoval, ve výpovědi ze dne 5. 10. 2015 před správcem daně uvedl, že dodavatelem společnosti MIRO TRADE byly společnosti ze Slovenska Pauš, s.r.o., Ferona SK s.r.o., Ferocore SK a z Polska Sykora PL. K tomu správce daně příslušný k MIRO TRADE zjistil, že obchody se svými dodavateli společnost nevykázala – tato skutečnost vyplývá z daňového spisu společnosti MIRO TRADE, jak zjistil správce daně (a konstatoval to v úředním záznamu ze dne 25. 5. 2016, č. j. 1259721/16/2012-60561-105308). Pokud poté žalobkyně v žalobě namítla, že správce daně tuto výpověď např. ve zprávě o

daňové kontrole za 4. čtvrtletí 2012 hodnotil jako nevěrohodnou, městský soud shledal, že toto konstatování správce daně se výslovně týká jen té části výsledku, v níž M. V. vypovídal o průběhu obchodních vztahů žalobkyně a společnosti MIRO TRADE. Vzájemné rozpory ve výsledku M. V. a svědka S. příp. dalších se však vůbec netýkaly toho, jakým způsobem společnost MIRO TRADE obchodovala se svými dodavateli. Naopak M. V. sám konzistentně a určitě vylíčil, se kterými dodavateli společnost MIRO TRADE obchodovala. Městský soud tak nemá pochyb o tom, že skutečnost, že společnost MIRO TRADE obchodovala při dodávkách betonářské oceli se zahraničními dodavateli z jiných členských států, byla z výsledku M. V. zjištěna bez důvodných pochybností. Navíc se nejedná ani o žádné novum, tuto skutečnost sdělil M. V. správci daně již při výsledku v roce 2015.

55. Sama společnost MIRO TRADE (prostřednictvím sdělení od jednatelky B.) přitom již správci daně v roce 2013 nehodlala předložit potřebné faktury či jiné doklady, neboť sama jimi nedisponovala a originály u daňového poradce měly být zničeny v důsledku záplav. Přezkoumání daňových povinností dodavatelské společnosti tak bylo ztíženo.
56. To, že za těchto okolností byl u společnosti MIRO TRADE dán skutečný důvod k provedení kontroly na daň z přidané hodnoty z obchodů s betonářskou ocelí (tj. k úkonům za účelem správnému zjištění a stanovení daně – srov. § 85 odst. 1 daňového řádu), je tedy podle názoru městského soudu jen zcela logickým následkem uvedených zjištěných skutečností. Těmto (výchozím) skutečnostem poté odpovídá (stěžejní) závěr správce daně založený na úředním záznamu ze dne 25. 5. 2016, č. j. 1259721/16/2012-60561-105308 (tj. o 3 roky později), z něhož v souhrnu vyplývá, že žalobkyně nakonec neumožnila zahájení kontroly na daň z přidané hodnoty za období 4. čtvrtletí 2012 a leden a duben 2013, jež zahrnovalo i prošetření zahraničních dodávek, že jí byla nakonec daň za toto období doměřena a že ji žalobkyně nezaplatila. Zcela logický je poté i závěr, že pokud byla takto doměřena daň z přidané hodnoty, která zahrnovala i zahraniční obchody společnosti MIRO TRADE s betonářskou ocelí a společnost MIRO TRADE tuto daň za 3 předmětná zdaňovací období nezaplatila, přičemž s betonářskou ocelí rovněž obchodovala se žalobkyní, jedná se v daném řetězci právě o chybějící daň na těchto obchodech.
57. Městský soud konstatuje, že uvedené podklady jsou součástí správního (daňového) spisu. Pocházejí z úřední činnosti správce daně – vznikly částečně dožádáním jiného správce daně a částečně vlastní vyhledávací činností. Žalobkyně poté byla průběžně konfrontována s tím, že správce daně hodnotil okolnosti jejích obchodů s MIRO TRADE jen jako formálně prokázané (např. v úředním záznamu ze dne 10. 6. 2015, č. j. 4446198/15/2012-60561-105308, ve výzvě ze dne 15. 9. 2016, č. j. 6915525/16/2012-6061-105308, seznámení s výsledkem kontrolního zjištění ze dne 6. 4. 2017, č. j. 2846158/17/2012-60561-105308). Jako celek uvedené podklady poté hodnotil správce daně znovu ve zprávách o daňové kontrole za jednotlivá období.
58. Rozhodné skutečnosti o chybějící dani, jak je zjistil správce daně, tedy žalobkyni měly a při náležitém seznámení se s obsahem spisu i mohly být známy již v průběhu daňového řízení.
59. To, že daň samotná byla společnosti MIRO TRADE doměřena pomůckami, není pak podle názoru městského soudu pro podstatu nynější věci nijak rozhodné. Daň stanovená pomůckami je za podmínek § 98 daňového řádu zákonným způsobem zjištění daňové povinnosti, jde tedy o zákonem předvídaný důvod zjištění a stanovení správné výše daně.

60. Městský soud je celkově toho názoru, že chybějící daň z přidané hodnoty v řetězcích obchodu s betonářskou ocelí v jednotlivých obdobích tedy byla identifikována správně u MIRO TRADE jako dodavatele žalobkyně. Žalovaný (a předtím správce daně) tedy podle názoru městského soudu správně identifikovali chybějící daň.
61. Jako okolnosti svědčící o tom, že uvedené jednání a chybějící daň bylo zasaženo daňovým podvodným jednáním, žalovaný uvedl, že společnost MIRO TRADE neměla k dispozici žádné písemnosti z důvodu záplav v místě, na kterém měla společnost uskladněno veškeré účetnictví, nemá zaměstnance ani internetovou prezentaci, sídlí v Praze, přestože ekonomickou činnost vykonává v Ostravě, a od zdaňovacího období červen 2013 nepodává daňová přiznání k dani z přidané hodnoty. Dle informací místně příslušného správce daně se společnost MIRO TRADE stala nekontaktní. Jednatelka této společnosti L. B. sdělila prvostupňovému správci daně, že ke dni 22. 5. 2013 rezignovala na funkci jednatelky, avšak v obchodním rejstříku je tato osoba i nadále vedena jako jednatelka. L. B. se fyzicky nezdržuje na adrese ohlášeného trvalého bydliště, nemá zde ani zřízení poštovní schránku. V daných obchodních transakcích za společnost vystupoval M. V. Společnosti MIRO TRADE byla ke dni 31. 7. 2014 z moci úřední zrušena registrace k dani z přidané hodnoty.
62. Z odpovědi na mezinárodní dožádání dále vyplývá, že společnost ARDOR neprovozovala obchodní činnost na adrese svého sídla, a proto ji byla dne 28. 3. 2013 zrušena registrace k dani z přidané hodnoty. Ve svých daňových přiznáních k dani z přidané hodnoty vykazala tato společnost tuzemský prodej v nižší hodnotě, než je vykázaná hodnota pořízení zboží, a při následném prodeji nevykazala daň na výstupu ve správné výši.
63. U žalobkyně žalovaný uvedl, že ta ve zdaňovacích obdobích 4. čtvrtletí 2010 a leden 2011 neuskutečnila žádná plnění, za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2011 - 3. čtvrtletí 2012 vykazovala pouze osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně. Od zdaňovacího období 4. čtvrtletí 2012 začala deklarovat plnění související s prodejem betonářské oceli v rádech milionů či desítek milionů Kč (viz str. 14 zprávy o daňové kontrole č. j. 6624123/17/2012-60561-105308). Tato situace trvala do zdaňovacího období duben 2013, od zdaňovacího období květen 2013 deklarovala uskutečněná zdanitelná plnění v nulové výši, nebo ve výši stovek tisíc Kč, z čehož je zřejmé, že došlo k utlumení ekonomické činnosti (viz úřední záznam č. j. 9659/19/5300-22441-712084 ze dne 6. 3. 2019). Žalobkyně vstoupila do předmětných řetězců krátce poté, co u společnosti R - Finance a.s., ve které byl předsedou představenstva M. R. a členem dozorčí rady jednatel odvolatele J. R., byla dne 26. 11. 2012 zahájena daňová kontrola za zdaňovací období červen 2012. Společnosti R - Finance nebyl ve zdaňovacích obdobích červen 2012 - prosinec 2012 uznán nárok na odpočet daně v případě nákupu betonářské oceli, kdy jedním z dodavatelů byla právě společnost MIRO TRADE, což potvrdil svým rozhodnutím č. j. 40279/16/5300-22441-711458 ze dne 15. 9. 2016 i žalovaný. Důvodem odeprání nároku na odpočet daně byla skutečnost, že společnost R - Finance minimálně vědět mohla a měla, že je součástí podvodného jednání (viz úřední záznam č. j. 9659/19/5300-22441-712084 ze dne 6. 3. 2019). Vzhledem k tomu, že odvolatel převzal podvodné obchody od společnosti R - Finance, prolínají se u obou společností i jednotlivé nestandardní okolnosti daných obchodních transakcí a objektivní okolnosti, na základě kterých bylo možné učinit závěr o tom, že odvolatel minimálně vědět mohl a měl, že se účastní řetězce zasaženého podvodem na dani z přidané hodnoty.
64. Žalovaný konstatoval, že za žalobkyni ani dodavatele MIRO TRADE nejednaly při předmětných obchodních transakcích statutární orgány, ale pouze zmocněné osoby. Žalovaný shledal, že panují rozpory ohledně navázání a průběhu obchodní spolupráce

žalobkyně se společností MIRO TRADE. Z předložených přijatých daňových dokladů od dodavatele MIRO TRADE a žalobkyní vystavených daňových dokladů je zřejmé, že v některých případech docházelo k nákupu zboží od dodavatele MIRO TRADE a jejich následnému prodeji odběratelům v průběhu téhož dne. V průběhu jednoho dne také někdy docházelo k několikanásobné fakturaci téhož zboží. Žalobkyně realizovala obchodní transakce ze skladu, který měl pronajatý jeho dodavatel MIRO TRADE, čímž mohlo dojít k navázání rizikového kontaktu mezi odběratelem a dodavatelem žalobkyně.

65. Městský soud uvedené zjištění hodnotí následovně. Předně, pokud jde o obchody společnosti MIRO TRADE, tyto okolnosti byly v řízení zjištěny toliko z výpovědi zástupce M. V. a jednatelky B., která však v podstatě správci daně jen avizovala, že nedisponuje účetními podklady (fakturami). Další písemnosti si již nepřebírala, nebylo ji možno dopátrat; celkově nebylo možné v součinnosti s MIRO TRADE dostatečně vysvětlit, obhájit či vyvrátit skutková zjištění, která správce daně učinil ohledně průběhu obchodů se žalobkyní. To, že správce daně rovněž identifikoval, že žalobkyně dodávala zboží dál, potvrzuje, že ani žalobkyně, která ocel od společnosti MIRO TRADE nakupovala, zboží sama nezužitovala a dodala jej dále jiným subjektům. Jedná se tak o příhodnou specifikaci - dokreslení obchodního řetězce, navíc v případě společnosti ARDOR o článek, který z hlediska svých účetních a daňových povinností rovněž neplnil to, co měl.
66. Žalovaný následně v uvedených skutečnostech tedy podle názoru městského soudu oprávněně shledal, že obchody dodavatele žalobkyně MIRO TRADE nebyly zatíženy „pouze“ nepřiznáním daně z přidané hodnoty a jejím nezaplacením, ale následně i tím, že vzájemné obchody mezi žalobkyní a jejím dodavatelem doprovázely další nezvyklé okolnosti. Mezi těmito skutečnostmi vyčnívají zejména to, že žalobkyně do obchodů vstoupila poté, co předchozí smluvní předchůdce dodavatelské společnosti R – finance a. s. z dodavatelského vztahu odešel prakticky v období, kdy u něj byla zahájena daňová kontrola zaměřená právě na dodávky od společnosti MIRO TRADE, přičemž za žalobkyni zde vystupovaly osoby, jež se účastnily společnosti R – finance (M. R. jako předseda představenstva a J. R., jako člen dozorčí rady). Navíc žalobkyně nejen, že do obchodů vstoupila v 4. čtvrtletí 2012, ale po dubnu 2013 obchodní vztah se společností MIRO TRADE zase ukončila, tento smluvní vztah se žalobkyní tedy trval jen poměrně krátkou dobu.
67. Podle názoru městského soudu v souhrnu všechny tyto skutečnosti jednoznačně vzbudily u orgánů finanční správy oprávněné přesvědčení o tom, že jednání žalobkyně v řetězci již zatíženém původně nepřiznanou a neodvedenou daní u společnosti MIRO TRADE bylo motivováno získáním výhody na dani z přidané hodnoty v podobě odpočtu na vstupu. Pro upření nároku žalobkyně na odpočet na vstupu tak v dalším kroku muselo být posouzeno, jestli o svém zapojení do tohoto řetězce žalobkyně v době obchodů věděla či vědět měla a mohla.
68. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 7. 2018, sp. zn. 5 Afs 252/2017, vyložil, že skutečnosti, které nastanou ex post, resp. jsou správcem daně zjištěny až poté, kdy k plnění došlo, nelze daňovému subjektu přičítat k tíži (viz např. rozsudky sp. zn. 5 Afs 131/2004, sp. zn. 5 Afs 129/2006, sp. zn. 5 Afs 83/2012, sp. zn. 5 Afs 180/2014, sp. zn. 6 Afs 130/2014, sp. zn. 6 Afs 170/2016, sp. zn. 6 Afs 147/2016, sp. zn. 2 Afs 55/2016, či nedávné rozsudky sp. zn. 5 Afs 60/2017 nebo sp. zn. 1 Afs 427/2017). Z ustálené judikatury rovněž vyplývá, že je to právě správce daně, koho tíží břemeno k prokázání

povědomosti daňového subjektu o daňovém podvodu. Daňový subjekt totiž tíží důkazní břemeno pouze ve vztahu k těm skutečnostem, které je povinen uvést v daňovém přiznání, popřípadě dalších podáních (§ 92 odst. 3 daňového řádu); tvrzení svědčící o účasti na daňovém podvodu však daňový subjekt v daňových přiznáních s největší pravděpodobností uvádět nebude. Ve fázi daňového řízení, v níž je dokazováno zneužívající uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, může daňový subjekt zůstat zcela pasivní, neboť svou důkazní povinnost již splnil.

69. Z uvedeného tedy vyplývá, že pro správce daně (příp. žalovaného) je v těchto případech stěžejním úkolem prokázání toho, jak na svou účast v obchodování nahlížel daňový subjekt; jde tedy o prokázání toho, jak situaci subjektivně vnímala žalobkyně. Platí poté, že „*předestře-li tedy daňový subjekt věrohodným způsobem takovou verzi reality, jež by hovořila pro existenci jeho dobré víry v neúčast na daňovém podvodu, je dále na správci daně, aby tuto relevantně zpochybnil. Přitom nepostačí pouhá konstatace, že daňový subjekt dobrou víru neprokázal.*“ (viz bod 22 rozsudku ze dne 13. 12. 2017, č. j. 2 Afs 113/2017 – 44).
70. Žalobkyně se zabývala obchodováním s betonářskou ocelí. Tu veřejně přístupné zdroje charakterizují následovně: „*betonářská výztuž, výztužná vložka, betonářská ocel, měkká výztuž jsou pojmy, se kterými se lze setkat při označení plných, většinou kruhových ocelových tyčí, které se ukládají do betonu za účelem zvýšení jeho únosnosti a snížení deformací, tedy výroby železobetonu. Podmínkou pro vytvoření železobetonu je tzv. soudržnost, která zajistí spolupůsobení mezi výztuží a betonem. Soudržnost je u kruhových výztuží zajištěna mj. výstupky, které jsou tvarované.*“ (zdroj: https://cs.wikipedia.org/wiki/Beton%C3%A1%C5%99sk%C3%A1_v%C3%BDztu%C5%BE)
71. Jedná se tedy o účelově zaměřenou komoditu, která by v ideálním případě měla putovat přímo ke zhotoviteli, který ji využije pro potřeby stavby. Z hlediska běžného ekonomického uvažování by bylo logické, aby zhotovitel získal ocel přímo od výrobce, neboť podle názoru městského soudu by v dodavatelském řetězci mělo být co nejméně mezistupňů, aby tak cena komodity na cestě od výrobce ke konečnému odběrateli nebyla bez řádného ekonomického smyslu (reálného zhodnocení, zlepšení užitečných vlastností zboží) zbytečně navyšována. Pokud by se tak dělo, tj. pokud by v článku mělo být více řetězců, které by cenu navýšily, bylo by pro konečného odběratele z ekonomického hlediska nepochybně přínosnější, aby si jako konečný odběratel rovnou objednal betonářskou ocel přímo od výrobce. Neměl by totiž důvod, aby bez zjevného důvodu nakupoval zboží za vyšší cenu, než by mu byl schopný nabídnout přímo výrobce.
72. Jakkoliv se v této souvislosti nabízí logická argumentace žalobkyně, že (velko)výrobce betonářské oceli nemusí mít zájem prodávat komoditu menším odběratelům v akceptovatelné ceně a pro žalobkyni bylo tak přijatelnější obrátit se na prostředníka (tj. společnost MIRO TRADE), žalobkyně ke svému tvrzení nenabídla správci daně ani žalovanému žádné (např. tabulkové) srovnání těchto cen a ani to, že by nějakého výrobce sama přímo oslovila; toto tvrzení žalobkyně tak městský soud obecně neshledal za věrohodné. Navíc však ze správního spisu vyplývá, že k odpovědi na mezinárodní dožádání ze Slovenska správce daně zajistil řadu faktur vystavených společností Ferona Slovakia, a.s., se sídlem Žilina, Slovensko, vůči žalobkyni na dodávku betonářské oceli z období dubna 2013 a to včetně CMR listů (a záznamů o průjezdu mýtnými branami na území Slovenska). Z těchto podkladů vyplývá, že betonářská ocel pořízená žalobkyní od společnosti Ferona Slovakia a. s. byla dodána prostřednictvím dopravců (K. P., M. L.) do Polska. Je tedy zřejmé, že bylo v silách žalobkyně i v tomto období dosáhnout na dodávky

betonářské oceli přímo od výrobce oceli, jímž byla např. Feron Slovakia a.s. (jednatel žalobkyně J. R. přitom ve výslechu dne 7. 9. 2015 tvrdil, že získat dodávku přímo od společnosti Feron bylo obtížné, společnost chtěla půlroční předplatné v řádech statisíců EUR za půlrok).

73. Pokud ze strany orgánů finanční správy zjištěno, že je s tímto zbožím obchodováno opakovaně, že dochází k jeho přeprodávání a není tu přímá zjevná souvislost přeprodání s dodáním zboží právě tomu odběrateli, který jej reálně může využít, přičemž tyto transakce doprovází okolnosti, které by standardní poctivé obchodní vztahy založené na reálném podnikatelském uvažování doprovázet neměly, jsou podle názoru městského soudu na místě úvahy o šetření těchto transakcí z hlediska oprávněnosti uplatněného odpočtu na dani z přidané hodnoty.
74. Žalobkyně tedy v projednávané věci nakupovala betonářskou ocel od společnosti MIRO TRADE a následně ji prodávala svým odběratelům. Tuto komoditu tedy zjevně nenakupovala pro sebe a pro svou činnost. To ostatně potvrdil jednatel žalobkyně J. R. ve své výpovědi dne 7. 9. 2015, když uvedl, že obchody v dubnu 2013 byly ukončeny z důvodu nezaplacení zboží od odběratele ARDOR, žalobkyně tedy bez zajištěného odběru zboží neměla zájem ani na jeho pořízení. Jednatel rovněž uvedl, že mu není známo, k jakým účelům odběratelé betonářskou ocel využili – bylo mu snad známo snad jen to, že společnost ARDOR dodává do velkých stavebních společností v Polsku.
75. Podle názoru městského soudu už jenom za těchto výchozích okolností, za kterých tyto obchody probíhaly, už tehdy žalobkyni bylo nepochybně zřejmé, že se účastnila řetězce, v němž docházelo toliko k přeprodávání komodity. Žalobkyně si rovněž nepochybně byla vědoma i toho, že jí v takovém řetězci obchodů standardně svědčí právo uplatnit odpočet daně na vstupu, avšak současně s tím si mohla a měla být vědoma i rizika toho, že právě tento styl obchodů může být zatížen podvodem na dani z přidané hodnoty a že je na místě z hlediska ochrany vlastních ekonomických a hospodářských zájmů, aby se tomuto riziku a jeho následkům vyvarovala. Riziková tedy byla nejen obchodovaná komodita, ale především styl samotné obchodní činnosti žalobkyně.
76. Přesto všechno však obchodování žalobkyně s dodavatelem MIRO TRADE doprovázelo hned několik objektivně zjištěných okolností, na základě kterých správce daně a žalovaný shledali, že žalobkyně si minimálně mohla být vědoma, že se účastní podvodného jednání na dani z přidané hodnoty.
77. Správce daně v jednotlivých protokolech o kontrole konstatoval následující okolnosti obchodů: jednatel J. R. byl fakticky vyčleněn z řízení společnosti žalobkyně, při obchodech jej zastupoval syn Marek a zprostředkovatel P. S. (resp. společnost KAIZEN, jejímž předsedou představenstva byl). Jednatel žalobkyně se neúčastnil přebírání dodávek, nebyl ve skladovacích prostorech dodavatele, nezajímal se o obchodní a cenové podmínky, nejednal přímo s dodavatelem MIRO TRADE. Žalobkyně si neověřila plnou moc vystavenou MIRO TRADE pro zástupce V., jednání probíhala ve skladu či v restauraci, nikdy však v sídle MIRO TRADE. Správce daně rovněž poukázal na to, že obchodní partner žalobkyně sídlí v Praze, podniká přitom v Ostravě, nezveřejňuje výsledky hospodaření. Rámcová smlouva o obchodech je obecného charakteru, nebyly k ní předloženy dílčí emailové nebo telefonické objednávky, smlouva byla stažena z internetu, jednatel se na ní nijak nepodílel. Zboží bylo prodáváno s minimální marží, bylo přímo

předáváno ve skladu dodavatele, čímž žalobkyně ohrozila svůj obchod – odběratel mohl přímo navázat obchod s dodavatelem MIRO TRADE.

78. Žalovaný shledal nestandardní okolnosti v tom, že žalobkyně vstoupila do nového oboru se společnostmi, u níž se krátce před zahájením spolupráce změnila jednatelka, se společnostmi, která neměla internetovou prezentaci a nebylo tak možno ověřit sortiment nabízeného zboží. K realizaci obchodů byl zmocněn syn jednatele, jednatel sice podepsal rámcovou smlouvu, detaily ale nebyl schopen popsat, obchodů se zúčastnil jako zprostředkovatel pan S., který fakticky rozhodoval o provádění obchodů, choval se přitom neekonomicky – zboží kupoval od tuzemského dodavatele namísto toho, aby pořídil zboží přímo od dodavatelů z jiného členského státu, neprováděl kontrolu kvality zboží, byť tak dle žalobkyně a dodavatele měl činit. K obchodům došlo ve krátkém časovém sledu – nákup a prodej byl většinou proveden během téhož dne, někdy 2 – 3 dny, vždy do jednoho týdne s nezvykle krátkou lhůtou splatnosti. Rovněž dle žalovaného je rámcová smlouva pouze obecného charakteru, nedostatečně smluvně ošetřuje možná rizika obchodů a platební podmínky, nebyly doloženy jednotlivé dílčí kupní smlouvy a ceník. Dle žalovaného je rovněž nestandardní nízká marže kolem 1,5 %.
79. Žalobkyně v tomto smyslu namítla, že žalovaný v odvolacím řízení porušil povinnost podle § 115 odst. 2 daňového řádu, když některé objektivní okolnosti obchodů (vstup do nového oboru, navázání obchodní spolupráce s novým obchodním partnerem, data uskutečnění obchodní případů a úhrady za zboží, kontrola kvality zboží a rámcová smlouva) hodnotil až v napadeném rozhodnutí.
80. Podle § 115 odst. 2 daňového řádu platí, že *„provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.“*
81. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 7. 2020, č. j. 10 Afs 173/2017 - 58, k citovanému ustanovení uvedl, že *„po zohlednění smyslu a účelu § 115 odst. 2 daňového řádu lze na tomto místě uzavřít, že odvolací správní orgán je povinen seznámit odvolatele s odlišným hodnocením skutkového a právního stavu zjištěného v řízení před správcem daně prvního stupně. Rozhodnutí, kterým žalovaný zamítá odvolání a potvrzuje rozhodnutí správce daně v prvním stupni, je tedy třeba ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu považovat za rozhodnutí v neprospěch odvolatele. Opačný výklad, dle něhož nezmění-li odvolací správní orgán výši daňové povinnosti stanovené daňovému subjektu, není jeho povinností seznámit daňový subjekt se změnou právního názoru a umožnit mu, aby se k této změně vyjádřil, je absurdní. V rozporu s principem subsidiarity soudní ochrany totiž přenáší efektivní možnost právní argumentace proti novému právnímu názoru odvolacího orgánu teprve na řízení před správním soudem“.* Městský soud tedy hodnotil, zda byl žalovaný povinen žalobkyni seznámit se svým nahlížením na právní či skutkový stav věci.
82. Žalovaný předně v řízení o odvolání neprováděl žádné dokazování a nedoplnil skutkový stav. Při přezkoumání odvolání vycházel toliko ze správního spisu, zejména ze zpráv o daňové kontrole a z protokolů o výpovědích jednotlivých osob. Žalovaný tedy zjevně nehodnotil zcela nové podklady doplněné do daňového řízení, se kterými by měl povinnost žalobkyni seznámit ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu. Současně však

žalovaný taktéž poukázal na některé objektivní okolnosti obchodů, které správce daně jako nestandardní vůbec nehodnotil, byť z podkladů vyplývaly (oporu pro tyto úvahy tedy poskytuje správní spis) a měly být tak správcí daně známy.

83. Městský soud takto shledal, že základní hodnocení okolností provedl již správce daně a žalovaný na úvahy správce daně v napadeném rozhodnutí částečně navázal a rozvinul je. Jinými slovy, žalovaný takto úvahu správce daně doplnil. Při zcela formálním a rigidním náhledu byl žalovaný podle § 115 odst. 2 daňového řádu jistě povinen seznámit žalobkyni s tímto dílčím odlišným hodnocením. Podstatné však je to, že stěžejní hodnocení okolností obchodů bylo mezi správcem daně a žalovaným totožné a že dokazování těchto okolností v odvolacím řízení doplněno nijak nebylo. Podklady a stěžejní skutečnosti z nich pro správce daně vyplývající, byly žalobkyni známy, doplněná úvaha žalovaného nic v neprospěch žalobkyně již nezměnila. Stěžejní skutečnosti tedy neučinil žalovaný odlišně od správce daně, pouze je precizoval a odůvodnění rozvinul (obdobně srov. bod 36 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2020, č. j. 10 Afs 173/2017 - 58). Povinnost dle § 115 odst. 2 věty druhé daňového řádu tak žalovaný podle názoru městského soudu neporušil.
84. Žalobkyně v žalobě následně polemizuje s jednotlivými objektivními okolnostmi, které doprovázely obchody žalobkyně a dodavatelské společnosti MIRO TRADE. Žalobkyně se obdobně jako v odvolání svými námitkami snaží zdůvodnit, že při obchodování postupovala racionálně a podvodného jednání si nebyla a ani nemohla být vědoma.
85. Žalovaný v napadeném rozhodnutí (obdobně jako správce daně) shledal, že za žalobkyni (M. R., syn jednatele) i za dodavatele MIRO TRADE (zástupce M. V.) při transakcích nejednaly jejich statutární orgány, ale pouze zmocněné osoby. Uvedl, že žalobkyně zplnomocnila M. R. ihned, co začala obchodovat s betonářskou ocelí. Dle výpovědi jednatele žalobkyně J. R. se na obchodech podílel pan S., pro něj však žalobkyně nepředložila plnou moc, ale pouze smlouvu o zprostředkování se společností Kaizen Corporation a.s., za kterou P. S. jednal. Obchody neprováděl zmocněný M. R., ale P. S., který rozhodoval o tom, od koho žalobkyně nakoupí a komu prodá zboží a stanovoval její zboží, to přesto, že dle smlouvy měl společnost Kaizen vyvíjet činnost k uzavření smlouvy o nákupu a prodeji betonářské oceli. Jednatel žalobkyně J. R. nejprve uvedl, že kromě smlouvy se společností Feron neuzavřel žádnou smlouvu, až po předložení rámcové smlouvy se společností MIRO TRADE potvrdil, že tuto smlouvu podepsal, bližší informace ale nebyl schopen sdělit.
86. Městský soud je toho názoru, že zastupování obecně jistě není zásadní právní překážkou pro činnost zastoupeného (zde žalobkyni i společnosti MIRO TRADE), neboť z tohoto jednání zastoupeným osobám vznikaly práva a povinnosti. S tím byly žalobkyně i společnost MIRO TRADE nepochybně seznámeny a srozuměny již v době zmocnění. Fakticky však žalobkyně (potažmo i společnost MIRO TRADE) opravdovou kontrolu nad obchodem s komoditou, která žalobkyni měla zajišťovat příjmy a hospodářský, ekonomický a finanční prospěch, svěřila třetím osobám a vzdala se tedy přímé kontroly nad tím, jak s obchodem tyto osoby naloží. Syn jednatele M. R. disponoval toliko prostou generální plnou mocí k zastupování ze dne 17. 12. 2012 bez udělení pokynů, pravidel či zákazů, kterými by byl vázán a jimiž by žalobkyně vyjádřila své zájmy, které by při obchodování měly být dodrženy (a nepřekročeny či bylo zapovězeno jejich porušení, dokonce nebylo ani specifikováno, že žalobkyně má zájem o uzavírání obchodů týkajících

se betonářské oceli – pozn. městského soudu). Ostatně obdobně byla koncipována i generální plná moc společnosti MIRO TRADE pro M. V. ze dne 26. 11. 2012. Smlouva o zprostředkování sjednaná dne 3. 12. 2012 se společností KAIZEN Corporation a.s. (jednající P. S.) taktéž nestanovuje žádné bližší pokyny, z nichž by vyplýval konkrétní zájem žalobkyně na uskutečnění obchodů s betonářskou ocelí za určitých (např. pro žalobkyni cenově výhodných, nerizikových) podmínek. Žalobkyně tedy svým jménem svěřila obchodování třetím osobám a cítila se být jejich úkony vázána, ať už by byly činěny i v její neprospěch. To je nepochybně samo o sobě rizikový faktor obchodu.

87. Žalovaný měl rovněž pochybnosti o procesu navázání spolupráce žalobkyně a dodavatele MIRO TRADE. Jednatel žalobkyně J. R. uvedl, že se společností MIRO TRADE jednal P. S. Ten sám uvedl, že dodavatele kontaktoval z důvodu předchozí spolupráce se zástupcem M. V. M. V. naopak uvedl, že kontakt se žalobkyní navázal prostřednictvím sekretářky společnosti PecharTrans s.r.o. P. S. rovněž uvedl, že obchody v letech 2012 a 2013 řešil pouze s M. V., avšak ten uvedl, že v roce 2013 již s panem S. neobchodoval. Žalovaný poukázal na to, že krátce před zahájením spolupráce došlo u společnosti MIRO TRADE ke změně na pozici jednatelky, kterou se stala L. B. Žalobkyně tak začala spolupracovat v oblasti nové a rizikové komodity se společností, u níž se změnila krátce předtím jednatelka a společnost neměla vlastní internetovou prezentaci. Zástupce žalobkyně přitom věděl, že zboží je původem z jiného členského státu, přesto jej nakupoval od tuzemských dodavatelů.
88. Žalovaný v těchto souvislostech hodnotil zjištěné objektivní okolnosti a zda se za těchto okolností jednalo o obchodní vztah, který by byl mezi dvěma stranami veden za očekávatelných a obvyklých okolností a podmínek. Rámcová smlouva mezi žalobkyní a MIRO TRADE byla sjednána dne 3. 12. 2012. Z výpovědí hlavních osob obchodu – zprostředkovatele S. a zástupce dodavatele V. před správcem daně vyplynuly především zcela zásadní nesrovnalosti k okolnostem navázání i k době ukončení obchodní spolupráce. Strany, které měly spolu obchodovat poměrně krátkou dobu, se tak rozcházejí již v okolnostech, za nichž tato obchodní spolupráce vznikla. Žalovaný pak podle názoru městského soudu vhodně poukazuje i na to, že na straně dodavatele došlo před vznikem spolupráce ke změně v osobě jednatelky (dne 7. 9. 2012, kdy se jí stala L. B., ta navíc krátce poté zmocnila k zastupování M. V. – pozn. soudu). Žalobkyně (ve výpovědi svého jednatele J. R.) dále zahájení spolupráce se dodavatelem prostřednictvím zástupce odůvodňuje předchozí dobrou spoluprací (resp. společností R-finance, v níž jednatel i zmocněný zástupce žalobkyně působili) s M. V. Žalobkyně nicméně takto tvrdí, že v návaznosti na účast ve společnosti, u níž byla zahájena daňová kontrola na plnění povinností z daně z přidané hodnoty, navázala na dobrou spolupráci se zástupcem V. Nespecifikuje přitom, v čem ta spolupráce spočívala, jakou dobu trvala a např. ani tolik, zda by dřívější jednání (za určité období) bylo z daňového hlediska absolutně bez problému.
89. I to, že společnost MIRO TRADE nedisponovala internetovou prezentací, lze hodnotit jako okolnost, které si žalobkyně při vyhledávání informací o obchodním partnerovi měla nebo alespoň mohla být vědoma. Absence internetových stránek totiž znamená, jak vhodně uvedl žalovaný, že společnost veřejně neprezentuje nabídku svých (dodavatelských) služeb. Nepochybně to pak ze strany společnosti MIRO TRADE nepůsobí jako prezentace racionálního ekonomického chování za účelem dosahování co nejvyššího zisku rozšířením zákaznického portfolia, jak by mělo být zájmem běžného

podnikatele. Ve spojení se skutečností, že smluvní strany spolu navázaly spolupráci v podstatě napřímo (byť se rozcházejí v okolnostech, za kterých se tak stalo), svědčí to naopak tomu, že oběma obchodníkům a stranám záleželo na tom, aby při dodávkách betonářské oceli obchodovali výlučně v úzkém smluvním vztahu - spolu a mezi sebou. Tomu ostatně odpovídá i další skutková okolnost, na kterou žalovaný i správce daně poukázali – skladovací prostory, z nichž docházelo k odběru zboží od žalobkyně, se nacházely v místě, které měla pronajatý jako skladovací prostor společnost MIRO TRADE.

90. Orgány finanční správy podle názoru městského soudu tak uvedenými okolnostmi zcela výstižně poukazují na to, že v době navazování spolupráce a provádění obchodů existovaly mezi stranami rozporuplné okolnosti, jejichž přítomnost v obchodním vztahu obě smluvní strany nebyly s to věrohodně vyložit a vysvětlit. Následkem toho mohli tedy žalovaný i předtím správce daně oprávněně pochybovat o tom, že tento obchodní vztah vznikl a probíhal s čistě podnikatelským úmyslem, tj. za účelem dosažení ekonomického zisku z přeprodávání betonářské oceli, jak oficiálně žalobkyně deklarovala poskytnutými fakturami vystavenými jí společností MIRO TRADE.
91. V této souvislosti žalovaný poukázal na to, že z přijatých daňových dokladů dodavatele MIRO TRADE a žalobkyní vystavených daňových dokladů vyplývá, že v některých případech docházelo k nákupu zboží a jejich následným prodejem dodavatelům žalobkyně v průběhu téhož dne, vždy však do týdne. V průběhu téhož dne také někdy docházelo k několikanásobné fakturaci téhož zboží. Byla rovněž krátká lhůta splatnosti faktur - prakticky v den uskutečnění zdanitelného plnění a vystavení faktury. V případě obchodů v řetězci se tak předmětné zboží dostalo během jednoho dne od společnosti v tuzemsku až k polské společnosti v jiném členském státě a to v situaci, kdy samotné zboží pocházelo od polských společností.
92. I tyto skutečnosti potvrzují, že skutečný motiv obchodů spočíval v přeprodání dodaného zboží zase jinému dodavateli v řetězci – betonářská ocel prakticky obratem změnila svého vlastníka a neprodleně přešla k jinému článku v řetězci. Zároveň žalovaný poukazuje na určitou nelogičnost uvedeného řetězce, kdy se takto zboží během krátké doby přemístilo z jednoho členského státu do jiného (mnohdy téhož), zatímco očekávatelná trasa obchodů by byla přímo mezi výrobcem a dodavatelem. Jestliže žalobkyně v žalobě tvrdí, že by výrobce oceli v požadovaném množství nedodal zboží koncovým odběratelům přímo (protože jsou tzv. malé společnosti), a že je tato cesta pro ně výhodnější ať už z hlediska ceny za zboží (nakoupeném zprostředkovatelem „ve velkém“) či že zkrácením splatnosti byla generována výhodnější cena, nepochybně tyto motivy obchodu mohla věrohodně tvrdit a prokazovat už před správcem daně, když obhajovala ratio celého řetězce obchodů. Nynější zdůvodnění těchto skutečností tak není věrohodné.
93. Daňové orgány proto neměly indicii, že by motiv pro jednání žalobkyně právě v tomto obchodním modelu skutečně byl takový, jak žalobkyně tvrdí a není tedy vadou, že daňové orgány v tomto ohledu neprověřovaly trh, aby např. zjistily, jaké jsou obvyklé ceny či množství dodávané betonářské oceli.
94. Žalovaný rovněž poukázal na to, že žalobkyně realizovala obchodní transakce přímo ze skladu, který si pronajal jeho dodavatel MIRO TRADE. Běžný obchodník by podle žalovaného chránil informaci o tom, kdo je dodavatelem, aby nedošlo k tomu, že jeho odběratel bude usilovat o obchody přímo od dodavatele obchodníka. Žalobkyně přitom

měla minimum obchodních partnerů, nevyvíjela žádnou snahu o jejich rozšíření, pouze převzala zaběhnuté obchody s betonářskou ocelí. Kontrolu zboží měl podle tvrzení žalobkyně i M. V. provádět P. S., byť k tomu neměl dle zjištění správce daně příslušné zmocnění, pouze zprostředkovatelskou smlouvu. Ze svědecké výpovědi P. S. nevyplývá, že by zboží skutečně kontroloval, neboť ten sám uvedl, že zboží přebíral a zajišťoval pouze organizačně-logistickou činnost. Zmocněný zástupce žalobkyně M. R. byl v prostorách, kde se přejímalo zboží, asi dvakrát. Podle žalovaného je nestandardní, že se neúčastnil přejímek žádný zástupce žalobkyně, jako běžná se nejeví ani skutečnost, že nebyly předloženy ani předávací protokoly.

95. Rovněž v těchto okolnostech žalovaný hodnotil především to, zda zboží skutečně bylo dodáno a přijato tak, jak bylo deklarováno předloženými fakturami a platebními doklady. Rámcová smlouva mezi žalobkyní a dodavatelem MIRO TRADE v části IV. stanovuje, že kupující se zavazuje zboží převzít, že vlastnické právo ke zboží přechází okamžikem převzetí zboží, že zboží má splňovat kvalitativní podmínky dle právních předpisů a že má být vybaveno dokumentací, která je nezbytná k přepravě zboží. Logickým vývodem tedy je, že o těchto úkonech žalobkyně při přebírání zboží budou k dispozici např. předávací protokoly.
96. O provedených kontrolách však neexistují záznamy, žalobkyně je v daňovém řízení nepředložila - správní spis obsahuje toliko přehled přijatých a vystavených faktur a výpisy o bankovních převodech. Žalobkyně svým jednatelem tvrdí, že kontrolu neprováděla a tvrdí, že kontrolu prováděl zprostředkující P. S., ten tuto kontrolní činnost ani ve své výpovědi výslovně nepotvrdil; uvedl pouze, že potvrzoval CMR listy při nákladu pro dodavatele. I městský soud ostatně ověřil, že dle smlouvy o zprostředkování ke kontrole přijatého zboží P. S. ani nebyl oprávněn. V každém případě o této přebírací a kontrolní činnosti ze strany žalobkyně rovněž není ve spise žádný záznam. Není tedy věrohodně prokázáno, že zboží bylo žalobkyní skutečně dodáno a že jej převzala.
97. Pokud jde o skladovací prostory, z nichž docházelo k odběru zboží od žalobkyně, a které se nacházely v místě, které měla pronajatý jako skladovací prostor společnost MIRO TRADE, tato okolnost především svědčí o tom, že mezi žalobkyní a jejím dodavatelem nebyl pouze deklarovaný odběratelsko-dodavatelský vztah, ale i další smluvní ujednání. Tato okolnost nicméně svědčí alespoň tomu, že žalobkyně nemusela zajišťovat skladovací prostory pro dodané zboží, ty zajistil její dodavatel. Objasnění této skutečnosti by podle názoru městského soudu mohlo ještě více dokreslit, do jaké míry obě společnosti při ochodech jednaly ve shodě, na stěžejních zjištěních však tento nedostatek skutkového stavu nic nemění.
98. Žalovaný hodnotil i obsah smlouvy – ta je rámcová, obecného charakteru, není v ní uvedeno, s jakým druhem zboží bude obchodováno, absentují v ní části týkající s pojištění či kvality zboží, či je nedostatečně sjednaná problematika záruk. Přestože je ve smlouvě uvedeno, že kupní cena bude u jednotlivých dílčích kupních smluv určena dle ceníku, ve spisu nejsou ani tyto smlouvy, ani ceník. Lhůta splatnosti měla být 2 dny, z dokladů od společnosti MIRO TRADE ale vyplývá, že byla v den vystavení faktury. Dílčí smlouvy byly dle výpovědi činěny telefonicky, byť měly být určeny emailem či písemně v podobě objednávek. Podle žalovaného bylo nestandardní, že žalobkyně přistoupila na úrok z prodlení ve výši 2 %, zatímco se svými odběrateli stanovila úrok 0.2 %. Přestože rovněž prodávající prohlásil, že disponuje atesty či certifikáty, nebyly správci daně vůbec předloženy. Podle žalovaného tak žalobkyně převzala vzor z internetu, aniž by se zabývala

obsahem jednotlivých ustanovení. Žalobkyní dosahovaná marže z obchodů navíc činila 1,5 %, což se podle žalovaného nejví jako zajímavý zisk vzhledem k rizikovým faktorům.

99. Podle názoru městského soudu zde žalovaný i správce daně přílehavě poukázali na to, že předloženou rámcovou smlouvu nelze z uvedených důvodů hodnotit její kvalitou a obsahem jako odpovídající prováděným obchodům. Jistě nelze smluvním stranám vnucovat formu a nutný obsah smluvních ujednání. V takové podobě je však rámcová smlouva spíše důkazem o rezignaci žalobkyně na precizní smluvní zajištění obchodů, práv, povinností a nároků z toho vyplývajících. Jak konstatoval žalovaný, z obsahu rámcové smlouvy poté vyplývá, že realizace objednávek se měla konat prostřednictvím dílčích smluv a objednávek (elektronicky či telefonicky) ty ale prokázány v daňovém řízení ani nebyly. Důkazem obchodů jsou tak jen jednotlivé faktury, jak však již bylo výše uvedeno, žalobkyně nijak nedoložila (protokoly o převzetí zboží atp.), že se dodávky uskutečnily tak, jak bylo se společností MIRO TRADE sjednáno v jednotlivých (rovněž neprokázaných) objednávkách.
100. Nesporná je taktéž skutečnost, že dosahovaná marže z obchodů je nápadně nízká - to vzhledem k tomu, že obchody měly být významnou hospodářskou činností žalobkyně. Taktéž nízká marže vzbuzuje pochybnost o smysluplnosti a reálném ekonomickém přínosu celé transakce pro žalobkyni. Ta, jakkoliv s tímto hodnocením správce daně byla seznámena v protokolech o daňové kontrole, v odvolání ani v žalobě věrohodné vysvětlení této výše marže nijak nepředstavila, pouze uvedla tolik, že obchody pro ni ekonomický význam měly.
101. Žalobkyně je rovněž toho názoru, že po ní nebylo možné požadovat, aby činila hlubší prověřování svého obchodního partnera, je přesvědčena, že byla oprávněna důvěřovat legalitě předmětných obchodů.
102. Žalobkyně v této souvislosti tvrdí, že prověřila dodavatelskou společnost MIRO TRADE v dostupných veřejných rejstřících (insolvenční, obchodní a živnostenský rejstřík). S odkazem na závěry relevantní judikatury (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017 – 31, vyjádření generálního advokáta ve spojených věcech u SDEU C-131/13, C-163/13 a C-164/13, obdobně v rozsudku SDEU *Mahagében* C-80/11 a C-142/11) žalobkyně namítla, že by k odhalování daňových podvodů měl zásadně přispět i stát, resp. orgány daňové správy a pokud tak neučinil, nelze to klást k tíži žalobkyně.
103. Městský soud předně neshledal, že ani žalovaný ani správce daně nekladl k tíži žalobkyně, že by dostatečně neprovedla prověření svého obchodního partnera v dostupných veřejných rejstřících, resp. že by rozhodné skutečnosti z těchto zdrojů měla zjistit, či že by si nedostatečně prověřila, zda její obchodní partner je schopný dodávat betonářskou ocel. Otázkou totiž je, zda by taková lustrace vůbec mohla být přínosná pro odhalení a vyloučení žalobkyně z účasti na podvodném jednání. Žalovaný a správce daně totiž příhodně hodnotili to, že tuto vědomost měla žalobkyně získat z procesu obchodování se společností MIRO TRADE. Tyto obchody byly sice na jedné straně formálně podloženy doklady (faktury a jejich úhrady), avšak nebylo současně prokázáno, že se tyto obchody fakticky uskutečnily. Řetězec okolností, které doprovázely obchody, a které byly ze strany orgánů daňové správy zjištěny, pak spoluvytvořila žalobkyně sama o své vůli, přičemž chybí věrohodné, racionální a logické zdůvodnění, proč tomu tak bylo. To vše v situaci, kdy žalobkyni už na počátku mělo být zřejmé, že se nachází v dodavatelsko - odběratelském řetězci, který může být zatížen rizikem řetězového podvodného jednání. I

za této situace je žalobkyně setrvale toho názoru, že stačila pouze základní opatření k prověření obchodního partnera, všechna další opatření nebyla její povinností.

104. Žalobkyně nesla sama tíhu podnikatelského rizika, nicméně ve výsledku její přístup spíše prokazuje to, že jediná faktická činnost se omezila na to, aby v krátkém období formálně přijala zboží, zaplatila fakturu, obratem toto zboží zase prodala a od dodavatele zinkasovala platbu. O tom, co se zbožím dělo před jeho dodáním žalobkyni a po jeho dodání dodavateli, jakým způsobem a formou obchody fakticky probíhaly, že se tak dělo mimo přímé vědomí a vliv žalobkyně, tj. že vlastním přičiněním a jednáním ztratila osobní kontrolu nad obchody, které měly jít v její prospěch, se žalobkyně s náležitou opatrností nestarala a nezajímala. Povědomí měla toliko jen o koloběhu zboží a finančních tocích za něj.
105. Jediné logické vysvětlení těchto obchodů by tak bylo to, že žalobkyně ke svému podnikání přistupovala zcela lehkově. Rozhodně to ale nesvědčí tomu, že by mohla oprávněně být v dobré víře, že učinila vše, aby se vyvarovala účasti v řetězci zatíženém daňovým podvodem. To, jak postupovala veřejná správa vůči společnosti MIRO TRADE přitom nijak žalobkyni v obchodech nemuselo ovlivňovat. Bylo pouze na ní, jak bude v obchodech obezřetná, neboť nebezpečí a podnikatelské riziko nesla sama. Za uvedených skutkových okolností nemůže proto žalobkyně ani vinit orgány veřejné správy, že jí nezabránily v účasti v podvodném řetězci.
106. Městský soud je názoru, že není v působnosti správce daně (státu), aby dopředu stanovoval, jaká všechna opatření má žalobkyně (potažmo daňové subjekty obecně) splnit a přijmout k vyloučení své účasti na daňovém podvodu, neboť jak již bylo výše uvedeno, variabilita daňových podvodů je natolik široká, nakolik existuje způsobů, jak je připravit a vymyslet. Je však zřejmé, že rizika účasti v obchodním řetězci si musí být vědom především daňový subjekt, jenž je součástí obchodování a vzhledem k praxi zavedené v tomto řetězci musí být schopen úměrná opatření přijmout. Pokud tak daňový subjekt učinil a potřebná opatření přijal, a byl-li následně ze strany daňového orgánu vyzván, aby je prokázal, bude nepochybně především právě v jeho moci takto učinit; právě proto jej v této otázce (tj. jak sám aktivně jednal, aby účast v podvodném řetězci vyloučil) tíží důkazní břemeno. To ostatně konstatoval Nejvyšší správní soud v již výše zmíněném rozsudku ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012 - 46, č. 2925/2013 Sb. NSS, nebo ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015 - 47, odst. 66.
107. Městský soud uzavírá, že výše uvedená jednotlivá zjištění o průběhu obchodů jistě nemusela sama o sobě prokázat podvod a vědomou účast žalobkyně na něm. Jejich ucelený souhrn však už má z hlediska skutkového věrohodnou a ucelenou vypovídající hodnotu o chování obchodních partnerů při deklarovaných obchodech. Čím více takových zjištění orgány daňové správy učinily, tím více jsou způsobily uceleně vypovědět o okolnostech obchodování. Závěr orgánů finanční správy pak nestojí na izolované skutečnosti, ale právě na jejich souhrnu a především na věrohodnosti a na logických souvislostech, které žalobkyně svými tvrzeními a důkazy věrohodně nepochybnila a ani nevyvrátila.
108. Městský soud vycházející z výše uvedeného uzavírá, že žalovaný i správce daně správně zjistily, že obchody s betonářskou ocelí, kterých se žalobkyně účastnila v odběratelském vztahu se společností MIRO TRADE, byly zatíženy daňovým podvodem. Žalobkyně si této skutečnosti mohla a měla být vědoma a současně neprokázala, že by učinila dostatečná opatření, aby se účasti v tomto řetězci vyvarovala, ta opatření, kterými argumentovala

v žalobě, byla nedostatečná a nemohly vyloučit její účast v podvodném řetězci. Orgány finanční správy proto žalobkyni oprávněně za uvedená období odepřely odpočet na dani z přidané hodnoty na vstupu.

V. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

109. Na základě všech shora uvedených skutečností městský soud shledal žalobu nedůvodnou, a proto ji zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
110. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci procesní úspěch, náhrada nákladů jí tedy nenáleží. Procesně úspěšný žalovaný náhradu nákladů řízení jednak neuplatnil a dále ani městskému soudu ze spisu nevyplynulo, že by mu v řízení vznikly náklady přesahující běžné náklady na administrativní činnost, která je spojená s vedením a účastí v soudním řízení. Náhradu nákladů proto městský soud žalovanému nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno, a to v tolika vyhotoveních (podává-li se v listinné podobě), aby jedno zůstalo soudu a každý účastník dostal jeden stejnopis. 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.

V Praze 29. března 2021

JUDr. Ing. Viera Horčicová v. r.
předsedkyně senátu