



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Ing. Venduly Sochorové a Mgr. Karla Černína, Ph.D. ve věci

žalobkyně: **CZECHNAGLIS TRADE s.r.o.**
sídlem č. p. 396, Drásov
zastoupena advokátkou Mgr. Alicí Hejzlarovou, LL.M.
sídlem Žitná 1575/49, Praha

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 9. 2019, č. j. 39723/19/5300-22442-712773

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

- 1. Předmětem přezkumu v projednávané věci je doměření daně z přidané hodnoty žalobkyni za zdaňovací období 2. až 4. čtvrtletí roku 2014 a leden až květen roku 2015.

2. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) zahájil dne 8. 10. 2015 u žalobkyně daňovou kontrolu na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období 1. - 4. čtvrtletí 2014 a leden až červenec 2015. Na jejím základě dospěl k závěru, že se žalobkyně účastnila daňového podvodu v řetězci obchodních korporací. Proto jí neuznal nárok na odpočet DPH z přijatých daňových dokladů od obchodních korporací BV PROSPORT s.r.o. (dále též „BV“), AMIKARO4EVER s.r.o. (dále též „Amikaro“) a T.S.I., spol. s r.o. podle § 72 odst. 1 a odst. 3 a § 73 odst. 1 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platném a účinném pro předmětná zdaňovací období (dále jen „zákon o DPH“).
3. Správce daně proto vydal dne 29. 8. 2018 následující dodatečné platební výměry:
 - č. j. 3974934/18/3017/-51522-710053, za 1. čtvrtletí 2014, jímž doměřil žalobkyni DPH ve výši 343 721 Kč a současně jí uložil povinnost uhradit penále ve výši 68 744 Kč,
 - č. j. 3975175/18/3017-51522-710053, za 2. čtvrtletí 2014, jímž doměřil žalobkyni DPH ve výši 610 286 Kč a současně jí uložil povinnost uhradit penále ve výši 122 057 Kč,
 - č. j. 3975374/18/3017-51522-710053, za 3. čtvrtletí 2014, jímž doměřil žalobkyni DPH ve výši 415 963 Kč a současně jí uložil povinnost uhradit ve výši 83 192 Kč,
 - č. j. 3975513/18/3017-51522-710053, za 4. čtvrtletí 2014, jímž doměřil žalobkyni DPH ve výši 540 112 Kč a současně jí uložil povinnost uhradit penále ve výši 108 022 Kč,
 - č. j. 3975651/18/3017-51522-710053, za leden 2015, jímž doměřil žalobkyni DPH ve výši 97 966 Kč, a současně jí uložil povinnost uhradit penále ve výši 19 593 Kč,
 - č. j. 3975910/18/3017-51522-710053, za únor 2015, jímž daně doměřil žalobkyni DPH ve výši 102 424 Kč a současně jí uložil povinnost uhradit penále ve výši 20 484 Kč,
 - č. j. 3975995/18/3017-51522-710053 za březen 2015, jímž doměřil žalobkyni DPH ve výši 290 018 Kč, a současně jí uložil povinnost uhradit penále ve výši 58 033 Kč,
 - č. j. 3976147/18/3017-51522-710053 za duben 2015, jímž doměřil žalobkyni DPH ve výši 207 298 Kč a současně jí uložil povinnost uhradit penále ve výši 41 459 Kč,
 - č. j. 3976397/18/3017-51522-710053 za květen 2015, jímž doměřil žalobkyni DPH ve výši 103 488 Kč a současně jí uložil povinnost uhradit penále ve výši 20 697 Kč,
 - č. j. 3976465/18/3017-51522-710053, za červen 2015, jímž doměřil žalobkyni DPH ve výši 212 122 Kč, a současně jí uložil povinnost uhradit penále ve výši 42 424 Kč.
4. Proti dodatečným platebním výměrům brojila žalobkyně odvoláními, o nichž rozhodl žalovaný dvěma rozhodnutími ze dne 25. 9. 2019. Rozhodnutím č. j. 39726/19/5300-22442-712773, žalovaný zrušil dodatečné výměry správce daně týkající se 1. čtvrtletí 2014 a června 2015 a řízení zastavil. Dospěl totiž k závěru, že v daných zdaňovacích obdobích nebylo možné identifikovat chybějící daň, neboť dodavatel žalobkyně daňovou povinnost uhradil. Doměřovací řízení u těchto zdaňovacích období tak zastavil. O zbylých odvoláních rozhodl napadeným rozhodnutím tak, že u dodatečných platebních výměrů za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí 2014 změnil (snížil) výši doměřené daně za 3. čtvrtletí

2014 na 208 777 Kč a penále 41 755 Kč a za 4. čtvrtletí 2014 na 317 516 Kč a penále 63 503 Kč; ve zbytku odvolání zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil. Změna výše doměřené daně v odvolacím řízení byla odůvodněna tím, že dodavatel Amikaro za zdaňovací období září a říjen 2014 DPH uhradil, proto bylo částečně vyhověno argumentaci žalobkyně o neexistenci chybějící daně. V ostatních zdaňovacích obdobích i podle žalovaného k narušení neutrality DPH došlo, proto byly zbylé dodatečné platební výměry potvrzeny.

II. Obsah žaloby

5. Žalobkyně v podané žalobě namítla, že dodatečné platební výměry i napadené rozhodnutí jsou založeny na nesprávném výkladu a aplikaci právních norem a nesprávném právním posouzení podkladů předmětného řízení ze strany správce daně a žalovaného.
6. Zpochybňuje jednotlivé závěry správce daně vztahující se k objektivním okolnostem dokazujícím vědomost žalobkyně o jejím zapojení do daňového podvodu. Dále namítla, že správce daně se dopustil pochybení tím, že neprovedl výslech navrženého svědka pana A. již v rámci daňové kontroly. Z toho dovozuje nepřezkoumatelnost zprávy o daňové kontrole.
7. Žalobkyně má za to, že jednala v dobré víře s maximální mírou obezřetnosti. Obchodní partnery důkladně prověřovala a vyhodnotila je jako spolehlivé s dobrou platební morálkou.
8. Navrhla proto, aby soud napadené rozhodnutí, jakož i rozhodnutí správce daně, zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

9. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že žalobkyně provedla pouze zběžné prověření spolehlivosti dodavatelů jako plátců DPH. Neprověřovala své obchodní partnery v obchodním rejstříku, který představuje významný zdroj informací. Pokud by si žalobkyně důkladně prověřovala svoje obchodní partnery, musela by zjistit například absenci oprávnění některých zástupců dodavatelů nebo informaci o tom, že dodavatelé v rozporu se zákonem nekládali své účetní závěrky do obchodního rejstříku.
10. Žalovaný má za to, že jednoznačným způsobem detekoval chybějící daň a dostatečně popsal všechny nestandardnosti svědčící o podvodném charakteru řetězce dodavatelů předmětného zboží. Prokázal i subjektivní stránku účasti na podvodu, čímž byla ve světle judikatury Soudního dvora Evropské unie i Nejvyššího správního soudu prokázána existence podvodu na DPH.
11. Navrhl proto, aby soud žalobu zamítl.

IV. Další vyjádření žalobkyně

12. Žalobkyně v replice k vyjádření žalovaného nesouhlasila s tím, že by byla v daňovém řízení prokázána existence objektivních okolností, které by svědčily o vědomosti žalobkyně o podvodném jednání. Vždy si počínala s maximální mírou opatrnosti, která po ni za daných okolností může být požadována. Při předmětných obchodních transakcích vždy jednala v dobré víře. U svých obchodních partnerů nedělala právní, či daňové *due diligence*, nicméně aktivně se zajímala o jejich fungování, o kterém z dostupných informací neměla pochybnosti. Žalobkyně nerozporovala, že si každý podnikatel při vybírání

obchodních partnerů musí počínat s určitou mírou opatrnosti. Této povinnosti si však byla vědoma a vždy ji řádně naplňovala.

13. Ve vyjádření ze dne 22. 9. 2021 žalobkyně setrvala na svých argumentech uplatněných v předchozích procesních podáních a zopakovala, že se žalovaný dopustil zásadních procesních vad (nevypořádání námitek, nevyslechnuti svědci A. a H., daňový poradce), což mělo za následek nedostatečné zjištění skutkového stavu. Existence objektivních skutečností, jež by měly svědčit o účasti žalobkyně na daňovém podvodu, nebyla prokázána. Je přesvědčena, že žalovaný důkazy vykládá účelově ve snaze prokázat skutečnosti svědčící o podvodném jednání, ovšem některé argumenty účelově přehlíží, na běžné záležitosti nahlíží jako na nekalé a vykládá je v rozporu se základy logického uvažování, přitom přehlíží skutečnosti svědčící o obezřetném jednání žalobkyně. Napadené rozhodnutí tak je stíženo nezákonností, která by mohla vést až k prohlášení nicotnosti.

V. Ústní jednání

14. Při ústním jednání dne 23. 9. 2021 účastníci setrvali na svých argumentech obsažených v předchozích písemných podáních. Podání z 22. 9. 2021 soud při jednání s ohledem na prodlení s předkládáním došlé pošty podatelnou neměl k dispozici a ani zástupkyně žalobkyně na jeho existenci při jednání nepoukázala. Ve svém projevu učiněném při ústním jednání z něj však vycházela a žalovaný tak byl s jeho obsahem seznámen, navíc mu jej soud zaslal dodatečně spolu s rozsudkem ve věci.
15. Zástupkyně žalobkyně při jednání zmínila, že příběh byl vykonstruován správcem daně, součinnost žalobkyně byla zneužita v její neprospěch. Rozhodnutí je vnitřně rozporné, nebyli vyslechnuti klíčoví svědci. Jednateli žalobkyně bylo kladeno k tíži, že se nevyjadřuje odborně. Odborné otázky však měli řešit svědci. Trestní oznámení v dané věci bylo odmítnuto se závěrem, že trestný čin nebyl spáchán.
16. Jednatel žalobkyně k věci samé uvedl, že prodejem hřebíků se zabývá již 25 let, s problematikou je dobře obeznámen. Spolupráci s LitNaglis zahájil v době, kdy jeho finanční prostředky nebyly dostatečné. Spolupráce mu byla umožněna přes společnost BV, ta následně doporučila Amikaro a následně TSI. Poté, co získal úvěr, začal spolupracovat přímo s litevským výrobcem. Poté, co správce daně provedl mezinárodní dožádání, s ním dodavatel LitNaglis i odběratel Z. ukončili spolupráci.
17. Zástupkyně žalovaného odkázala na napadené rozhodnutí a vyjádření k žalobě. Měla za to, že správce daně prokázal, že obchod byl zasažen podvodem. Zjištěné skutkové okolnosti jsou dostatečné, bylo zjištěno, že i dodavatelů žalobkyně nebyla zaplácena daň na výstupu i že tato chybějící daň má souvislost s plněními žalobkyně. V odvolacím řízení bylo doplněno dokazování. Byly tak prokázány objektivní okolnosti i vědomost žalobkyně o podvodu.
18. Soud provedl dokazování listinami založenými na č. l. 82 až 84 spisu, které se týkaly fungování Semaforu Cribis, který slouží k rychlé informaci o ekonomických subjektech působících v České republice. Z listin rovněž vyplynulo, že Semafor Cribis je součástí účetního programu užívaného žalobkyní a prověřuje dodavatele. Podle žalobkyně předmětné listiny prokazují, že dostatečně prověřovala své obchodní partnery. Tvrdila rovněž, že v době uskutečňování předmětných obchodních transakcí u dodavatelů svítila zelená, což indikovalo jejich bezproblémovost. Tuto skutečnost však s odstupem času

nelze prokázat, neboť semafor zobrazuje vždy aktuální situaci. Skutečnost, že žalobkyně využívá účetní program Money S3, zástupkyně žalovaného nezpochybňovala; jednalo se proto o skutečnost mezi účastníky nespornou, proto soud dle § 120 odst. 3 neprováděl dokazování listinou založenou na č. 1. 33 spisu obsahující licenci k účetnímu programu. Soud neprováděl dokazování listinami založenými ve správním spisu. Ostatní důkazní návrhy žalobkyně uplatněné v písemných podáních nebo při jednání byly zamítnuty pro nadbytečnost.

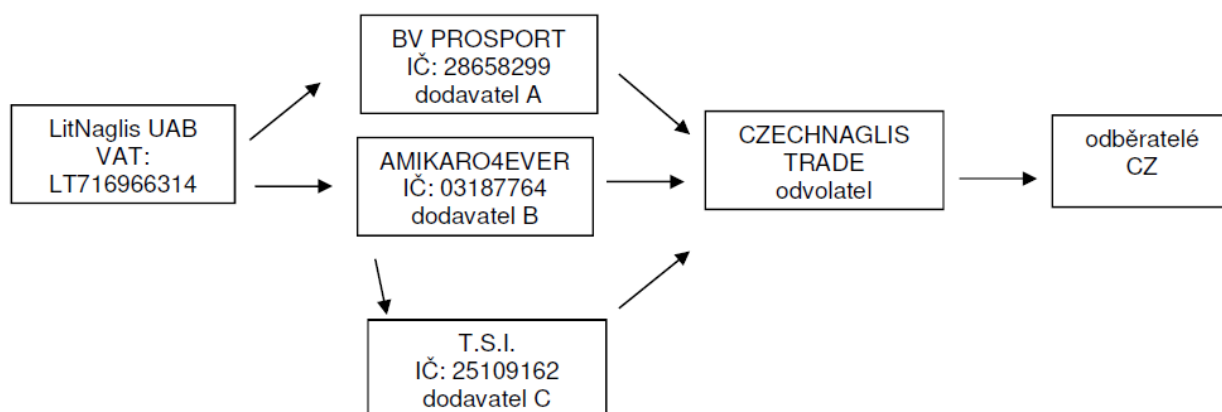
VI. Posouzení věci soudem

19. Soud přezkoumal rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů. Ověřil přitom, zda rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti, a vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí žalovaného.
20. Dospěl k závěru, že **žaloba není důvodná**.
21. Žalobkyně v podané žalobě i dalších procesních podáních obecně namítala nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, resp. nedostatečně zjištěný skutkový stav. Tyto vady však soud neshledal. Je přesvědčen, že rozhodnutí dostatečně a přesvědčivě reaguje na námitky uplatněné v odvolání a není vnitřně rozporné. Není rovněž pravdou, že by správce daně ve zprávě o daňové kontrole nevysvětlil, proč nebyli vyslechnuti svědci navrhovaní v podání ze dne 6. 2. 2017. Jak je popsáno na straně 54 zprávy o daňové kontrole, žalobkyně jejich výslech navrhla pouze v obecné rovině a na výzvu správce daně v rozporu s § 96 daňového řádu neosvětlila, co by jejich výslech měl konkrétně přinést. Navíc svědek A. byl vyslechnut v odvolacím řízení. Není rovněž pravdou, že by skutkový stav byl v průběhu daňového řízení zjištěn nedostatečně.
22. Uváděla-li zástupkyně žalobkyně při jednání, že jednateli žalobkyně bylo kladeno k tíži neodborné vyjadřování a že měl být z toho důvodu vyslechnut daňový poradce žalobkyně Ing. H., ani tuto výtku neshledal soud oprávněnou. Ze správního spisu nevyplývá, že by žalobkyni bylo jakkoli přičítáno k tíži vyjadřování jejího jednatele. Odborné posouzení právních otázek je úkolem správce daně, resp. žalovaného. Z vyjádření jednatele žalobkyně byly zjišťovány skutkové okolnosti a ty byly následně právně posouzeny. Výslech zástupce žalobkyně by nemohl přinést nové skutkové okolnosti a byl by zjevně nadbytečný.
23. K věci samé žalobkyně namítla, že správní orgány věc nesprávně posoudily a chybně vyhodnotily jednotlivé objektivní skutečnosti svědčící o vědomém zapojení žalobkyně do daňového podvodu. Soud proto hodnotil, zda žalovaný odepřel žalobkyni nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z důvodu její vědomé účasti na daňovém podvodu v souladu se zákonem či nikoliv.
24. Vnitrostátní úprava daně z přidané hodnoty se v jednotlivých členských státech EU řídí směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice“), která nahradila šestou směrnicí Rady 77/388/EHS ze dne 17. 5. 1977, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu. Z judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále též „SDEU“) vyplývá, že situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně podvodně nebo zneužívajícím způsobem, je výjimkou z principu, že při splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně je daňovému subjektu tento nárok přiznán (srov. rozsudek SDEU ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a Péter Dávid*, bod 41).

25. Samotná existence podvodného jednání však k odepření nároku na odpočet nestačí. Nárok na odpočet není dotčen, jestliže v řetězci dodávek bylo jedno z předcházejících nebo následujících plnění zasaženo daňovým podvodem, pokud to daňový subjekt nevěděl nebo vědět nemohl (viz bod 45 a 49 rozsudku SDEU ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling*, nebo nověji rozsudek SDEU ze dne 28. 7. 2016 ve věci C-332/15, *Giuseppe Astone*). Je proto nutné zkoumat existenci daňového podvodu a v případě jeho zjištění musí správce daně pro odepření nároku na odpočet daně prokázat, že o tomto podvodu osoba povinná k dani věděla nebo vědět mohla a měla (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 12. 2016, č. j. 9 Afs 115/2016-57, nebo ze dne 27. 2. 2018, č. j. 4 Afs 228/2017-31).
26. V projednávaném případě žalovaný potvrdil, že žalobkyně splnila zákonné podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně podle § 72, resp. § 73 zákona o DPH. Nárok na odpočet daně jí proto mohl být odepřen jen tehdy, pokud by správní orgány prokázaly skutečnosti, s nimiž judikatura SDEU zánik nároku spojuje (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017-31, bod 36). Současně však platí, že není povinností správních orgánů či soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod; musí však být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval, přičemž správce daně může vycházet i jen z indicií, které mu jsou k dispozici (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38, nebo ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60).
27. Posuzování toho, zda daňový subjekt nárokující si odpočet daně „zavinil“ svou účast na podvodu na DPH, musí z povahy věci následovat až poté, co správce daně prokáže, že k daňovému podvodu vůbec došlo. Nejvyšší správní soud ostatně již v rozsudku ze dne 30. 5. 2013, č. j. 1 Afs 13/2013- 61, zdůraznil, že v daňovém řízení musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Pokud by tomu tak nebylo, jen stěží by správce daně mohl unést důkazní břemeno stran prokázání existence objektivních okolností, na základě kterých příslušný daňový subjekt věděl nebo musel vědět, že předmětným plněním účastní transakce zasažené daňovým podvodem (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018-43).
28. Pro posouzení, zda se žalobkyně účastnila podvodu na DPH spáchaného některým z účastníků v řetězci, je třeba postupovat v několika krocích. Nejprve je třeba zjistit, zda k podvodu spáchanému některým z dodavatelů v řetězci došlo. Pokud ano, je třeba na základě objektivních skutkových okolností posoudit, zda žalobkyně věděla, anebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a zda přijala veškerá opatření, která od ni mohla být rozumně vyžadována, aby zajistila, že přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017-47).

Existence podvodu na dani z přidané hodnoty

29. Žalovaný v napadeném rozhodnutí identifikoval dodavatelsko-odběratelský řetězec mezi žalobkyní a jejími dodavateli – obchodními korporacemi BV PROSPORT, AMIKARO4EVER a T.S.I.
30. Ze spisového materiálu bylo zjištěno, že předmět plnění (hřebíky) byl přeprodáván v následujícím řetězci společností:



31. V projednávaném případě se jedná o řetězec subjektů (viz znázornění výše), ve kterém žalobkyně nakupovala předmět plnění od tří různých dodavatelů (dodavatelé A, B a C). Dodavatel C v průběhu daňového řízení chybějící daň uhradil, proto ve vztahu k němu byly žalobkyni nároky na odpočet uznány a dodání od tohoto dodavatele nejsou předmětem napadeného rozhodnutí.
32. Prvním článkem řetězce je litevská společnost LitNaglis, která je výrobcem hřebíků (dále jen „výrobce“). Výrobce dodával zboží v jednotlivých zdaňovacích obdobích deklarovaným dodavatelům žalobkyně (dodavateli A a B). Uvedení dodavatelé měli s výrobcem uzavřenou kupní smlouvu a úhrady za dodané zboží byly realizovány přes bankovní účty v měně euro. Výrobce objednával a hradil dopravu zboží do České republiky, kterou následně přefakturoval výše uvedeným dodavatelům. Zboží bylo dodáváno ve zdaňovacím období leden – červenec 2014 do skladu obchodní korporace TOP OFFICE spol. s r.o., v Brně a ve zdaňovacím období září 2014 až červen 2015 do skladu obchodní korporace BOHEMIA CARGO s.r.o. v Brně. Služby ve skladovacích prostorách měla v předmětném zdaňovacím období nasmlouvány vždy žalobkyně, nikoliv její dodavatelé.
33. Druhým článkem detekovaného řetězce jsou postupně dodavatelé žalobkyně A a B, kteří odebírali předmět plnění od výrobce. Společnost BV (dodavatel A) zboží po jeho nákupu od výrobce prodávala v nezměněné podobě bez jakékoliv písemné smlouvy žalobkyni. Od zdaňovacího období září 2014 nahradil dodavatele A dodavatel B, společnost Amikaro. Dodavatel B zboží pořizoval od stejného výrobce jako dodavatel A, a potom je v nezměněné podobě přeprodal žalobkyni opět bez existence písemné smlouvy. Dodavatel B dodával hřebíky žalobkyni ve zdaňovacích obdobích září 2014 až květen 2015. Ve zdaňovacím období červen 2015 dodavatel B dodal hřebíky dodavateli C, který je následně ve stejném zdaňovacím období prodal žalobkyni.

1. Chybějící daň

34. Žalovaný v napadeném rozhodnutí v přehledné tabulce na str. 19 až 20 identifikoval chybějící daň. Konkrétně uvedl, že daň nebyla uhrazena společností BV ve 2. a 3. čtvrtletí roku 2014, společností Amikaro ve 4. čtvrtletí roku 2014 a v období leden až duben roku 2015.

35. Kromě výše popsané chybějící daně u dodavatelů A a B žalovaný v návaznosti na správce daně popsal rovněž řadu nestandardností v posuzovaném řetězci. Zmínil, že v řetězci se uskutečnil rychlý přeprdej zboží (hřebíků), aniž by se jakkoliv měnila podstata či vlastnosti prodávaného zboží. Některé články řetězce byly nekontaktní společnosti, jež sídlily na virtuálních sídlech a měly zahraniční jednatele, kteří se vůbec nezdržovali na území České republiky. Značná část článků řetězce byla posléze zrušena s likvidací. V případě dodavatele A likvidátor zjistil, že společnost vůbec nevedla účetnictví. Dodavatelé žalobkyně neměli žádné zaměstnance a nedisponovali sklady či jiným provozním zázemím. Mezi některými články nebyly uzavírány žádné písemné smlouvy (ani v rámcové podobě), ačkoliv spolu společnosti obchodovaly opakovaně ve velkých objemech.
36. Soud se proto ztotožnil se žalovaným, že tyto okolnosti v souhrnu nenasvědčují snaze vykonávat dlouhodobou a ekonomicky opodstatněnou podnikatelskou činnost. U dodavatelů žalobkyně byla identifikována řada nestandardních okolností, jež byly spojeny s jejich bankovními účty i personálním propojením v řetězci (přes pana A.) a dalších specifických okolností, například velmi neobvyklé výměny razítek (viz výsledky skladníků provedené v průběhu daňové kontroly).
37. Soud je přesvědčen, že žalovaný se otázkou existence podvodu v napadeném rozhodnutí dostatečně a přesvědčivě zabýval (zejména str. 15 až 22 napadeného rozhodnutí) a v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu vysvětlil, v čem daňový podvod spočíval, resp. u jakého článku došlo ke ztrátě daně (viz např. žalobkyní citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 12. 2015, č. j. 9 Afs 163/2015-44). Soud se s hodnocením žalovaného ztotožňuje a v podrobnostech na jeho závěry odkazuje.

2. Vědomost žalobkyně o podvodu na dani z přidané hodnoty

38. Dále soud hodnotil, zda objektivní okolnosti zjištěné správními orgány skutečně nasvědčují tomu, že žalobkyně věděla, anebo mohla a měla vědět, že se přijetím plnění od výše uvedených obchodních korporací účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH.
39. Za objektivní okolnosti ve vztahu k dodavateli A, na základě kterých žalobkyně mohla nebo měla vědět o svém zapojení do řetězce zasaženého podvodem, označil žalovaný následující skutečnosti (viz strany 22 - 27 napadeného rozhodnutí):
- 1) Jako první okolnost vzbuzující pochybnost o standardní obchodní spolupráci označil žalovaný personální propojení jednotlivých obchodních korporací. V období, ve kterém se uskutečňovaly jednotlivé obchody, zastupoval žalobkyni i dodavatele A pan A. A. A. Pan A měl dispoziční právo k bankovnímu účtu žalobkyně, měl s ní uzavřenou smlouvu o spolupráci na nákup a prodej zboží a současně mu byla panem A. V., jednatelem dodavatele A, udělena plná moc, která ho opravňovala k zastupování pana V. při jednáních a účasti na valné hromadě, k rozhodování a hlasování jeho jménem, k podepisování protokolů, k podepisování a schvalování jeho jménem jakékoliv změny, apod.
 - 2) Druhou zjištěnou objektivní okolností ve vztahu k dodavateli A bylo jednání s neoprávněnou osobou. Jednatel žalobkyně, pan I. B., měl jednat pouze s panem J. B., tento však nebyl v rozhodném období jednatelem dodavatele A, což mohla žalobkyně zjistit v obchodním rejstříku. Žádné jiné oprávnění pana B. jednat za dodavatele A doloženo nebylo.

- 3) Další objektivní okolností bylo, že žalobkyně měla přístup k dokladům výrobce (tedy obchodního partnera dodavatele A). Kopie dokladů dodavatele A správce daně obdržel od žalobkyně, která je správcí daně poskytla v rámci daňové kontroly. Konkrétně se jednalo o kopie objednávek zboží dodavatele A vystavených pro výrobce, kopie daňových dokladů přijatých dodavatelem A od výrobce, kopie CMR listů prokazujících provedení dopravy zboží od výrobce, dodací listy vystavené dodavatelem A pro žalobkyni, kopie daňových dokladů vydaných pro žalobkyni. Dále byla předložena kopie smlouvy č. 9 uzavřené mezi výrobcem a dodavatelem A a její neověřený překlad i vyjádření výrobce, ve kterém potvrzuje spolupráci s dodavatelem A. Dále bylo předloženo vyjádření vedoucího prodeje výrobce, pana E. Ž., potvrzující spolupráci mezi výrobcem a dodavatelem A.
- 4) Další objektivní skutečností byla absence písemných smluv mezi žalobkyní a dodavatelem A. Dohoda o spolupráci byla pouze ústní mezi panem B. a panem B. V předmětném období pan B. již ale nebyl jednatelem dodavatele A (k tomu viz okolnost 2).
- 5) Jako další objektivní okolnost žalovaný uvedl znalost žalobkyně pořizovacích cen svého obchodního partnera a rozměňování plateb na dva bankovní účty (v EUR a v CZK). Žalobkyně hradila částky odpovídající částkám daňových dokladů přijatých dodavatelem A od výrobce v eurech a dále zasílala další část v korunách. Nehradila tak částky odpovídající daňovým dokladům přijatým od dodavatele A. Dodavatel A po obdržení částky od žalobkyně obratem (obvykle ve stejný den) hradil faktury litevskému výrobcí.
- 6) Další objektivní okolností jsou razítka uvedená na CMR listech, které zaměstnancům skladu poskytla žalobkyně, přestože prokazovaly přijetí zboží dodavatelem A. Dle těchto listů byla doprava zboží sjednána a uhrazena výrobcem. Výrobce ji následně přefakturoval dodavateli A, který ji pak přefakturoval žalobkyni. Zboží bylo ale přepravováno přímo do skladovacích prostor obchodní korporace TOP OFFICE spol. s r.o., na adresu Košuličova 10 v Brně. V areálu, kam bylo zboží z Litvy dodáváno, neměl dodavatel uzavřenou žádnou smlouvu na poskytované služby, ani nebyl obchodní korporaci TOP OFFICE spol. s r.o. znám. I přes to byly CMR listy předložené správci daně opatřeny razítkem dodavatele A. Skladník uvedené společnosti při výslechu uvedl, že za dodavatele A ve skladu nikdy nikdo nebyl, do skladu měl přístup pouze on a v jeho přítomnosti pan B. Popsal, že razítko, které otiskoval na CMR listy, mu předal pan B. (jednatel žalobkyně). Podle žalovaného je tedy velice nestandardní, že CMR listy, které byly správci daně předloženy žalobkyní, byly kromě jednoho případu opatřeny razítkem dodavatele A, jehož jednatel ani nikdo jiný za tuto společnost u předávky zboží nikdy nebyl ani si skladovací prostory nepronajímal. Skladník přebíral zboží přímo pro žalobkyni, nikoli pro dodavatele A, která v areálu skladu neměla smluvený žádný smluvní vztah týkající se uskladnění zboží.
- 7) Další nesrovnalosti byly zjištěny na objednávkách zboží vystavených dodavatelem A pro výrobce. Objednávky předané správci daně žalobkyní vykazovaly nestandardnosti v datech uskutečnění plnění, neboť zboží objednané začátkem roku 2013 bylo dodáno až více než po roce, což v běžném obchodním styku u tohoto sortimentu zboží není běžné. Dodavatel A byl pro správce daně

nekontaktní, proto se správci daně jevílo nestandardní, že žalobkyně disponovala jeho objednávkami zboží od výrobce.

- 8) Poslední objektivní skutečnosti byly podle žalovaného hotovostní úhrady posledních faktur přijatých od dodavatele A, přestože předchozí faktury byly hrazeny bankovním převodem. Správce daně panu B. položil otázku, zda a z jakého důvodu proběhly tyto platby v hotovosti, kde a komu za dodavatele A předal pan B. hotovost, resp. proč žalobkyně neobdržela příjmový pokladní doklad od dodavatele A. Pan B. si na průběh transakcí nevzpomínal. Na těchto výdajových dokladech je otisk hranatého razítka dodavatele A s podpisem pana V., který se ale v České republice dle sdělení pana B. vůbec nezdržoval. Pan B. navíc ve svém vyjádření uvedl, že za dodavatele A jednal pouze s panem B. Z bankovního výpisu žalobkyně nejsou patrné výběry hotovosti odpovídající částkám uvedeným na těchto pokladních dokladech.
40. Za objektivní okolnosti ve vztahu k dodavateli B, na základě kterých žalobkyně mohla nebo měla o svém zapojení do řetězce zasaženého podvodem vědět, označil žalovaný následující skutečnosti (viz strany 27 - 32 napadeného rozhodnutí):
- 1) Stejně jako u dodavatele A i ve vztahu k dodavateli B znala žalobkyně pořizovací ceny svého obchodního partnera. Žalobkyně správci daně předložila daňové doklady za zboží vystavené výrobcem hřebíků pro dodavatele B. Částka uhrazená žalobkyní dodavateli B, byla jen o 16,23 EUR vyšší než částka, jež byla dodavatelem B uhrazena výrobcem. Z bankovních výpisů obou společností lze opět vysledovat, že platby litevskému výrobcem zboží byly dodavatelem B uskutečněny teprve poté, co žalobkyně, byť po částech, zaslala finanční prostředky na účet dodavatele B.
 - 2) I u dodavatele B disponovala žalobkyně písemnostmi, u kterých není z důvodu jejich charakteru (např. původní pořizovací cena a jiné ujednání výrobce a dodavatele) běžné, že jimi odběratel disponuje. Dodavatel B byl pro správce daně nekontaktní a nespolupracoval s ním. Žalobkyně však poskytla správci daně kopie dokladů dodavatele B (kopie objednávek pro výrobce, kopie daňových dokladů přijatých dodavatelem B od výrobce, kopie CMR listů prokazující provedení dopravy zboží od výrobce atd.). Kromě výše uvedeného byla poskytnuta také kopie smlouvy č. 38 uzavřené mezi výrobcem a dodavatelem B. Žalobkyně uvedla, že tyto písemnosti získala přímo od výrobce.
 - 3) Další objektivní okolností jsou stejně jako u dodavatele A razítka na CMR listech. Dle CMR listů byla doprava zboží stejně jako u dodavatele A sjednána a uhrazena výrobcem. Následně byla přefakturována dodavateli B, který ji pak přefakturoval žalobkyni. Zboží bylo přepravováno přímo do skladovacích prostor obchodní korporace Bohemia Cargo s.r.o. na adresu Kaštanová 34 v Brně. Správce daně zjistil, že dodavatel B v areálu, kam bylo zboží z Litvy dodáváno, neměl uzavřenou žádnou smlouvu na poskytování služeb, ani nebyl obchodní korporaci Bohemia Cargo s.r.o. znám. Přesto CMR listy předložené správci daně byly opatřeny razítkem společnosti dodavatele B. Skladník uvedl, že vykládce zboží z Litvy byl v předmětném období přítomen řidič kamionu nemluvící česky a on jako skladník. Vyskladovalo a naskladňovalo se pomocí e-mailové komunikace s panem B. Po převzetí zboží na sklad skladník zboží zkontroloval a potvrdil doklady. Od řidiče přebíral CMR listy, dodací list výrobce a daňový doklad. Doklady zpravidla

podepisoval on, datum na doklady uváděl také on. CMR listy potvrzoval razítkem dodavatele B, které získal od pana B. Na otázku správce daně, kolik používal razítek dodavatele B, pan D. odpověděl, že měl k dispozici pouze jedno. Vypověděl, že u předání zboží nebyl za dodavatele B nikdo přítomen a že přístup do skladu mají pouze skladníci nebo zákazníci za jejich doprovodu. Do skladu za žalobkyni chodí pouze pan B. Skutečnost, že pan B. disponoval razítkem dodavatele B a předal jej do užívání pracovníkům skladu, svědčí o nadstandardních vztazích dodavatele B se žalobkyní. Co se týče dopravy a přebírání zboží na sklad, situace byla obdobná jako u dodavatele A.

- 4) Ze spisového materiálu bylo dále zjištěno, že ve třech případech bylo zboží přepraveno od litevského výrobce zboží přímo do Mutěnic k odběrateli žalobkyně, společnosti ZIMOLKA paletten service s.r.o. Jednatel této společnosti je pan M. Z., který od odvolatele odebíral zboží i jako fyzická osoba. Na předmětných CMR listech bylo jako potvrzení o bezchybném převzetí zboží otištěno hranaté razítko Amikaro, které se liší od razítka používaného skladníkem ve skladu Bohemia Cargo s.r.o. Také podpisy uvedené pod razítkem se liší od těch na CMR listech potvrzených ve skladu; předmětné razítko bylo použito i v jednom případě dodání zboží do skladu Bohemia Cargo s.r.o. Skladníci společnosti Bohemia Cargo dle svědeckých výpovědí předmětné razítko neznají. Stejně tak neznají kulaté razítko, na kterém je v horní části uvedeno logo AMIKARO a ve spodní 4 EVER s.r.o. Pan Z. správci daně sdělil, že vždy jednal s řidičem kamionu od výrobce zboží s cizí poznávací značkou vozidla, který hovořil cizím jazykem. Ten přijel do Mutěnic na čerpací stanici CHEMIS, odkud s panem Z. jeli rovnou do skladu odběratele pana Z. Nikdo jiný u předání zboží nebyl. Přesto, že u převzetí zboží v Mutěnicích nebyl přítomen nikdo ze společnosti dodavatele B, bylo na předmětném CMR listu otištěno razítko této společnosti. Tato skutečnost podle žalovaného svědčí o tom, že s razítky společnosti dodavatele B bylo nějakým způsobem manipulováno. V kontextu výše uvedeného (viz objektivní okolnost 3), kdy pan B. poskytl razítko dodavatele B skladníkům poskytujícím skladové služby žalobkyni, lze předpokládat, že podobným způsobem bylo razítko společnosti dodavatele B poskytnuto i panu Z.
- 5) Jako další objektivní skutečnost žalovaný zmínil, že mezi dodavatelem B a žalobkyní nebyla sepsána žádná písemná smlouva a to i přesto, že dodavatel B měl s výrobcem smlouvu na dodávku hřebíků uzavřenou písemně. Skutečnost, že písemná smlouva nebyla uzavřena, svědčí podle žalovaného o nestandardních vztazích mezi oběma společnostmi.
- 6) Další objektivní okolnost představují nejasnosti v dokladech vystavovaných dodavatelem B. Žalobkyně předložila správci daně daňové doklady přijaté od dodavatele B. Na daňovém dokladu č. 2015001 je jako vystavitel daňového dokladu uveden pan A. A. Tento daňový doklad má v účetnictví zahrnutý i žalobkyně a dodavateli B byl uhrazen. Pan A., který je na tomto daňovém dokladu uveden jako vystavitel, však nemá s dodavatelem B žádný smluvní vztah. Naopak pan A. uzavřel smlouvu o spolupráci se žalobkyní. Navíc na ostatních daňových dokladech vystavených dodavatelem B žalobkyni, které byly správci daně předloženy, údaj o vystavovateli zcela chybí. Žalovaný proto považuje za nestandardní, že se jméno pana A., jakožto osoby jednající jménem žalobkyně a následně dodavatele C,

vyskytlo, jako jméno vystavitele i na daňovém dokladu vystaveného dodavatelem B. Tato skutečnost svědčí o osobní provázanosti všech tří společností.

41. Správce daně zjistil řadu nestandardních okolností také mezi žalobkyní a jejím dodavatelem C (viz str. 41 a násl. zprávy o daňové kontrole). U tohoto dodavatele nicméně nebyla v průběhu odvolacího řízení potvrzena chybějící daň (resp. bylo zjištěno, že tento dodavatel svoji daňovou povinnost za červen 2015 uhradil), proto nebyl naplněn stěžejní znak podvodu na DPH (viz rozhodnutí žalovaného č. j. 39726/19/5300-22442-712773). To mj. vedlo ke zrušení dodatečného platebního výměru za zdaňovací období červen 2015, proto je nadbytečné zabývat se v tomto rozsudku objektivními okolnostmi ve vztahu k dodavateli C.
42. Soud úvodem uvádí, že se ztotožnil se závěrem správce daně i žalovaného, že objektivní okolnosti zjištěné v projednávané věci ve svém souhrnu nasvědčují tomu, že v případě spolupráce žalobkyně s dodavateli A a B byly obchodní transakce stiženy podvodem na DPH, o němž žalobkyně mohla nebo měla vědět. Transakce vykazují celou řadu nestandardních skutečností, které měly žalobkyni indikovat riziko možného zapojení do řetězce transakcí zasažených podvodem na DPH. Níže se soud vyjádřil ke konkrétním výtkám žalobkyně vzneseným proti dílčím závěrům žalovaného.
43. Žalobkyně tvrdila, že mezi ní a dodavatelem A probíhala zcela standardní obchodní spolupráce. Uvedla, že okolnosti spolupráce pana A. se žalobkyní a dodavatelem A měly být osvětleny prostřednictvím výsledku pana A. Neprovedení tohoto výsledku v rámci daňové kontroly považuje žalobkyně za zásadní pochybení způsobující nepřezkoumatelnost zprávy o daňové kontrole. K této námitce soud uvádí, že výsledek pana A. byl proveden v odvolacím řízení, konkrétně dne 2. 8. 2019 (viz protokol o výsledku svědka č. j. 3390695/19, č. l. 4 odvolacího správního spisu). Není proto zřejmé, jak by práva žalobkyně mohla být porušena tím, že výsledek nebyl proveden dříve. Lze totiž souhlasit se žalovaným, že původní návrh na provedení jeho výsledku byl zcela obecný a nevysvětloval, k čemu konkrétně by měl svědek vypovídat. Zásadní je, že výsledek byl proveden v odvolacím řízení a žalobkyni tak nebylo upřeno právo prokázat rozhodné skutečnosti. Nelze však souhlasit se žalobkyní, že by neprovedení výsledku pana A. v průběhu daňové kontroly způsobilo nepřezkoumatelnost zprávy o daňové kontrole, resp. že by mělo vliv na zákonnost daňové kontroly či použitelnost zprávy o daňové kontrole.
44. Jako zcela zásadní ze správcem daně zjištěných okolností považuje soud propojenost dodavatelů se žalobkyní prostřednictvím pana A. (viz zejm. body 82, 138 rozhodnutí), čistě formální roli dodavatelů v řetězci zjištěnou při přebírání zboží na sklad (body 95 – 100 a 108 – 117, 149 – 150 rozhodnutí) a způsob hrazení plateb za zboží (body 91 – 94 a 103 – 106, 136, 140 rozhodnutí).
45. K osobě pana A. žalovaný v bodě 82 popsal, že uzavřel smlouvu o spolupráci se žalobkyní na nákup a prodej zboží a následně získal dispoziční právo k bankovnímu účtu žalobkyně. Následně pan V. udělil panu A. plnou moc k zastupování dodavatele A na valné hromadě. Přestože podle plné moci s dodavatelem A nebyl pan A. oprávněn k obchodní činnosti za dodavatele A, ukazuje to na propojenost žalobkyně a dodavatele A prostřednictvím pana A., o níž se žalobkyně mohla dozvědět (plná moc byla obsažena ve veřejných rejstřících) a měla ji přimět k vyšší obezřetnosti při obchodní spolupráci.

46. Značné pochybnosti o důvodnosti zapojení dodavatelů do řetězce podle soudu způsobily okolnosti týkající se přepravy zboží od výrobce do skladu (razítka na CMR listech). V průběhu daňové kontroly správce daně zjistil, že zboží bylo přepravováno do skladů pronajímaných žalobkyní, kde přejímku zboží pro dodavatele (A nebo B) zajišťovali skladníci, kterým však razítka příslušných dodavatelů dodala žalobkyně a uložila jim, aby CMR listy opatřily příslušnými razítky dodavatelů. Skladníci však osoby oprávněné jednat za dodavatele neznali, vždy jednali přímo s panem B., jednatelem žalobkyně. Tato okolnost důvodně vzbudila pochybnosti žalovaného i správce daně o účelovosti včlenění dodavatelů do řetězce. Je pravdou, že žalobkyně neporušila žádný právní předpis, pokud pracovníkům ve skladu poskytla razítka dodavatelů A a B. Je však nestandardní, že dodavatelé v obchodním řetězci nikterak nefigurovali a veškeré úkony spojené s přepravou zboží za ně vykonávala právě žalobkyně. Jak případně popsal žalovaný v bodě 150 rozhodnutí, *„[p]oužití uvedených razítek tak mělo zakrýt, že tyto společnosti jsou prázdnými schránkami sloužící pouze účelu odvedení pozornosti od skutečnosti, že z předmětných plnění nebyla odvedena DPH do státního rozpočtu“*. Tato skutečnost tak svědčí o tom, že se dodavatelé žalobkyně v obchodním řetězci nacházeli v pozici „missing tradera“, jejichž skutečným účelem bylo „zmizet ze scény“ a stát se pro správce daně nekontaktní.
47. Výše uvedený závěr potvrzuje rovněž způsob hrazení ceny za zboží a znalost cen výrobce již při hrazení faktur dodavateli. Jak žalovaný přesvědčivě popsal v napadeném rozhodnutí (zejm. bod 91), žalobkyně hradila dodavateli A faktury na dva bankovní účty – v korunách a v eurech, přestože faktury byly vystavovány na částky v českých korunách. Na účet v eurech zasílala částku odpovídající částce uvedené na dokladech vystavených výrobcem dodavateli navýšené průměrně o 10 – 20 EUR odpovídající bankovním poplatkům. Jiné platby z daného účtu nebyly hrazeny. Dodavatel pak obratem (stejný den) hradil faktury litevskému výrobcí. Nepotvrdilo se tedy tvrzení žalobkyně, že spolupráci s dodavatelem A navázala z důvodu, že neměla dostatečnou finanční kapacitu k nákupu přímo od výrobce nebo že by nesplnila jeho dodací podmínky. Další část plateb byla poukazována na účet dodavatele v CZK v hodnotách 24 000 – 75 000 Kč. Tyto platby byly obratem (stejný den) přeposílány na účet pana B., bývalého jednatele dodavatele A.
48. Žalobkyně dále nesouhlasila se závěry správce daně, že v rámci spolupráce s dodavatelem A jednala s neoprávněnou osobou. Tvrdila, že pokud B. jako jediný disponoval přihlašovací právem k bankovním účtům dodavatele A, svědčí to o tom, že byl oprávněný za dodavatele A jednat. K uvedenému soud uvádí, že správce daně přesvědčivě popsal, že v rozhodném období byl jediným jednatelem dodavatele A pan A. V. a že pan B. byl jednatelem pouze v období od 16. 6. 2011 do 16. 7. 2013, tj. mimo rozhodné období. Oprávnění pana B. jednat za dodavatele A ve spise založeno není. Skutečnost, že pan B. disponoval s účtem dodavatele A mohlo pramenit z jeho dřívějšího postavení jako jednatele společnosti, ovšem nijak to nevyvrací závěr žalovaného, že podle informací z obchodního rejstříku nebyl v rozhodné době jednatelem dodavatele A a jeho oprávnění vystupovat za tuto společnost nijak doloženo nebylo.
49. Žalobkyně dále zpochybňovala závěry správce daně ohledně nestandardností spojených s přístupem žalobkyně k dokladům výrobce. Jednatel žalobkyně při jednání k této otázce uváděl, že mu doklady byly zaslány přímo výrobcem, s nímž později začal sám spolupracovat. Jakkoli soud nehodlá polemizovat o dobrých vztazích žalobkyně přímo s výrobcem ani nezpochybňuje, že doklady byly správci daně poskytnuty skutečně až

poté, co žalobkyně započala spolupracovat přímo s výrobcem (příloha podání z 6. 2. 2017, č. 1. A11 správního spisu), jeví se tato okolnost do jisté míry jako nestandardní. Poskytnutí smluv výrobce s dodavateli žalobkyně totiž jednak porušuje povinnost mlčenlivosti stanovenou ve smlouvě výrobce s dodavateli, jednak nebylo zpřístupnění těchto dokladů žalobkyni nijak přesvědčivě vysvětleno a doloženo, např. doložením komunikace, v níž žalobkyně žádá o zpřístupnění těchto informací. Stejně tak nebylo podle soudu v průběhu daňového řízení uspokojivě objasněno ani doloženo, proč žalobkyně od počátku nenavázala spolupráci přímo s výrobcem. Přestože tvrdila, že dodací podmínky výrobce nebyla schopná při zahájení spolupráce splnit (z čehož by bylo možné usuzovat, že o spolupráci přímo s výrobcem od počátku usilovala), nebyla tato vzájemná komunikace, v níž by např. výrobce sděloval obchodní podmínky spolupráce správci daně poskytnuta. Za takové situace se při zjištění výše popsaných objektivních okolností jeví navázání spolupráce přes prostředníky, kteří fakticky v rámci dodavatelsko-odběratelského řetězce vůbec nevystupovali (jejich roli suplovala žalobkyně), jako účelové, motivované snahou vylákat od státu odpočet.

50. Pochybnosti soudu o nestandardním obchodování žalobkyně nerozptýlila ani její námitka, že ačkoliv žalobkyně uzavřela smlouvy podle žalovaného s osobou k tomu neoprávněnou, bylo na základě těchto smluv plněno. To, že smlouvy byly plněny, žalovaný ani správce daně nezpochybňoval. Jako nestandardní však zmínili skutečnost, že žalobkyně při jednání s dodavatelem A jednala s osobou, která nijak své oprávnění jednat za společnost nedoložila. Tato skutečnost nebyla v průběhu daňového řízení uspokojivě vysvětlena.
51. Nestandardní se žalovanému jevil rovněž fakt, že smlouvy s dodavateli byly uzavírány ústně, přestože smlouvy s výrobcem písemně. Jak žalobkyně správně uvádí, daňový subjekt nemá povinnost se svými obchodními partnery uzavírat písemné smlouvy. Pokud však obchoduje se svými obchodními partnery na základě ústně uzavřených smluv, nese riziko, že nebude schopen v případě potřeby prokázat jejich skutečný obsah a smluvní podmínky. Uzavírání písemných smluv nepochybně lépe ošetřuje rizika spojená s obchodováním. Sama o sobě by tato skutečnost nebyla zjevně nestandardní, při přistoupení ostatních zásadních okolností, však žalovaného oprávněně vedla k závěru, že se žalobkyně účastnila podvodu na DPH, o němž mohla vědět.
52. Obdobné námitky žalobkyně vznesla i ve vztahu k dodavateli B. Nikterak však nerozptýlila pochybnosti, které popsal žalovaný v napadeném rozhodnutí. Na základě výše uvedeného se soud ztotožňuje se závěry žalovaného, podle kterého všechny výše uvedené skutečnosti jako je způsob hrazení ceny za zboží a znalost pořizovacích cen výrobce (viz body 103 – 106 rozhodnutí), způsob přebírání zboží ve skladu (razítka na CMR listech, viz body 108 – 117), neexistence písemné smlouvy na dodávky zboží, jednání s neoprávněnými osobami, rozdílná výpověď žalobkyně a skutkový stav zjištěný ze spisového materiálu, svědčí o nestandardnostech v předmětném obchodování, o kterých žalobkyně mohla vědět.
53. Žalobkyně dále k dodavateli B namítla, že žalovaný nesprávně vyhodnotil fakturu č. 2014001. Uvedla, že tato faktura vystavená ze strany společnosti Amikaro znějící na částku 22,240 EUR včetně DPH byla žalobkyní uhrazena ve třech částech a žalovaný danou platbu v rámci svého šetření nepřičítal k předmětnému plnění. Naopak k tíži žalobkyně vyvolal spekulace ohledně způsobu platby. K tomu soud uvádí, že z napadeného rozhodnutí vyplývá, že tento daňový doklad byl hrazen žalobkyní z jejího

bankovního účtu vedeného v eurech na účet dodavatele B, také vedený v eurech. Platba byla poukázána ve dvou částech. První dne 23. 9. 2014 ve výši 7020 EUR a druhá dne 26. 9. 2014 ve výši 10 340 EUR. Celkem tedy byla poukázána částka ve výši 17 360 EUR. Správce daně a žalovaný platby přiřadili k předmětnému plnění. Na základě tohoto zjištění pak učinili závěr, že částka uhrazena žalobkyní dodavateli B byla jen o 16,23 EUR vyšší, než částka, jež byla dodavatelem B uhrazena výrobcí. Je nepochybné, že žalobkyně nehradila dodavateli B částku uvedenou na daňovém dokladu za přijatá zdanitelná plnění, ale částku odpovídající přibližné hodnotě dodávky od litevského výrobce zboží. Ostatní platby za zboží byly dodavateli B hrazeny na účet vedený v korunách. Obdobně jako v případě dodavatele A však platilo, že platby byly výrobcí hrazeny až poté, co žalobkyně zaslala finanční prostředky na účet dodavatele. Nepotvrdilo se tak tvrzení žalobkyně, že neměla finanční prostředky k navázání spolupráce přímo s výrobcem (viz bod 106 rozhodnutí).

54. Soud tak souhlasí se žalovaným, že přestože všechny výše uvedené okolnosti samy o sobě nejsou nezákonné, ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují, že žalobkyně o podvodu na DPH věděla či minimálně vědět mohla a měla (obdobně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2013, č. j. 1 Afs 58/2013-34). Žalovaný v napadeném rozhodnutí popsal dostatečně závažné objektivní okolnosti, které vedou k jednoznačnému závěru, že žalobkyně vědět mohla a měla, že se přijetím plnění od dodavatele A a B účastní obchodu zatíženého podvodem na DPH. Soud proto ve shodě se žalovaným uzavírá, že zjištěné objektivní okolnosti ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, které spolehlivě prokazují, že žalobkyně mohla a měla vědět o tom, že se účastní transakcí zasažených podvodem na DPH.

3. Přijetí rozumných opatření žalobkyní

55. Závěrem soud hodnotil, zda žalobkyně přijala dostatečná opatření, která od ní mohla být rozumně vyžadována, aby své účasti na podvodu zabránila.
56. Žalobkyně k tomu uvedla, že vždy jednala v dobré víře s maximální možnou obezřetností a své obchodní partnery si prověřila. Zejména ověřila, že její obchodní partneři byli vedeni jako spolehliví plátcí DPH. K ověřování žalobkyně využívala účetní software Money S3, podle něhož byli dodavatelé v době obchodních transakcí bezproblémoví.
57. Soud je ve shodě se žalovaným přesvědčen, že přestože žalobkyně prověřila své dodavatele v registru spolehlivých plátců DPH, případně v systému Semafor Cribis, v dané věci existovaly zcela zásadní objektivní skutečnosti, které ji měly přimět k přijetí dalších opatření, aby účasti na podvodu zabránila. Jak správně uvedl žalovaný, ověření skutečnosti, zda obchodní partneři jsou spolehliví plátcí DPH, představuje pouze prvotní přiblížení k celkovému obrazu o obchodních partnerech. V dané věci se při navazování spolupráce objevila řada nestandardních okolností (propojení dodavatele přes pana A., který se žalobkyní spolupracoval), jednání pana B. za dodavatele A bez doložení oprávnění jednat za tuto společnost, způsob hrazení faktur odlišný od vystavovaných dokladů apod.), které měly žalobkyni signalizovat možnou problémovost nového obchodního partnera a vést ji k hlubšímu způsobu prověření této spolupráce. Žalobkyně mohla např. pouhým nahlédnutím do obchodního rejstříku zjistit, že pan B. není oprávněn jednat za dodavatele A, nebo že dodavatelé nezakládají listiny do obchodního

rejstříku. O lehkovážném počínání žalobkyně svědčí rovněž skutečnost, že se svými dodavateli neuzavírala písemné smlouvy a tedy nikterak neupravila podmínky reklamace zboží apod.

58. Soud proto souhlasí se žalovaným, že žalobkyně nedodržela dostatečnou míru obezřetnosti a nepřijala dostatečná opatření, která po ní mohou být rozumně vyžadována k tomu, aby si ověřila, že uskutečňované obchodní transakce nepovedou k účasti v podvodném řetězci, resp. opatření, jimiž by své účasti v podvodném řetězci předešla či minimálně toto riziko minimalizovala.
59. Námitka proto není důvodná.

VII. Závěr a náklady řízení

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

Poučení:

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

Brno 23. září 2021

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu