



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Marka Bedřicha a soudců JUDr. Jitky Hroudové a Mgr. Marka Zimy v právní věci

žalobkyně: **Diva equilibrium s.r.o.**, IČ 29411351
se sídlem Roháčova 145/14, 130 00 Praha 3

zastoupené Ing. Mgr. Michalem Hanychem, LL.M., advokátem,
se sídlem Renneská třída 393/12, 639 00 Brno

proti

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

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 8. 7. 2020, č. j. 26447/20/5300-22441-708274, a ze dne 8. 7. 2020, č. j. 27220/20/5300-22441-708274

takto:

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

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobkyně se žalobou ze dne 16. 9. 2020 domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 7. 2020, č. j. 26447/20/5300-22441-708274 (dále jen „rozhodnutí I“) a č. j. 27220/20/5300-22441-708274 (dále jen „rozhodnutí II“). Rozhodnutím I byly změněny dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty (dále též jen „DPH“) Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“), a to za zdaňovací období květen 2014, č. j. 3966989/19/2003-52524-508309, za zdaňovací období červen 2014, č. j.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. P.

3967806/19/2003-52524-508309, za zdaňovací období prosinec 2014, č. j. 3981199/19/2003-52524-508309, za zdaňovací období leden 2015, č. j. 3985323/19/2003-52524-508309, za zdaňovací období únor 2015, č. j. 3985569/19/2003-52524-508309, za zdaňovací období březen 2015, č. j. 3987617/19/2003-52524-508309, za zdaňovací období duben 2015, č. j. 3987762/19/2003-52524-508309, za zdaňovací období červen 2015, č. j. 3988320/19/2003-52524-508309, za zdaňovací období červenec 2015, č. j. 3988534/19/2003-52524-508309, za zdaňovací období srpen 2015, č. j. 3988932/19/2003-52524-508309, za zdaňovací období září 2015, č. j. 3989281/19/2003-52524-508309, a za zdaňovací období říjen 2015, č. j. 3989710/19/2003-52524-508309. Rozhodnutím II pak byly potvrzeny dodatečné platební výměry správce daně za zdaňovací období červenec 2014, č. j. 3978877/19/2003-52524-508309, za zdaňovací období září 2014, č. j. 3979309/19/2003-52524-508309, za zdaňovací období říjen 2014, č. j. 3979543/19/2003-52524-508309, za zdaňovací období listopad 2014, č. j. 3980919/19/2003-52524-508309, za zdaňovací období květen 2015, č. j. 3988022/19/2003-52524-508309, a za zdaňovací období listopad 2015, č. j. 3989929/19/2003-52524-508309.

Žaloba

2. Žalobkyně nejprve v podané žalobě stručně shrnula průběh řízení před daňovými orgány a dále vymezila meritum sporu. Žalobkyni nebylo správcem daně uznáno osvobození dle § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“) při dodání zboží slovenským plátcům CORA-BAU, spol. s r.o., VAT ID: SK2022284088 (dále jen „CORA-BAU“), CROSS CONSULTING, s.r.o., VAT ID: SK2022964097 (dále jen „CROSS“), MP FROST, s.r.o., VAT ID: SK2020387017 (dále jen „MP FROST“), PPWIN s.r.o., VAT ID: SK2022977715 (dále jen „PPWIN“), Access line s.r.o., VAT ID: SK2023140449 (dále jen „Access“), Afrodita Slovakia s.r.o., VAT ID: SK2022886789 (dále jen „Afrodita“) a PROCON s.r.o., VAT ID: SK2022812363 (dále jen „PROCON“). Žalobkyně poukázala na rozsudek Soudního dvora ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL, z něž je dovozován tzv. Axel Kittel test tvořený čtyřmi otázkami, na něž je nutno odpovědět kladně, má-li být daňový subjekt odpovědný za účast na daňovém podvodu. Žalovaný dle žalobkyně neobhájil tento test ani v jednom z jeho čtyř bodů.
3. Žalobkyně dále uvedla, že vzhledem k totožnosti argumentace v obou rozhodnutích, bude v žalobě odkazováno na rozhodnutí I, přičemž tímto odkazem se vždy rozumí i relevantní pasáž rozhodnutí II.
4. Žalobkyně nejprve namítala, že byt byl žalovaný zatížen důkazním břemenem, neprokázal existenci daňové ztráty v důsledku daňového podvodu. Žalovaný považuje zapsání tzv. bílých koní jako jednatelů předmětných odběratelů za důkaz existence daňového podvodu. Žalobkyně nepopírá protiprávnost takového jednání, avšak existence bílého koně může mít množství dalších ilegálních či pololegálních důvodů, které nemají s údajným podvodem na DPH nic společného. Konstatování žalovaného, že lze důvodně usuzovat, že organizátoři podvodu tyto osoby (tzv. bílé koně) dosadili právě proto, aby nebylo možné o činnosti společnosti cokoli zjistit, jsou tak pouhými dohady, které mohou, avšak nemusí být pravdivé. Naprosto nepřipustné je dle žalobkyně zkratkovité konstatování žalovaného, že společnost PROCON byla užita k podvodnému jednání, jelikož do ní byla vložena paní G. H., která nevykonávala žádnou činnost. Dovození daňového podvodu ze skutečnosti, že zapsaná jednatelka nevykonávala pro společnost žádnou činnost, postrádá jakýkoliv náznak přímé či nepřímé souvislosti. Žalobkyně doplnila, že neprokázání existence daňové

ztráty je zřejmé i ze zkratkovitých a nelogických závěrů žalovaného, k tomu citovala bod [68] rozhodnutí I. a uvedla, že žalovaný fakticky dovozuje existenci daňové ztráty v důsledku daňového podvodu ze skutečnosti, že konkurzní správce nástupnické společnosti nemá k dispozici daňové doklady původního daňového subjektu.

5. Žalovaný dle žalobkyně postupoval při hodnocení svědeckých výpovědí v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu. K tomu citovala bod [67] rozhodnutí I a uvedla, že nejen, že žalovaný odkazuje na údajný podvod, který nebyl prokázán, ale dovozuje z náznaků svědka konkrétní závěry. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 12. 2011, č. j. 7 Afs 82/2011-137, dále uvedla, že naznačování svědka ohledně skutečností, kterých nebyl dle vlastní svědecké výpovědi přítomen, o kterých neměl žádné přímé informace a kterých se údajně neúčastnil, nemůže být považováno za důkaz způsobilý cokoliv prokázat. Tím spíše, že z výpovědi svědka je patrné, že nemá žádných dokladů, nevzpomíná si na zásadní obchodní partnery a neví více, než základní skutečnosti zjištělné z veřejných rejstříků. Žalovaný však z uvedené výpovědi dovozuje, že se pan M. vyjádřil ve smyslu toho, že společnost MP FROST se svým obchodním partnerem využili, nechali společnost zadlužit a pak se jí zbavili tím, že ji nechali sloučit s jinou společností. Uvedený závěr však dle žalobkyně nejen že nevyplývá ze svědecké výpovědi, ale je i v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu.
6. Žalovaný v předmětném rozhodnutí nezákonně obrací důkazní břemeno a narušuje zásadu in dubio pro reo. V rozhodnutí je opakovaně uváděno, že docházelo k zametání stop a že je velice komplikované cokoliv zjistit. Existenci daňové ztráty v důsledku daňového podvodu žalovaný dovozuje pouze ze své neschopnosti či nemožnosti kontaktovat jednatele a zjistit jakékoliv bližší informace. Jakýkoliv jiný přímý důkaz o chybějící dani chybí. Žalovaný tedy neunesl ohledně svých tvrzení důkazní břemeno, neboť skutečnost, že žalovaný nemůže zjistit informace, nesmí sloužit jako důkaz jakékoliv skutečnosti relevantní pro danou věc. Žalovaný své závěry opírá o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 02. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016 - 55, který však nesprávně vykládá. Krucální skutečností je neodvedení daně do státní pokladny a vznik daňového úniku, nikoliv nekontaktnost společnosti. Nekontaktnost je v tomto případě Nejvyšším správním soudem uváděna pouze jako typický následek daňového podvodu, nikoliv jako jeho příčina a již vůbec ne jako argument pro dovození chybějící daně.
7. Žalobkyně dále pro dokreslení uvedla, že tendenční argumentace žalovaného se odráží napříč celým rozhodnutím. K tomu odkázala na bod [87] rozhodnutí I, ve kterém žalovaný uvedl, že bylo 5 ze 7 odběratelů žalobkyně vymazáno z obchodního registru Slovenské republiky (dále jen „ORSR“) v řádu dní po té, co se uskutečnil poslední obchod s žalobkyní. Dle žalovaného jde o anomálii, kterou nelze vysvětlit jinak než podvodným jednáním organizátorů podvodu. Žalobkyně k tomu uvedla, že může existovat celá řada legálních či nelegálních důvodů nesouvisejících s daňovým podvodem, proč byly tyto společnosti vymazány. Navíc existovalo mezi společnostmi personální provázání, které mohlo mít na výmaz společností též vliv. Žalovaný se však touto možností dále nezabýval a omezil se pouze na povšechné předpoklady neopřené o žádný relevantní přímý či nepřímý důkaz.
8. Žalobkyně dále namítla, že žalovaný vůbec neposuzoval propojení transakcí žalobkyně s daňovým podvodem, částečně se této otázce věnoval v posuzování existence daňového podvodu. Zde se však dopustil směšování různých transakcí na straně odběratelů žalobkyně. Žalobkyně s poukazem na bod [60] rozhodnutí I uvedla, že žalovaný pouze

předpokládá, že došlo ke zkreslení daňových přiznání společnosti CORA-BAU. Pokud by skutečně došlo ke zkreslení těchto přiznání, mohlo a pravděpodobně se také jednalo o plnění zcela nesouvisející s transakcemi mezi žalobkyní a tímto subjektem. Je tak patrné, že spojení transakcí žalobkyně s daňovým podvodem nebylo prokázáno. Žalovaný se nezabýval tím, zda zkreslující transakce byly jakýmkoliv způsobem propojeny s transakcemi žalobkyně. Naopak vzhledem ke skutečnosti, že žalobkyně předmětné zboží skutečně dodala a obdržela za něj platbu, lze předpokládat, že ke zkreslování daňového přiznání došlo v rámci jiných plnění nesouvisejících se žalobkyní.

9. Žalovaný v bodě [99] rozhodnutí I konstatuje, že žalobkyně musela vědět, že předmětní obchodní partneři sídlí na virtuální adrese a nevlastní žádné sklady a materiální vybavení. Žalobkyně k tomu uvedla, že podle konstantní judikatury je virtuální sídlo zcela legální nástroj, není tak možné považovat užití zcela legálního a legitimního podnikatelského instrumentu za skutečnost způsobilou vyvolat důvodné pochybnosti o možném daňovém podvodu. Navíc neexistuje žádný rejstřík virtuálních sídel, kde by si žalobkyně mohla tuto skutečnost ověřit. Nadto se jednalo o slovenské plátce, tento požadavek se tak jeví pro běžnou podnikatelskou praxi nereálným. Není možné, aby žalovaný očekával od žalobkyně jednání, které není v reálném světě možné. Žalobkyně dále uvedla, že žalovaný si ve svém rozhodnutí protiřečí, neboť uvádí, že považuje za nesporné, že žalobkyně musela vědět, že tyto slovenské společnosti sídlí na virtuálních adresách, nemají zázemí, sklady, materiální vybavení apod. Následně však uvádí, že se žalobkyně spokojila jen se základními údaji o svých potenciálních odběratelích, které si nijak dál neověřovala. Jak však žalobkyně uvedla, byly prověřeny všechny veřejné dostupné veřejné rejstříky, nicméně informace uváděné žalovaným z těchto veřejných rejstříků, ani z žádných jiných dostupných zdrojů, nebyly k dispozici a byly zjištěny až následně například z mezinárodního dožádání.
10. I přes vysvětlující vyjádření žalobkyně opakuje žalovaný argument ohledně nutnosti obejít odběratele žalobkyně a dodávat rovnou odběratelům koncovým. K tomu žalobkyně dodala, že považuje za vhodné zopakovat své předchozí vyjádření adresované žalovanému. Následně uvedla, že judikatura uváděná žalovaným v bodě [95] rozhodnutí I je zcela nerelevantní. Existence překupníka v dodavatelsko-odběratelském řetězci je běžnou skutečností ve všech segmentech trhů zboží a služeb. Argumentace, že vzdání se části marže ve prospěch překupníka, beze snahy obejít překupníka, je známkou vědomosti o existenci podvodu, je absurdní. V daném případě nebylo možné překupníka obejít, neboť obchodní podmínky konečných odběratelů byly v dlouhodobém horizontu obchodování pro žalobkyni neúnosné. Jednalo se zejména o dobu splatnosti, která se pohybovala v rozmezí od 30 do 90 dnů. Získání takto velkého úvěrového rámce cca 60 000 000 Kč bylo pro žalobkyni zcela nereálné. Není tak možné bez dalšího konstatovat, že žalobkyně měla obchodovat s tzv. běžnými obchodníky, se kterými fakticky obchodovat nemohla, neboť takový obchod by žalobkyni doslova zruinoval. Žalobkyně vykazovala ze své činnosti zisk, který lze označit za průměrný na trhu, na němž se žalobkyně pohybovala. Není tak možné tvrdit, že se žalobkyně dopouštěla samaritánství vůči svým odběratelům. Žalobkyně neměla ponětí o prodejních cenách svých odběratelů. Je zcela běžné, že dodavatelé zajišťující větší objemy mají usmlouvané výhodnější podmínky a vyšší ceny. Nelze tak bez dalšího říci, že měla žalobkyně pojmout podezření, neboť zkrátka nedisponovala informací, na základě které by mohla toto podezření pojmout.

11. Žalobkyně dále upozornila na bod [109] rozhodnutí I a uvedla, že uplatněním principu logické úspornosti, který nevychází z žádné obecně přijímané právní doktríny týkající se dokazování, je narušen nejen princip in dubio pro reo, ale i rozdělení důkazního břemene. Není možné uzavřít hodnocení důkazů s tím, že se jako nejjednodušší vysvětlení jeví daňový podvod. Je třeba říct, že nejen že není patrné, jak je posuzována jednoduchost vysvětlení, ale též že tento závěr je zcela nepřezkoumatelný, neboť není opřen o nic víc než o tvrzení žalovaného.
12. V daném případě není tedy vědomostní test žalobkyně splněn. Sám žalovaný opakovaně uvádí, že se jednalo o spleť sítí a že docházelo k zahlazování stop. Je tak parné, že v případě, že se sám žalovaný nedokáže orientovat a získat všechny informace o předmětných subjektech, nebylo toto tím spíše v silách žalobkyně v době, kdy tyto subjekty fungovaly a kdy neexistovaly indicie napovídající možné existenci daňového podvodu.

Vyjádření žalovaného

13. Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě navrhl zamítnutí žaloby, neboť napadená rozhodnutí, na které v plném rozsahu odkázal, považoval za souladná se zákonnou úpravou.
14. Otázce existence daňové ztráty se žalovaný věnoval v rámci popisu existence daňového podvodu v napadených rozhodnutích. Žalovaný podrobně popsal důvody svého závěru, že v daném případě v souladu se správcem daně shledal chybějící daň v podvodném řetězci, a to u společnosti CORA-BAU, která sice podala daňové přiznání, avšak s ohledem na její nekontaktnost nebylo možné údaje v podaném přiznání ověřit, CROSS, která ani daňová přiznání nepodala, MP FROST, u které nebylo možné plnění daňových povinností ověřit z důvodu absence účetních dokladů, PPWIN, u které s ohledem na její nekontaktnost nebylo možné ověřit údaje o realizovaných obchodních operacích, Access, která ani nepodala daňové přiznání, společnost Afrodita, u které nebylo možno s ohledem na nekontaktnost ověřit plnění daňových povinností a PROCON, u které nebylo možno s ohledem na nekontaktnost ověřit plnění daňových povinností. K tomu žalovaný dodal, že za součást daňového úniku a za porušení neutrality DPH je třeba chápat i takové jednání článků v řetězci, které neumožní kontrolu podaného daňového přiznání a tvrzené daně, neboť takové jednání brání správnému výběru daně a ve svém důsledku ohrožuje řádné fungování společného systému DPH, to vše za situace, kdy v rozhodné době byla úloha správce daně správně stanovit daň ztížena tím, že neexistoval institut kontrolních hlášení a bez toho, aby byly daňové subjekty přímo kontaktovány za účelem kontroly přiznaných zdanitelných plnění, nebylo možné zkontrolovat, zda je či není konkrétní zdanitelné plnění vůbec součástí daňového přiznání k DPH podaného příslušným daňovým subjektem.
15. Z dalších zjištění správce daně pak vyplynulo, že všechny výše uvedené společnosti (kromě společnosti Afrodita) zanikly, a to krátce po realizování obchodních operací s žalobkyní, nadto současně jednatelem uvedených společností byly pouze nastrčené osoby, které ve skutečnosti neměli povědomí o tom, jak uvedené společnosti realizují svoji ekonomickou činnost. Kromě toho byly tyto společnosti často personálně propojené, přičemž obchodní operace mezi účastníky řetězce nelze charakterizovat jako standardní, když docházelo k přeprodávání mraženého zboží mezi společnostmi, které nedisponovaly odpovídajícím podnikatelským zázemím k jeho realizaci, docházelo k jejich nahrazování jinými subjekty

shodné charakteristiky, to vše za situace, kdy ani jednatel a jediný společník žalobkyně neměl povědomí o obchodní činnosti žalobkyně. Na základě zjištění správce daně tak lze vyloučit, že chybějící daň je výsledkem podnikatelského selhání, nýbrž je zřejmé, že je důsledkem podvodu. Správce daně i žalovaný tak unesli své důkazní břemeno ohledně existence chybějící daně jako důsledku podvodného jednání.

16. K výtce žalobkyně k hodnocení svědecké výpovědi žalovaný uvedl, že tuto výpověď hodnotil v bodě [68] rozhodnutí I a v bodě [66] rozhodnutí II, přičemž uzavřel, že svědek výslovně uvedl, že nechal společnost zadlužit a pak se jí zbavil. Žalovaný tak při hodnocení svědecké výpovědi nepostavil svůj závěr ohledně chybějící daně na té části výpovědi svědka, ve které svědek naznačil realizaci tzv. karuselového podvodu v rámci ekonomické činnosti společnosti MP FROST, nýbrž pouze z výpovědi svědka v bodě [67] rozhodnutí I a v bodě [65] rozhodnutí II citoval, bez toho, aby na základě těchto svědkem sdělených skutečností postavil závěr o chybějící dani.
17. Pokud žalobkyně namítá, že žalovaný se nezabýval propojením předmětných transakcí, pak k uvedené námitce žalovaný konstatoval, že spojení transakcí žalobkyně s daňovým podvodem je očividné již ze skutečnosti, že k řádnému neodvedení daně došlo u přímých odběratelů žalobkyně, tedy u nejbližšího článku v řetězci. K poukazu žalobkyně na zjištění žalovaného v souvislosti se společností CORA-BAU žalovaný uvedl, že v napadených rozhodnutích podrobně popsal důvody, pro které shledal v řetězci chybějící daň. Vzhledem k charakteru a organizovanosti podvodného řetězce byla u části odběratelů shledána chybějící daň v návaznosti na jejich nekontaktnost a nemožnost ověřit řádné splnění daňových povinností. Tento legitimní závěr pak v daném případě dostává nový rozměr s ohledem na skutečnost, že se v daném řetězci nejedná o jediný izolovaný případ nekontaktnosti spojené s nemožností ověřit plnění daňových povinností, když správce daně zjistil, že všechny výše uvedené společnosti (kromě společnosti Afrodit) zanikly, a to krátce (v řádu dní) po realizování obchodních operací se žalobkyní a jednatelem uvedených společností pak byly pouze nastrčené osoby, které ve skutečnosti neměly povědomí o tom, jak uvedené společnosti realizují svoji ekonomickou činnost. Nelze tak vytrhnout ze souvislosti obchodní případy jediného odběratele, neboť právě na základě skutečnosti, že až na jednoho zanikli krátce po uskutečnění dotčených operací všichni odběratelé žalobkyně, čímž znemožnili kontrolu splnění daňových povinností, je zřejmé, že v daném případě je charakter obchodního řetězce podvodný, chování jednotlivých článků řetězce je vysoce organizované a chybějící daň není výsledkem podnikatelského selhání.
18. K existenci objektivních okolností žalovaný uvedl, že za podstatné objektivní okolnosti považuje zejména nestandardní model obchodování žalobkyně, kdy znala konečné odběratele svého zboží, přesto je dodávala prostřednictvím dalších obchodníků bez odpovídajícího podnikatelského zázemí např. ve formě skladů pro přeprodávané mražené zboží (přičemž všechny transakce jsou velkoobchodního charakteru), čímž zákonitě realizovala menší zisk, dále nestandardní charakteristiku obchodních partnerů žalobkyně (absence webové prezentace, virtuální sídla), nestandardní navázání obchodní spolupráce při absenci osobního kontaktu při uzavírání obchodů v milionových hodnotách (tj. neověření identity osob jednajících za obchodní partnery), personální propojení u jeho odběratelů, nahrazování odběratelů novými subjekty s totožnou rizikovou charakteristikou a absence informací o ekonomické činnosti žalobkyně u jednatele a jediného společníka společnosti. Z uvedeného výčtu existujících objektivních okolností je zřejmé, že závěr správce daně i žalovaného ohledně toho, že žalobkyně minimálně věděla

mohla a měla, že se účastní obchodních operací zasažených podvodem na DPH, je logický a odůvodněný, přičemž žalobkyně nepřijala opatření, které by její účast na podvodu vyloučila.

Průběh řízení před daňovými orgány

19. Ze správního spisu předloženého žalovaným zjistil soud následující, pro rozhodnutí ve věci samé, podstatné skutečnosti:
20. Správce daně u žalobkyně zahájil dne 27. 10. 2015 daňovou kontrolu DPH za zdaňovací období srpen roku 2015, dne 1. 2. 2016 daňovou kontrolu DPH za zdaňovací období červenec roku 2014 až prosinec roku 2014 a leden až červenec roku 2015, dne 29. 3. 2016 daňovou kontrolu DPH za zdaňovací období leden a únor roku 2014, květen a červen roku 2014 a září až prosinec roku 2015. Daňová kontrola vedla k vydání zprávy o daňové kontrole ze dne 8. 4. 2019, č. j. 1927779/19/2101-60561-208949 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“). Žalobkyni nebylo správcem daně uznáno osvobození od DPH při dodání zboží (mražené maso) shora uvedeným slovenským plátcům, a to na základě závěru správce daně o účasti žalobkyně na podvodném řetězci. Dále nebylo osvobození uznáno v případě dodání zboží polskému plátcu Hagera Enterprise Sp.Z o.o., VAT ID: PL7010403938 (dále jen „Hagera“). Žalobkyni dále nebyl správcem daně uznán nárok na odpočet daně z přijatých plnění za PHM, pronájem a údržbu vozidla, protože neprokázala, že je použila k ekonomické činnosti dle § 72 odst. 1 zákona o DPH, ani uplatněný nárok na odpočet daně, který si uplatnila na základě daňových dokladů přijatých od tuzemských plátců, společností ENERGO s.r.o., DIČ: CZ62581651 (dále jen „ENERGO“), Expansor s.r.o., DIČ: CZ28608062 (dále jen „Expansor“) za reklamní služby (spot vysílaný na velkoplošné obrazovce v Paláci Flora v Praze), resp. zprostředkování obchodu. Následně byla žalobkyni dodatečnými platebními výměry doměřena daň a vyměřeno penále dle § 251 odst. 1 písm. a), b) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Proti dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání. Žalovaný poté rozhodl rozhodnutím I a II o odvolání proti výše specifikovaným dodatečným platebním výměrům. Rozhodnutím I žalovaný změnil příslušné dodatečné platební výměry, když v případě plnění přijatého od subjektů ENERGO a Expansor konstatoval, že žalobkyně unesla své důkazní břemeno ohledně vzniku nároku na odpočet daně. Stejně tak změnil příslušné dodatečné platební výměry ohledně doměřené daně v souvislosti s neuznáním nároku na osvobození v případě dodání zboží polskému subjektu Hagera. V ostatních případech pak odvolací námitky žalobkyně shledal nedůvodnými a dodatečné platební výměry potvrdil. Rozhodnutím II žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil shora uvedené dodatečné platební výměry.
21. Žalovaný v napadených rozhodnutích nejprve stručně shrnul skutkový stav. K neuznání osvobození od DPH při dodání zboží shora uvedeným slovenským plátcům uvedl, že pořízení zboží žalobkyní není předmětem sporu. Žalobkyně měla v průběhu času desítky obchodních partnerů, stěžejní byl však obchod se Slovenskem. Žalovaný nejprve vykreslil dodavatelsko-odběratelský řetězec, do kterého byla žalobkyně zapojena. V projednávaném případě na pozici missing trader stály v průběhu času různé společnosti, které byly v čase obměňovány. Žalovaný považoval za podstatné, že v projednávaném případě zboží muselo doložitelně přejít přes další články typu buffer, aby nakonec dospělo do mrazírenských skladů běžně fungujících společností, kam bylo fyzicky dopravováno různými dopravci přímo ze skladů tuzemských společností, u kterých si žalobkyně pronajímala skladovací prostory. Společností typu buffer mohlo být v řadě za sebou i více, nikoli jen jeden. Zboží mohlo být předprodáváno v nejrůznějších řetězcích, než dle doložených dokladů došlo ke

společnostem, ke kterým bylo dopraveno fyzicky. Uvedené ukazuje na složité struktury za články typu missing trader – spleť různých společností, jejichž vědomým či nevědomým úkolem je zahladit stopy po daňovém podvodu. Důsledkem je tak nemožnost správce daně přesně zmapovat fakturační linii. Správce daně se tak může zaměřit na fyzický pohyb zboží, který zachycují CMR listy. V projednávané věci docházelo k rychlému zametání stop prostřednictvím slučování společností. Ke sloučení došlo i u 5 ze 7 odběratelů žalobkyně.

22. Žalovaný dále popsal jednotlivé slovenské odběratele žalobkyně (společnosti typu missing trader), u kterých konstatoval chybějící daň. Následně uvedl své hodnocení ve vztahu k chybějící dani. Zdůraznil, že podvod byl velmi dobře zorganizován, jelikož fakturační linii nebylo možné de facto zpětně zmapovat. U popsaných společností (s výjimkou společnosti Afroditá) došlo k okamžitému zahlazení stop jejich sloučením s jinými subjekty. Dále je evidentní, že tyto společnosti byly obsazovány lidmi, kteří neměli o svých společnostech žádné povědomí. Dále poukázal na personální propojení společností typu missing trader. Žalovaný dále uvedl, že jednatel žalobkyně se svými odběrateli vůbec nejednal. Za žalobkyni jednal pan B. a paní L. Žalovaný konstatoval, že i nekontaktnost společnosti je třeba podřadit pod kategorii chybějící daň, jelikož nekontaktnost společnosti je zárukou toho, že hodnoty vykazované v daňovém přiznání není možné ověřit. Chybějící daň nelze v daném případě přičítat podnikatelskému selhání.
23. Dále se žalovaný zabýval naplněním vědomostního testu žalobkyně. Uvedl, že žalobkyně musela z CMR listů znát konečné odběratele, kterým bylo zboží fyzicky dováženo napřímo ze skladů, které měla žalobkyně v ČR pronajaty. Žalobkyně přesto dodávala zboží prostředníkům, o kterých naopak musela vědět, že se jedná o pouhé překupníky bez zázemí, tyto překupníky neobešla, ačkoliv věděla, kdo je skutečným odběratelem zboží a dobrovolně se tak připravovala o část marže. Žalobkyně tak popírala základní smysl podnikání, kterým je dosahování zisku, když se o svůj zisk dobrovolně dělila se slovenskými překupníky. Vzdání se části marže ve prospěch překupníka je tak dle žalovaného jednou z objektivních okolností případu. Žalovaný považoval za nesporné, že žalobkyně musela vědět, že uvedené slovenské společnosti sídlí na virtuálních adresách, nemají zázemí, sklady, materiální vybavení. Tyto společnosti neměly ani webové stránky, a to přestože šlo o pouhé překupníky, kteří obchodují on-line. Dále bylo zjištěno, že žalobkyně své odběratele nenavštívila v jejich sídlech, ani se s nimi nikdy nesetkala. Smlouvy i obchody byly uzavírány po telefonu, SMS a prostřednictvím e-mailu, přičemž se jednalo o obchody v řádech několika milionů korun. Neschopnost žalobkyně sdělit, jak došlo k navázání kontaktu a s kým konkrétně bylo jednáno, svědčí dle žalovaného o tom, že k navázání obchodní spolupráce došlo nestandardně. Nепrověření si obchodních partnerů a konkrétních osob je tak dle žalovaného další z objektivních okolností případu. Za další objektivní okolnosti pak žalovaný považoval personální propojení a „výměnu“ odběratelů.
24. Žalovaný dále uvedl své hodnocení ve vztahu k objektivním okolnostem. Žalovaný předně zdůraznil, že žalobkyně nebyla s to objasnit, s kým za své odběratele jednala při navázání spolupráce. Žalobkyně ani neuvedla, jak byla konkrétně navázána obchodní spolupráce s jednotlivými odběrateli. Jelikož odběratelé žalobkyně a samotná žalobkyně neměli vlastní webové stránky a nebylo možno na ně získat kontakt, nebylo zjištěno kdo koho a jak oslovil. Jako zásadní se jeví absence webových stránek, což je pro společnost bez zázemí stěžejní. Žalobkyně své odběratele nenavštívila, zřejmě je ani nikdy neviděla a

neprověřovala si je, což svědčí buď o její liknavosti, nebo o vědomém zapojení do podvodu. Žalobkyně měla věnovat zvýšenou pozornost i střídání odběratelů. Žalobkyně nejednala jako správný hospodář, kdy dodala zboží za více než 50 milionů korun překupníkům, ačkoliv znala jejich odběratele a mohla je tak oslovit napřímo. Zvolený obchodní model má dle žalovaného dlouhodobě smysl jen za účelem páchaní daňových podvodů. Neexistují vůbec žádné indicie o tom, že slovenský překupník na pozici missing tradera by byl jakkoliv potřebný, tedy plnil nějakou úlohu, bez které by obchod mezi žalobkyní a běžným obchodníkem nemohl proběhnout. Vědomá účast žalobkyně nabízí nejjednodušší vysvětlení její absolutní ztráty obezřetnosti, která se neslučuje se zkušenostmi a know-how, kterými disponoval Ing. B. K přijetí rozumných opatření a dobré víře žalobkyně, žalovaný konstatoval, že žalobkyně rezignovala na hlubší ověřování svých obchodních partnerů, které ale bylo dle žalovaného namístě, neboť podezření, která tyto společnosti vzbuzovala, byla celá řada.

25. K odvolacím námitkám žalobkyně relevantním pro projednávanou věc žalovaný uvedl, že z odvolacího spisu je znatelné, že se žalobkyně účastnila netržních transakcí. Zboží muselo dokladově projít přes další články v řetězci, aby nakonec dospělo přímo do mrazírenských prostor běžně fungujících společností, kam bylo fyzicky dopravováno dopravci přímo ze skladů tuzemských společností, u kterých si je žalobkyně pronajímala. Žalobkyně sama přiznává, že neměla dostatek finančních prostředků k obchodu s běžnými obchodníky, a proto obchodovala za zcela jiných podmínek se společnostmi, které byly účastny podvodného jednání. Žalobkyně věděla, kde bude zboží složeno dle vykládky zboží a z doložených CMR, které měla vždy v jednom vyhotovení k dispozici a stejně tak věděla konečné odběratele. Žalobkyně si měla více prověřit své potenciální obchodní partnery a vzhledem k hodnotě obchodů se s jejich jednatelem osobně setkat, což však neučinila. Žalobkyně přehlížela rizika spojená se solidností svých partnerů. Žalobkyně se měla přinejmenším zajímat o to, kdo a s kým jedná, proč ona ani její potenciální odběratelé nemají webové stránky. Citace žalobkyně z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017 - 31, ve zde řešené věci neobstojí, neboť rizikových faktorů slovenských odběratelů, z nichž měla žalobkyně pojmout podezření, identifikoval žalovaný hned několik.

Posouzení věci Městským soudem v Praze

26. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadená rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán [§ 75 odst. 2 věta první zákona č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s. ř. s.“)] a vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). K tomu soud pro úplnost dodává, že z moci úřední smí (a současně musí) přihlédnout pouze k vadám řízení, které mu brání přezkoumat napadené správní rozhodnutí v rozsahu včas uplatněných žalobních bodů (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Azs 79/2009 – 84), a dále k nicotnosti správního rozhodnutí (§ 76 odst. 2 s. ř. s.) či k uplynutí lhůty pro stanovení daně (viz např. nález Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07).
27. O podané žalobě rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, když žalobkyně s takovým postupem souhlasila a žalovaný se ve stanovené lhůtě nevyjádřil.
28. Podle § 64 odst. 1 zákona o DPH v relevantním znění *dodání zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě, které je odesláno nebo přepraveno z*

tuzemská plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, s výjimkou dodání zboží osobě, pro kterou pořízení zboží v jiném členském státě není předmětem daně.

29. Soud před samotným posouzením jednotlivých žalobních bodů považuje za vhodné shrnout, že v posuzovaném případě dospěly daňové orgány k závěru, že podmínky pro osvobození od daně dle § 64 zákona o DPH sice byly splněny, nicméně žalobkyně se účastnila podvodu na DPH, o němž minimálně vědět mohla a měla, a proto jí nárokové osvobození od DPH nenáleží.
30. Pro úplnost soud poukazuje na to, že daňové orgány dospěly rovněž k závěru, že žalobkyni nevznikl nárok na odpočet daně z přijatých plnění za PHM, pronájem a údržbu vozidla, protože neprokázala, že je použila k ekonomické činnosti dle § 72 odst. 1 zákona o DPH (viz zejména body [3], [118] až [120] a [127] rozhodnutí I a [3], [114] až [118] rozhodnutí II). Proti tomuto závěru však žalobkyně v podané žalobě nebrojila a soud se jím proto nezabýval.
31. Žalobkyně nejprve namítala, že žalovaný neprokázal existenci daňové ztráty (chybějící daně) v důsledku daňového podvodu.
32. Soud předně uvádí, že daňovým podvodem v případě DPH rozumí judikatura SDEU situaci, v níž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání daňového zvýhodnění, které je v rozporu s účelem práva Evropské unie upravujícího společný systém DPH. Obdobně je vymezen daňový podvod i v judikatuře NSS, který spatřuje podvod v situaci, v níž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice č. 2006/112/ES, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám (rozsudky ze dne 21. 4. 2010 č. j. 9 Afs 111/2009-274, ze dne 15. 12. 2011 č. j. 9 Afs 44/2011-343 a ze dne 21. 4. 2010 č. j. 9 Afs 94/2009-156).
33. S ohledem na žalobní argumentaci (žalobkyně opakovaně upozorňuje na to, že sám žalovaný se nedokáže zorientovat a získat všechny informace o předmětných subjektech) soud považuje za nezbytné též zdůraznit, že společným typickým znakem podvodů na DPH 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. 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. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018 - 43).
34. Otázce existence daňové ztráty (chybějící daně) se žalovaný věnoval v rámci popisu existence daňového podvodu v bodech [50] až [82] rozhodnutí I a v bodech [48] až [80] rozhodnutí II, shrnutí pak provedl v bodech [83] až [91] rozhodnutí I a v bodech [81] až [88] rozhodnutí II.

35. Žalovaný shledal chybějící daň u společnosti CORA-BAU (článek typu missing trader), která sice podala daňová přiznání za leden až květen 2014, avšak s ohledem na její nekontaktnost nebylo možné údaje v nich tvrzené ověřit. Uvedl, že společnost CORA-BAU byla vymazána z obchodního rejstříku *ex officio* dne 30. 6. 2018, již ke dni 31. 5. 2014 jí však byla zrušena registrace k DPH (tj. krátce po datu uskutečnění obchodu se žalobkyní dne 22. 5. 2014). Od 25. 6. 2013 do 29. 6. 2018 byl jednatelem společnosti pan M. S. (figuruje i ve společnosti Afrodita), který se slovenským správcem daně nespolupracuje, poštu přebírá sporadicky. Slovenská strana v rámci mezinárodní výměny informací taktéž uvedla, že pan S. se jednou dostavil k ústnímu jednání, ale nepředložil vůbec žádné doklady a ani se neuměl vyjádřit k obchodním záležitostem společnosti. Na základě zjištěných skutečností tak lze dle žalovaného důvodně usuzovat, že organizátoři podvodu předmětná daňová přiznání zkreslili, pana S. dosadili právě proto, aby nebylo možné cokoliv ověřit či zjistit. K této společnosti soud dodává, že správce daně ve zprávě o daňové kontrole, která tvoří s napadenými rozhodnutími jeden celek, mj. konstatoval, že společnost vykazuje nedoplatky.
36. Dále žalovaný shledal chybějící daň u společnosti CROSS (článek typu missing trader), která ani nepodala daňová přiznání za roky 2014 a 2015. Společnost byla vymazána z ORSR dne 13. 2. 2015 v důsledku sloučení s jinou společností. Poslední obchod s žalobkyní se uskutečnil 14 dní před výmazem společnosti. Jednatelkou a společnící byla od 2. 10. 2014 do 12. 2. 2015 paní G. H., který však vypověděla, že nevykonávala obchodní činnost, že na ní byla společnost jen formálně napsaná a reálně činnost vykonával pan M. Š. na základě plné moci. Slovenská správa z výpovědi pana Š. přitom zjistila, že měl k dispozici razítko a pracoval z domova. Vystavené doklady se zasílaly emailem, ale emailovou adresu neměl pan Š. k dispozici (viz str. 33 zprávy o daňové kontrole). Platby vykonával přes internetové bankovníctví. Slovenská strana dále uvedla, že jednatel nástupnické společnosti, který byl ke slovenskému správci daně předveden, nepředložil žádné doklady, v nástupnické společnosti vystupuje jako bílý kůň, nemá žádné povědomí o její činnosti. Dle žalovaného lze z uvedených skutečností důvodně usuzovat na to, že organizátoři podvodu dosadili uvedené osoby ve funkci tzv. bílý kůň právě proto, aby nebylo možné o činnosti společnosti cokoliv zjistit, jakmile společnost splnila svůj účel, nechali ji sloučit s jinou společností a vymazat z ORSR.
37. K uvedenému soud považuje pro úplnost za vhodné korigovat ne zcela přesné tvrzení žalovaného, že společnost CROSS ani daňová přiznání v roce 2014 a 2015 nepodala. Pan Š. skutečně uvedl (viz odpověď na žádost o mezinárodní výměnu informací, č. j. 2552826/16/2101-60561-208949), že daňová přiznání za společnost nepodával, avšak ze zprávy o daňové kontrole (v návaznosti na informace o odběratelích založené ve správním spisu) vyplývá, že společnost přiznání za čtvrté čtvrtletí roku 2014 a leden 2015 podala (výsledná daňová povinnost byla minimální), nicméně nebylo u ní možné z důvodu absence účetních dokladů ověřit plnění daňových povinností (viz str. 33 a 41 zprávy o daňové kontrole).
38. Žalovaný shledal chybějící daň také u společnosti MP FROST (článek typu missing trader), u které nebylo možné plnění daňových povinností ověřit z důvodu absence účetních dokladů. Společnost byla vymazána z ORSR dne 26. 2. 2015 (poslední obchod s žalobkyní proběhl cca dva týdny před výmazem společnosti) v důsledku sloučení se společností Akradia s. r. o. Jednateli nástupnické společnosti předal jednatel a společník společnosti MP FROST pan M. veškeré doklady společnosti v Bratislavě v aquaparku. Společnost

Akradia s. r. o. zanikla následně v důsledku sloučení s další společností. Tato finální nástupnická společnost Dareq s. r. o. je přitom nástupnickou společností dalších 18 společností, jejím jednatelem a společníkem je rumunský občan pan C. T. (figuruje i v nástupnických společnostech společností Access a PROCON). Společnost Dareq s. r. o. je v konkurzním řízení, přičemž správce v konkurzním řízení sdělil slovenské finanční správě, že nedisponuje žádnými doklady společnosti MP FROST. Slovenskému správci daně se podařilo vyslechnout pana M. Žalovaný s ohledem na tuto výpověď pana M. uzavřel, že společnost MP FROST byla použita k podvodnému jednání, jelikož bývalý jednatel a společník pan M. nechal společnost zadlužit a pak se jí „zbavil“, což také přiznal. K této společnosti soud dodává, že ze zprávy o daňové kontrole navíc vyplývá, že MP FROST ani nepodala daňové přiznání za únor 2015 (v tomto měsíci byly přitom uskutečněny tři z celkových pěti deklarovaných obchodů s žalobkyní).

39. Žalovaný shledal chybějící daň i u společnosti PPWIN (článek typu missing trader), u které s ohledem na její nekontaktnost nebylo možné ověřit údaje o realizovaných obchodních transakcích. Uvedl, že společnost byla vymazána z ORSR dne 24. 10. 2014, přičemž poslední obchod se žalobkyní proběhl dne 1. 10. 2014. Nástupnickou společností je společnost, která je právním nástupcem dalších 22 společností. Jednatel nástupnické společnosti ani společnost nejsou kontaktní. Od 12. 4. 2014 do 23. 10. 2014 byl jednatelem společnosti PPWIN pan M. Š., který přiznal, že ve společnosti vystupoval jako bílý kůň (viz podrobně bod [71] rozhodnutí I a [69] rozhodnutí II). Žalovaný tedy v případě společnosti PPWIN uzavřel, že společnost byla použita k podvodnému jednání, jelikož do ní byl za nízký obnos vložen bílý kůň pan Š., který o její činnosti nic neví. Nekontaktní nástupnická společnost pak dle žalovaného slouží k zahlazování stop po daňových podvodech. K uvedené společnosti soud dodává, že správce daně ve zprávě o daňové kontrole mj. uvedl, že společnost sice podala daňové přiznání za čtvrté čtvrtletí roku 2014, nebylo zde ale uvedeno pořízení zboží z České republiky.
40. Žalovaný shledal chybějící daň rovněž u společnosti Access (článek typu missing trader), která nepodala v roce 2015 žádná daňová přiznání. Jednatelem a společníkem byl od 23. 12. 2014 do 15. 4. 2015 opět pan Š., který se jako bílý kůň angažoval ve společnosti PPWIN. Společnost byla vymazána dne 16. 4. 2015 z ORSR (poslední obchod s žalobkyní se uskutečnil 15 dní před datem výmazu) v důsledku sloučení s jinou společností LIBRIS URBIS, s.r.o. Ta přitom následně zanikla v důsledku sloučení se společností King shops, s.r.o., která posléze taktéž zanikla, a to sloučením se společností MARFITSCH, s. r. o. Žalovaný k tomu konstatoval, že u společnosti Access je tedy patrné tzv. zametání stop, jelikož došlo k zániku nejen nástupnické společnosti LIBRIS URBIS, s.r.o., ale také její nástupnické společnosti King shops, s.r.o. Jednatelem finální nástupnické společnosti MARFITSCH, s. r. o. je rumunský občan pan C.T. Pan T. se však na území Slovenské republiky nezdržuje (nemá zde povolení k pobytu ani přechodné bydliště).
41. Žalovaný shledal chybějící daň i u společnosti Afrodita (článek typu missing trader), u které nebylo možné s ohledem na nekontaktnost ověřit plnění daňových povinností. Společnost se svým správcem daně nespolupracuje, na adrese sídla se nenachází. Od 17. 7. 2015 je jako jednatel a společník zapsán M. S., který je jednatelem ve více společnostech, které se slovenským správcem daně nekomunikují. Pan S. v souvislosti se svým angažmá ve společnosti Afrodita uvedl, že se nechal opětovně zavléct do podvodu panem J. A. Uvedl, že za společnost Afrodita mohl jediné on sám objednávat a podepisovat faktury, k tomu pana A. nezplnomocnil (viz podrobně bod [78] rozhodnutí I a [76] rozhodnutí II).

Žalovaný k uvedené společnosti uzavřel, že pan S. je bílý kůň, který byl využit organizátory podvodu, a zpočátku je i kryl.

42. Žalovaný shledal chybějící daň i u společnosti PROCON (článek typu missing trader), u které nebylo možno s ohledem na nekontaktnost společnosti ověřit plnění daňových povinností. Společnost byla vymazána dne 25. 8. 2015 z ORSR. Jednalo se o dobrovolný výmaz v důsledku sloučení se společností LIBRIS URBIS, s.r.o. Finální nástupnickou společností je tedy společnost MARFITSCHE, s. r. o. obsazená rumunským občanem panem T. Jednatelkou a společníci společnosti PROCON byla od 21. 3. 2015 do 24. 8. 2015 paní G. H. (figurovala i ve společnosti CROSS), která však nevykonávala žádnou činnost. Žalovaný zdůraznil, že stupeň organizace podvodné struktury dokresluje ta skutečnost, že předposlední obchod s žalobkyní ve výši 1,8 mil. Kč se uskutečnil v den výmazu z ORSR a poslední obchod se uskutečnil již po výmazu společnosti PROCON z ORSR. Nekontaktní nástupnické společnosti pak zjevně posloužily k zahlazení stop po podvodu.
43. Žalovaný následně v napadených rozhodnutích shrnul, že všechny výše uvedené společnosti (kromě společnosti Afrodita, která je však nekontaktní) již zanikly. Navíc 5 ze 7 těchto odběratelů bylo vymazáno z ORSR v řádu dní po té, kdy se uskutečnil poslední obchod se žalobkyní. Žalovaný dále uvedl, že jednatelem uvedených společností byly osoby, které ve skutečnosti neměly povědomí o tom, jak uvedené společnosti realizují svoji ekonomickou činnost. Kromě toho byly některé tyto společnosti personálně propojené (viz bod [84] rozhodnutí I a [82] rozhodnutí II). Zjištěné prodeje přitom svědčí o tom, že zboží (mražené maso) bylo dále předprodáváno, než bylo fakturačně dodáno běžným obchodníkům, ke kterým ale zboží bylo dováženo napřímo ze skladů žalobkyně. Docházelo přitom k nahrazování odběratelů jinými subjekty shodné charakteristiky (na pozici článku missing trader stály v průběhu času různé společnosti, které byly v čase obměňovány). To vše za situace, kdy ani jednatel a jediný společník žalobkyně neměl povědomí o obchodní činnosti žalobkyně.
44. Soud k daňovými orgány zjištěným skutečnostem považuje za vhodné poznamenat, že žalobkyně v podané žalobě tato skutková zjištění nespороvala, namítala však, že z uvedených skutečností nelze dovodit existenci chybějící daně v důsledku daňového podvodu. Žalobkyně přitom opakovaně zdůrazňovala, že žalovaný existenci chybějící daně dovozoval pouze z nekontaktnosti předmětných slovenských společností. K této žalobní argumentaci soud předně odkazuje na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 23. 7. 2020, č. j. 3 Af 42/2016 - 135, v němž zdejší soud relevantně pro nyní posuzovanou uvedl: *„Důsledkem daňového podvodu je pak tzv. „chybějící daň“, která představuje určitou částku, v rámci níž 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). Městský soud však má za to, že tato částka nemusí být naprosto přesně konkretizována, neboť to ani není v rámci „sofistikovanějších“ řetězových podvodů možné. [...] Jak je totiž městskému soudu z jeho rozhodovací činnosti známo, v případech řetězových podvodů téměř výjimečně dochází k situacím, o kterých nemohou stran chybějící daně vzniknout žádné pochybnosti. Naopak v praxi dochází nejčastěji k situacím, kde daňový subjekt vůbec nepodá daňové přiznání (daň na výstupu tudíž nepřizná), nebo daňové přiznání podá, výslednou daňovou povinnost ubradí, avšak z důvodu nespółpráce subjektu (například odběratele) nelze ověřit přijatá a uskutečněná plnění, na jejichž základě výsledná daňová povinnost vznikla, nebo se tento subjekt v průběhu správního řízení stane nekontaktním, a tudíž nelze ověřit, zda daň z konkrétních*

zdanitelných plnění skutečně přiznal a uhradil. [...] Nicméně to se bez předložení Evidence pro účely DPH podle ust. § 100 zákona o DPH zjistit objektivně nedá, daňová přiznání totiž obsahují souhrn částek DPH z celkových přijatých, resp. uskutečněných zdanitelných plnění bez konkretizace výše daně z jednotlivých daňových dokladů. V takovém případě lze, a to výhradně s ohledem na objektivní okolnosti a okolnosti celého případu, dospět k závěru, že „byla zjištěna chybějící daň“, resp. vycházet z předpokladu, že daň chybí, pokud nelze ověřit to, zda v přiznáních za předmětná zdaňovací období, včetně uhrazené daně, odpovídají skutečnosti. [...] Se žalobcem se lze bezpochyby shodnout v názoru, že pouhá nekontaktnost jednoho, či dvou článků podvodného řetězce v zásadě nepostačuje ke konstatování podvodu na DPH – spolu s prokázanými objektivními skutečnostmi však již dozajista lze poukázat na podvod na DPH. [...] Jiný výklad by totiž vedl k tomu, že by byla vytvořena takřka dokonalá „živná půda“ pro páchání podvodů na DPH. Při existenci jakéhokoli subjektu v podvodném řetězci transakcí, který znemožní daňovým orgánům prověření přijatých a uskutečněných plnění (u něhož by v ideální situaci, tj. při možnosti prověření jeho tvrzení nakonec daň v přesné výši chyběla), by totiž ostatní nepoctiví obchodníci (vědomí účastníci podvodu) nemohli být za podvod na DPH činní nikdy odpovědnými.“ (podtržení doplněno zdejší soudem - pozn. soudu).

45. V nyní projednávané má soud za to, že žalovaný daňový podvod popsal, uvedl, v čem spočívala jeho podstata, tedy jej kvalifikoval, resp. vylíčil řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo, přičemž v rámci popisu existence daňového podvodu popsal též důvody svého závěru, že v jednotlivých řetězcích shledal chybějící daň. Mechanismus daňového podvodu byl tedy žalovaným (resp. daňovými orgány) popsán daleko komplexněji, než jak se snaží naznačit žalobkyně. Jak přitom relevantně poznamenal ve svém vyjádření žalovaný, v daném případě se nejednalo o jediný izolovaný případ nekontaktnosti spojené s nemožností ověřit plnění daňových povinností, neboť správce daně zjistil, že všechny výše uvedené společnosti na pozici missing trader v jednotlivých řetězcích (kromě společnosti Afrodita, která je však pro slovenského správce daně nekontaktní) již zanikly, přitom 5 ze 7 odběratelů bylo vymazáno z ORSR krátce po realizování obchodních operací s žalobkyní. K uvedené skutečnosti přitom přistoupily i další zjištěné okolnosti (viz výše), a proto soud v projednávaném případě přisvědčil žalovanému, že daňové orgány dostatečně identifikovaly v jednotlivých řetězcích chybějící daň (ke konkrétnímu poukazu žalobkyně na zjištění žalovaného v souvislosti se společností CORA-BAU soud zdůrazňuje, že i v tomto případě daňové orgány popsaly dle soudu dostatečně důvody, pro které shledaly i v tomto řetězci chybějící daň) a unesly své důkazní břemeno ohledně existence chybějící daně jako důsledku podvodného jednání.
46. V projednávaném případě tedy Městský soud v Praze dospěl k závěru, že daňové orgány identifikovaly chybějící daň v jednotlivých řetězcích a celou řadu skutečností, které soud uvedl výše a které ve svém souhrnu představují dostatečný podklad pro přijetí důvodné domněnky o existenci daňového podvodu. Dostaly tak požadavkům kladeným na ně judikaturou Nejvyššího správního soudu (viz bod 33. tohoto rozsudku). Na uvedeném závěru pak nemůže ničeho změnit ani polemika žalobkyně ohledně důvodu existence tzv. bílého koně ve společnostech.
47. Ohledně námitky hodnocení svědecké výpovědi pana M. žalovaným soud předně uvádí, že touto výpovědí se žalovaný zabýval v bodech [66] až [68] rozhodnutí I a v bodech [64] až [66] rozhodnutí II. Z napadených rozhodnutí je přitom patrné, že žalovaný při hodnocení výpovědi nepostavil svůj závěr ohledně chybějící daně na té části výpovědi pana M., ve

kteřé naznačil realizaci tzv. karuselového podvodu v rámci ekonomické činnosti společnosti MP FROST. Nelze tak souhlasit s žalobkyní, že by žalovaný činil z uvedeného náznaku pana M. konkrétní závěry. Soud dále uvádí, že z protokolu o výslechu pana M. založeného ve správním spisu (viz příloha k č. j. 2552743/16/2101-60561-208949) ověřil, že tento před slovenským správcem daně mj. uvedl, že ve chvíli, kdy se společnost zadlužila, už ji s obchodním partnerem nepotřebovali, a proto ji nechali sloučit s jinou společností (veškeré doklady poté předal pan M. jednatelem nástupnické společnosti, jehož jméno si nepamatoval, v aquaparku v Bratislavě). Pokud tedy žalovaný, uzavřel, že pan M. nechal společnost zadlužit a pak se jí zbavil, což také sám přiznal, nemá soud za to, že by žalovaný činil neodpovídající závěry. Soud přitom považuje za vhodné opakovaně uvést, že i v případě společnosti MP FROST dospěl k závěru, že daňové orgány unesly své důkazní břemeno ohledně existence chybějící daně jako důsledku podvodného jednání. Námitka je tedy nedůvodná.

48. Soud dále nesouhlasí s žalobkyní, že žalovaný se nezabýval tím, zda transakce byly jakýmkoliv způsobem propojeny s transakcemi žalobkyně. Předně je třeba zdůraznit, že se mj. třetí otázkou *Kittel testu* zabýval již správce daně ve zprávě o daňové kontrole, přičemž dospěl k závěru, že i odpověď na tuto otázku je kladná, neboť žalobkyně uplatnila osvobození od daně na výstupu v souvislosti s intrakomunitárním plněním a odběratelé v jiném členském státě daň z těchto transakcí řádně nepřiznali (různými způsoby), tímto byla zkrácena daň ve spojitosti s žalobkyní. Soud se s uvedeným závěrem ztotožnil, neboť v projednávaném případě dospěl k závěru, že daňové orgány identifikovaly ve všech řetězcích chybějící daň, která je spojená právě s obchodováním v tom kterém řetězci. Pro úplnost lze dodat, že žalovaný v rámci vypořádání odvolacích námitek v napadených rozhodnutích (bod [134] rozhodnutí I a [127] rozhodnutí II) konstatoval, že k řádnému neodvedení daně došlo u přímých odběratelů žalobkyně, tedy u nejbližšího článku v řetězci, příčinná souvislost je tak zřejmá.
49. Žalobkyně dále namítala, že v daném případě nebyl ani naplněn vědomostní test. K tomu soud považuje za vhodné nejprve uvést, že judikatura Nejvyššího správního soudu (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016 - 28, a ze dne 19. 1. 2017, č. j. 6 Afs 148/2016 - 35, příp. ze dne 24. 5. 2017, č. j. 5 Afs 144/2016 - 32) stanovila poměrně striktní a jasné formulované podmínky pro to, jakým způsobem má správce daně prokazovat účast daňového subjektu na daňovém podvodu, a stejně tak dovodila i jasná pravidla pro rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt. Zároveň ale soud musí zdůraznit, že obdobně přísně hledí judikatura správních soudů na vymezení jednotlivých žalobních bodů a jejich prostřednictvím na vymezení rozsahu, v jakém jsou správní soudy oprávněny zkoumat přezkoumatelnost a zákonnost žalobou napadených rozhodnutí. Je proto zcela na adresátu správního rozhodnutí, aby v případě podané žaloby vymezil body, v nichž se závěry žalovaného nesouhlasí.
50. V rámci zkoumání vědomosti daňového subjektu o existenci daňového podvodu (tzv. vědomostní test) tak dochází k posouzení toho, zda byly zjištěny objektivní okolnosti nasvědčující vědomosti daňového subjektu o podvodném jednání a zda byla daňovým subjektem přijata taková opatření, která byla s to zamezit jeho účasti na podvodném jednání.
51. Existenci objektivních okolností, ze kterých správce daně a žalovaný dovodili, že o své účasti na podvodných obchodních transakcích žalobkyně minimálně vědět mohla a měla, žalovaný shrnul v bodech [92] až [110] rozhodnutí I a v bodech [89] až [107] rozhodnutí II.

Na tomto místě považuje soud za vhodné podotknout, že žalobkyně v podané žalobě uvedená skutková zjištění daňových orgánů nerozporovala, nezpochybňovala tedy samotnou existenci jednotlivých objektivních okolností. Za objektivní okolnosti přitom žalovaný považoval nestandardní model obchodování žalobkyně, kdy žalobkyně znala konečné odběratele svého zboží, přesto jej dodávala prostřednictvím dalších obchodníků bez odpovídajícího podnikatelského zázemí, čímž zákonitě realizovala menší zisk, dále nestandardní charakteristiku obchodních partnerů žalobkyně (absence webové prezentace, virtuální sídla). Za objektivní okolnost považoval i nestandardní navázání obchodní spolupráce při absenci osobního kontaktu při uzavírání obchodů v milionových hodnotách (tj. neověření identity osob jednajících za obchodní partnery). Žalovaný k uvedené okolnosti mj. zdůraznil, že žalobkyně v daném případě ignorovala i riziko, že za ni jedná jiná osoba či osoby (Ing. B. a paní L.), a tím vůbec neměla přehled, s kým je vlastně za jednotlivé odběratele jednáno (nastrčení bílí koně). Dále za objektivní okolnost považoval žalovaný i personální propojení u odběratelů a nahrazování odběratelů novými subjekty s totožnou rizikovou charakteristikou. K tomu soud především poukazuje na zjištění žalovaného (resp. daňových orgánů), že před zahájením spolupráce se společnostmi ACESS a PROCON, s níž navíc proběhl předposlední obchod ve výši 1,8 mil. Kč v den výmazu a poslední obchod dokonce až po výmazu společnosti PROCON z ORSR, musela žalobkyně zjistit, že jejich jednatele figurovali ve společnostech PPWIN a CROSS, které byly toho času již vymazány z ORSR. Ve shodě s žalovaným má soud za to, že jde o okolnost, která by musela i v méně ostražitém podnikateli vzbudit podezření stran možného podvodného charakteru jeho slovenských odběratelů. K přijetí rozumných opatření a dobré víře žalobkyně se žalovaný vyjádřil v bodech [111] až [115] rozhodnutí I a [108] až [112] rozhodnutí II, přičemž uzavřel, že žalobkyně rezignovala na hlubší ověřování svých obchodních partnerů, které ale bylo namístě, neboť podezření, které tyto společnosti vzbuzovaly, byla celá řada.

52. Žalobkyně nejprve namítala, že virtuální sídlo je zcela legální nástroj a není způsobilé vyvolat důvodné pochybnosti o možném daňovém podvodu. Navíc neexistuje žádný rejstřík virtuálních sídel, rovněž pak není možné ověřit si, zda obchodní partner vlastní materiální vybavení. Žalobkyně prověřila všechny dostupné veřejné rejstříky, nicméně informace uváděné žalovaným z nich nezjistila, informace byly zjištěny až následně například z mezinárodního dožádání.
53. Se žalobkyní lze souhlasit, že virtuální sídlo (či absence materiálního vybavení) nesvědčí samo o sobě o podvodném charakteru společnosti; tyto okolnosti však měly ve spojení s dalšími nestandardními prvky zkoumaných obchodních transakcí v žalobkyni vzbudit pochybnosti o legitimnosti jí realizovaných obchodů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 11. 2020, č. j. 7 Afs 102/2019 - 25 či ze dne 21. 1. 2021, č. j. 7 Afs 92/2020 - 26). K tomu soud dodává, že dle zjištění daňových orgánů obchodování s předmětnými společnostmi probíhalo výhradně elektronickou, případně telefonickou formou. Byť právní úpravě neodporuje takto neformální způsob kontraktace, je přinejmenším nezvyklé, aby při obchodování v hodnotách několika milionů Kč (viz rozpis hodnoty obchodů uvedený v napadených rozhodnutích) neproběhlo osobní setkání obchodních partnerů, minimálně v klíčových fázích jednání (navázání vzájemných kontaktů, při podpisu rámcových smluv apod.). Žalobkyně přitom mohla přistoupit právě prostřednictvím setkání či uzavření kontraktů v sídlech odběratelů k ověření sídla a reálného zázemí nových obchodních partnerů. K tomu je však nutné zároveň zdůraznit, že dle zjištění daňových orgánů ani jediný jednatel a společník žalobkyně s odběrateli

nejednal (tj. ani elektronicky či telefonicky), a nedával ani pokyny zaměstnancům (dokonce nevěděl, zda má žalobkyně zaměstnance), spoléhal se toliko na pana Ing. B. (jednatel společnosti A. s.r.o., která byla dle zjištění správce daně v dané době obchodním partnerem žalobkyně, a to jak v pozici odběratele, tak dodavatele), který dával pokyny paní L. (ta dle svého vyjádření vykonávala administrativní práce pro společnost A. s.r.o. na základě dohody o provedení práce, stejnou práci zároveň vykonávala i pro žalobkyni). Žalovaný tento stav dle soudu logicky vyhodnotil jako lhostejnost při prověřování obchodních partnerů a předávání zodpovědnosti. Žalobkyně, resp. její jednatel, má pochopitelně právo vést obchodní činnost způsobem, jaký uzná za vhodný, v takovém případě však musí přijmout rizika s tím spojená a nést případné následky. V dané věci nemůže být sporu o tom, že žalobkyně mohla (a s ohledem na žalovaným uvedené okolnosti měla) učinit potřebné kroky k minimalizaci rizika spojeného s její účastí na daňovém podvodu. Prověření obchodních partnerů ve veřejných rejstřících je pak (zejména v případě navazování nových obchodních vztahů) prakticky nezbytným a zcela základním opatřením, které však o faktické povaze zkoumaných obchodních subjektů příliš nevypovídá. Tímto způsobem lze totiž ověřit pouze základní evidenční údaje, nikoli však skutečný, případně dokonce podvodný charakter jejich činnosti. Pro úplnost soud dodává, že nemá za to, že by si žalovaný v bodech [99] a [101] rozhodnutí I protiřečil, žalovaný totiž netvrdil, že o uvedených skutečnostech žalobkyně skutečně věděla, nýbrž že o nich musela (měla a mohla) vědět.

54. Soud považuje za nutné částečně korigovat úvahu žalovaného, který uvedl, že je podnikatelsky neracionální, aby se žalobkyně nepokusila ihned obejít své odběratele v okamžiku, kdy zjistila, kdo je konečným odběratelem zboží (soud podotýká, že žalobkyně nikterak nevyvrací zjištění žalovaného, že konečné odběratele znala, resp. zjistila). Takový postup, kdy dodavatel obejde svého odběratele a dodá zboží rovnou konečnému odběrateli, je samozřejmě v obchodních vztazích možný, nicméně lze pochopit, že podnikatel respektuje již uzavřenou dohodu se svým obchodním partnerem, aniž by se jej snažil okamžitě obejít. Tato okolnost by tedy sama o sobě nemusela svědčit o tom, že žalobkyně mohla a měla vědět, že se účastní daňového podvodu. Pokud si však sama žalobkyně byla vědoma toho, že nemůže zboží prodávat přímo „běžným obchodníkům“ kvůli jejich obchodním podmínkám, ale že musí zboží prodávat přes tzv. překupníky, měla věnovat zvýšenou pozornost tomu, o jaké překupníky se jedná, a zda lze tyto považovat za spolehlivé obchodní partnery. Vzhledem k tomu, že tak neučinila, lze i tuto skutečnost při posouzení účasti žalobkyně na podvodu zohlednit tak, jak to učinil žalovaný v napadených rozhodnutích.
55. I přes dílčí nesouhlas s odůvodněním napadených rozhodnutí soud v projednávaném případě dospěl k závěru, že (ostatní) zjištěné objektivní okolnosti, ač samy o sobě nejsou nezákonné, ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, které právě ve svém celku a komplexnosti spolehlivě prokazují, že žalobkyně o podvodu na DPH minimálně vědět mohla a měla, přičemž nepřijala opatření, která by její účast na podvodu vyloučila. Vědomostní test byl tedy naplněn.
56. Na tomto závěru nemůže nic změnit ani odkaz žalobkyně na argumentaci žalovaného uvedenou v bodě [109] rozhodnutí I a [106] rozhodnutí II., kde žalovaný uvedl, že neexistují přímé důkazy, že by o své účasti na podvodném jednání žalobkyně věděla, a tedy setrvává na závěru správce daně, že o své účasti na podvodném jednání minimálně vědět

mohla a měla. Tento závěr totiž zcela koresponduje zjištěním učiněným v průběhu daňového řízení. Uvedenou argumentaci s poukazem na princip logické úspornosti proto soud na rozdíl od žalobkyně nepovažuje za nepřezkoumatelnou, když, jak již soud výše uvedl, povinností daňových orgánů nutně není prokázat prostřednictvím objektivních okolností, že daňový subjekt o podvodu věděl, či že se na něm dokonce aktivně podílel. K odeprání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty totiž podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu i Soudního dvora Evropské unie stačí, že daňový subjekt si své účasti alespoň mohl a měl být vědom (srov. např. rozsudky Soudního dvora Evropské unie ze dne 12. 1. 2006, ve spojených věcech C - 354/03, C - 355/03 a C - 484/03, Optigen LTD, Fulcrum Electronics Ltd a Bond House Systems Ltd, ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech C - 439/04 a C - 440/04, Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL, či ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C - 80/11 a C - 142/11, Mahagében kft a Péter Dávid, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2020, č. j. 4 Afs 10/2020 - 58). V projednávaném případě tedy soud považuje za rozhodující, že zjištěné objektivní okolnosti případu odůvodňují závěr, že žalobkyně vědět mohla a měla, že se daňového podvodu účastní.

Závěr a náklady řízení

57. Na základě shora uvedeného soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
58. O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého 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. Ve věci měl plný úspěch žalovaný, avšak žalovanému v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžných činností nevznikly. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

Poučení:

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

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

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

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

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

Praha 25. srpna 2021

Mgr. Marek Bedřich v. r.
předseda senátu