



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Tomáše Kocourka, Ph.D., a soudců Mgr. Lenky Oulíkové a Mgr. Miroslava Makajeva ve věci

žalobkyně: **Arkileva s. r. o.**, IČO: 24314668,
se sídlem Na Výtoni 7, Praha,
zastoupena advokátem Mgr. Ing. Michalem Hanychem, LL.M.,
se sídlem Renneská třída 12, Brno,

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

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 18. 6. 2020, čj. 21921/20/5300-21442-809464
a čj. 21923/20/5300-21442-809464,

takto:

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

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobkyně podala žalobu proti dvěma rozhodnutím žalovaného ze dne 18. 6. 2020, jimiž bylo rozhodnuto o jejích odvoláních proti 14 dodatečným platebním výměrům a 6 platebním výměrům Finančního úřadu Středočeského kraje (dále jen „správce daně“). Platebními výměry byla žalobkyni vyměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), dodatečnými platebními výměry jí byla doměřena DPH a stanoveno penále.

2. Rozhodnutím žalovaného č. j. 21921/20/5300-21442-809464 byly potvrzeny platební výměry a dodatečné platební výměry ze dne 8. 4. 2019 za zdaňovací období leden 2014, květen 2015, červen 2015 a listopad 2015. Rozhodnutím žalovaného č. j. 21923/20/5300-21442-809464 byly změněny platební výměry a dodatečné platební výměry ze dne 8. 4. 2019 za zdaňovací období květen až prosinec 2014, leden až duben 2015 a červenec až říjen 2015. Sporná otázka, které se týká žaloba, byla v obou rozhodnutích žalovaného posouzena totožně, není proto důvod mezi rozhodnutími žalovaného rozlišovat.
3. Obě rozhodnutí žalovaného jsou, shodně jako jimi přezkoumané platební výměry a dodatečné platební výměry (dále společně jen „platební výměry“), založeny na tom, že transakce se zmraženým kuřecím masem, které žalobkyně dodávala svým slovenským odběratelům do Slovenské republiky, jsou zatíženy podvodem na DPH, o němž žalobkyně přinejmenším mohla vědět. Žalobkyně tato plnění deklarovala jako dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie dle § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném v daném zdaňovacím období (dále jen „ZDPH“), tedy jako plnění osvobozené od DPH na výstupu s nárokem na odpočet DPH na vstupu. Správce daně a žalovaný z důvodu zjištěného podvodu na DPH odepřeli žalobkyni výhodu v podobě osvobození dodání zboží do Slovenské republiky od DPH, tedy ponechali žalobkyni nárok na odpočet DPH na vstupu, ovšem k plnění poskytnutému žalobkyni připočetli DPH na výstupu.
4. Žalovaný v napadených rozhodnutích uvedl, že žalobkyně obchodovala primárně s mraženým kuřecím masem, postupem času sortiment rozšířila a obchodovala s menším množstvím různých druhů masa a masných výrobků. Byla založena v roce 2012, od ledna 2017 nevykazuje žádná uskutečněná zdanitelná plnění. Žalobkyně neměla žádné vlastní skladovací prostory pro uskladnění mraženého masa, pronajímala si mrazicí prostory v Kunovicích, Kladně a Úžicích od společností Rochus spol. s r. o., Inpost, spol. s r. o., Laris trading company spol. s r. o. a Mrazírny Eurofrost s. r. o. Tyto společnosti zajišťovaly i ostatní služby spojené s logistikou, tj. manipulaci se zbožím, jeho evidenci, kontrolu hygienických podmínek při skladování. Žalobkyně neměla ani žádné dopravní prostředky, dopravu zboží zajišťovala prostřednictvím externích dopravců, pokud dopravu nezajišťoval sám dodavatel či odběratel. Žalobkyně nabývala zboží od tuzemských plátců i plátců z jiných členských států, o existenci zboží není žádných pochyb. Deklarovala dodání zboží dílem do jiných členských států, dílem tuzemským odběratelům. V průběhu času měla desítky obchodních partnerů, avšak stěžejní co do obratu byl obchod se Slovenskem (právě tyto obchodní transakce jsou zatíženy podvodem na DPH).
5. Pokud jde o sporné obchodní transakce, žalobkyně dodávala zboží 7 slovenským společnostem: CORA-BAU, spol. s r. o., Cross Consulting, s. r. o., MP Frost, s. r. o., PPWIN s. r. o., Access line s. r. o., Afrodita Slovakia s. r. o. a PROCON s. r. o. Tyto společnosti plnily v obchodním řetězci funkci „missing trader“, jež zboží dále dodal řadě dalších společností (byla vytvořena spleť sítí různých společností, kterou ani nelze zcela rozkrýt), rychle ukončil svoji obchodní činnost a stal se nekontaktním. V těchto slovenských společnostech byly do funkce jednatele dosazeny osoby, které společnosti reálně vůbec neřídily, figurovaly v nich pouze formálně, tedy plnily funkci „bílého koně“. Některé z těchto společností buď vůbec nepodaly daňové přiznání slovenské daňové správě za zdaňovací období, v němž pořídily od žalobkyně zboží z jiného členského státu, nebo sice daňové přiznání podaly, ovšem nevykázaly v něm pořízení zboží od žalobkyně. Zbývající společnosti podaly daňové přiznání a vykázaly v něm přijetí zboží, ovšem staly

se ihned nekontaktní pro slovenskou daňovou zprávu, takže nelze ověřit, zda je v nich řádně vykázáno pořízení zboží od žalobkyně (u některých z těchto společností bylo zjištěno, že pořízení zboží je vykázáno, ovšem současně je daňový základ „upraven“ vykázáním jiných plnění na vstupu). Slovenští odběratelé žalobkyně zanikly v řádu dnů po poslední dodávce zboží od žalobkyně sloučením s dalšími společnostmi, které následně též zanikly sloučením s dalšími společnostmi. Zametání stop po společnostech v pozici „missing trader“ sloučením s dalšími společnostmi je pro obchodní řetězce v dané věci charakteristické.

6. Zboží bylo fyzicky přepraveno ze skladů, v nichž bylo skladováno žalobkyní, do mrazirenských skladů ve Slovenské republice provozovaných společnostmi Liška, Mraziarne a. s. Sládkovičovo, Ryba Žilina, spol. s r. o., FEGA FOOD, s. r. o., Chrien, spol. s r. o. a Bidfood Slovakia s. r. o. a částečně do slovenských logistických center společnosti Calmar spol. s r. o. Tyto společnosti jsou běžnými obchodníky na daném trhu, přičemž bylo zjištěno, že zboží nekupovaly od žalobkyně ani jejích slovenských odběratelů, nýbrž od dalších slovenských společností, které musely následovat v obchodním řetězci v několikátém článku za slovenskými odběrateli žalobkyně.
7. Žalovaný s ohledem na zjištění týkající se slovenských odběratelů žalobkyně uzavřel, že došlo ke ztrátě DPH v důsledku podvodného jednání v obchodním řetězci, nikoliv jako následek podnikatelského selhání v důsledku hospodářského rizika přijímaného jednotlivými dodavateli v řetězci. Dále uvedl několik objektivních skutečností, které ve svém souhrnu ústí v závěr, že žalobkyně mohla a měla vědět, že se podílí na podvodu na DPH. V tomto ohledu žalovaný zdůraznil, že hodnota transakcí se slovenskými odběrateli byla značná, nejednalo se tedy o zanedbatelnou obchodní činnost žalobkyně. Podle žalovaného žalobkyně přesvědčivě nevysvětlila, jak došlo k navázání obchodní spolupráce se slovenskými odběrateli. Připustil, že žalobkyně mohla být kontaktována slovenskými odběrateli (neboť tyto společnosti neměly webové stránky a kontakt na ně nebyl veřejně dostupný). Patrně si je prověřila ve veřejných registrech. Tyto společnosti neměly na internetu žádnou svoji prezentaci (např. webovou stránku), přitom důvěryhodná webová prezentace je pro překupníka stěžejní (poskytuje kontakt pro potenciální obchodní partnery, posiluje důvěryhodnost společnosti). Veškerá komunikace probíhala po telefonu, prostřednictvím SMS a e-mailů, a to při hodnotě obchodů v desítkách milionů korun. Žalobkyně nenavštívila sídlo žádného ze svých odběratelů, nesetkala se se žádným jednatelem (pokud se s někým sešla, neověřila si jeho totožnost). Dále žalovaný poukázal na to, že žalobkyni bylo z listů CMR zřejmé, kdo je konečným příjemcem zboží, proto mohla své slovenské odběratele obejít a dodávat napřímo konečnému příjemci. Obchodováním přes prostředníka akceptovala, že se o část potenciální marže dělí s cizími subjekty, což odporuje konkurenčnímu přístupu. K argumentaci žalobkyně, že nemohla obchodovat napřímo s konečnými příjemci zboží, neboť by musela akceptovat splatnost kupní ceny v rozmezí 30 až 90 dnů po dodání zboží, jak je v oboru obvyklé, žalovaný uvedl, že tím žalobkyně potvrzuje, že si byla vědoma nestandardnosti obchodních podmínek. Slovenští odběratelé totiž žalobkyni platili kupní cenu v plné výši předem, teprve po jejím připsání na účet žalobkyně byl dán pokyn k vyskladnění zboží. Tento fakturační model je značně atypický, přičemž žalobkyně měla takové štěstí, že ji kontaktoval odběratel, jenž od ní chtěl nakupovat zboží v hodnotě desítek milionů s platbou kupní ceny předem, hned v sedmi případech v průběhu 2 let. Jednatel žalobkyně i její obchodní ředitel měli několikaleté zkušenosti s obchodováním na daném trhu.

V neposlední řadě žalovaný poukázal na to, že ve statutárních orgánech slovenských odběratelů figurovaly totožné osoby.

8. Žalovaný se dále zabýval tím, zda žalobkyně přijala dostatečná opatření, aby zabránila své účasti na daňovém podvodu. Žalobkyně uvedla, že slovenské odběratele prověřila pouze ve veřejně dostupných registrech, což je dle žalovaného vzhledem k nestandardnosti obchodních operací nedostatečné. Vysvětlení žalobkyně dokládá jen to, že si běžně počínala neobezřetně, rezignovala na hlubší ověřování svých obchodních partnerů. Žalovaný uzavřel, že žalobkyně nepřijala dostatečná opatření, aby zabránila své účasti na podvodu.

Obsah žaloby

9. Žalobkyně v žalobě namítá, že žalovaný neprokázal existenci daňové ztráty v důsledku daňového podvodu. Zapsání tzv. bílých koní jako jednatelů slovenských odběratelů nelze považovat za důkaz existence daňového podvodu, neboť takové jednání může mít řadu jiných ilegálních či pololegálních důvodů, které nemají s podvodem na DPH nic společného (praní špinavých peněz, krácení věřitele, skrývání vlastnické struktury, ilegální obchod atd.). Závěr žalovaného, že dosazení tzv. bílých koňů sledovalo záměr zahalit činnost odběratelů, je pouhým dohadem. Dovození daňového podvodu ze skutečnosti, že zapsaná jednatelka společnosti PROCON nevykonávala pro tuto společnost žádnou činnost, postrádá jakýkoliv náznak přímé či nepřímé souvislosti. Žalovaný dovozuje existenci daňové ztráty ze skutečnosti, že není sám schopen ověřit údaje obsažené v daňových přiznáních slovenských odběratelů žalobkyně z důvodu jejich nekontaktnosti.
10. Žalobkyně dále poukazuje na to, že žalovaný z výpovědi svědka M., resp. jeho náznaků, dovodil nesprávné skutečnosti (tj. že se zboží točilo dokola). Svědek ve své výpovědi naznačoval skutečnosti, jimž ovšem sám nebyl přítomen a o nichž neměl žádné přímé informace; jeho výpověď proto nelze považovat za důkaz způsobilý prokázat toliko naznačované skutečnosti. Z výpovědi svědka ostatně plyne, že nemá k obchodům žádné doklady, nevzpomíná si na zásadní obchodní partnery a neví více, než lze zjistit z veřejných rejstříků. Závěr žalovaného, podle něhož z výpovědi svědka M. vyplývá, že společnost MP Frost byla použita k tomu, aby neplatila daně a byla zadlužena, není správný.
11. Žalobkyně žalovanému vytýká, že nezákonně obrací důkazní břemeno. Žalovaný v rozhodnutích opakovaně uvádí, že docházelo k zametání stop a je velice komplikované cokoli zjistit. Existenci daňové ztráty dovozuje žalovaný ze své neschopnosti či nemožnosti kontaktovat jednatele a zjistit jakékoliv bližší informace. Žalovaný neunesl ohledně svých tvrzení důkazní břemeno, neboť skutečnost, že žalovaný nemůže zjistit informace, nesmí sloužit jako důkaz jakékoliv skutečnosti relevantní pro danou věc. Žalovaný vychází z rozsudku NSS čj. 1 Afs 53/2016 – 55, z něhož dovozuje, že nekontaktnost daňového subjektu je třeba podřadit pod kategorii „chybějící daň“. Pomíjí však, že kruciólní skutečností je neodvedení daně do státní pokladny a vznik daňového úniku, což vyplývá i ze zmíněného rozsudku NSS. Nekontaktnost je uváděna jako typický následek daňového podvodu, nikoliv jako jeho příčina a již vůbec ne jako argument pro dovození chybějící daně. Žalovaný poukazuje na to, že po ukončení obchodování se žalobkyní bylo 5 ze 7 slovenských odběratelů vymazáno z obchodního rejstříku. Podle žalobkyně však může existovat řada legálních či nelegálních důvodů pro výmaz společností

z obchodního rejstříku, které vůbec nemusí souviset s daňovým podvodem. Vliv na výmaz společností mohlo mít i jejich personální provázání, na které poukazuje žalovaný.

12. Žalobkyně dále namítá, že žalovaný vůbec cíleně neposuzoval propojení transakcí žalobkyně s daňovým podvodem. Žalovaný např. ve vztahu ke společnosti CROSS uvedl, že podle zjištění slovenské daňové správy podávala tato společnost daňová přiznání a přiznala i daň z pořízení zboží, ovšem vlastní daň (výslednou daňovou povinnost) kompenzovala na straně vstupů (zkreslovala daňová přiznání), v důsledku čehož vykázala vždy jen nízkou daňovou povinnost, proto u ní daň chybí. Žalobkyně k tomu uvádí, že pokud jde o zkreslování vstupů u společnosti CROSS, jednalo se pravděpodobně o plnění, která vůbec nesouvisí s transakcemi mezi ní a žalobkyní. Je tak patrné, že spojení transakcí žalobkyně s daňovým podvodem nebylo prokázáno. Žalovaný se nezabýval tím, zda zkreslující transakce byly propojeny s transakcemi žalobkyně.
13. Žalobkyně ve vztahu k vědomostnímu testu poukazuje na to, že podle judikatury je virtuální sídlo zcela legální nástroj, nemůže proto vyvolat důvodné pochybnosti o daňovém podvodu. Navíc neexistuje žádný rejstřík virtuálních sídel, v němž by bylo možné ověřit, zda se jedná o virtuální sídlo. Nelze ani ověřit, zda má obchodní partner vlastní materiální vybavení. Žalobkyně si ověřila své odběratele ve všech veřejně dostupných rejstřících, což uznal i žalovaný, další prověřování nebylo možné, neboť nebyly dostupné žádné další zdroje informací.
14. Žalobkyně nesouhlasí s tím, že by měla obejít svého odběratele a dodávat zboží rovnou koncovým odběratelům. Žalovaný odkazuje v této souvislosti na judikaturu NSS, která se však týká situace, kdy daňový subjekt dodává zboží pod cenou. Žalobkyně se nicméně neúčastnila „netržních“ transakcí. Existence překupníka v dodavatelsko-odběratelském řetězci je zcela běžnou skutečností ve všech segmentech trhu zboží a služeb. Závěr, že neobejitím svého odběratele se žalobkyně vzdala části marže ve prospěch překupníka, je absurdní. Vždyť sám konečný odběratel (např. Ryba Žilina) je z pohledu svých zákazníků překupníkem. Sama žalobkyně je překupníkem, služeb překupníků využívají i velké nadnárodní subjekty, jako je Makro a Tesco. Žalobkyně nemohla obejít své odběratele z obchodních důvodů, zejména z důvodu splatnosti ceny zboží, která se pohybovala v rozmezí od 30 do 90 dnů. Žalobkyně nemohla získat úvěrový rámec ve výši cca 60 mil. korun. Pro maximalizaci zisku a provozuschopnosti byla žalobkyně nucena prodávat drtivou většinu zboží formou tzv. předplatby, neboť sama hradila nakoupené zboží touto formou, popř. se splatností v řádu několika dnů. Pokud by využívala úvěr, náklady na úroky by mohly dosáhnout částky 4 800 000 Kč, přičemž bankovní domy podmiňují poskytnutí úvěru v této výši zárukou v podobě nemovitých věcí či jiných aktiv. Obchodování s tzv. běžnými obchodníky (velkými řetězci) by žalobkyni zruinovalo. Žalobkyně dosahovala svojí činností zisk ve výši běžné na daném trhu. Není tak možné tvrdit, že se dopouštěla samaritánství vůči svým odběratelům. Neměla ponětí o tom, za jaké ceny prodávají zboží její odběratelé, neboť při dodání většího objemu zboží bývají sjednány výhodnější podmínky a vyšší ceny. Žalobkyně tedy nemohla v důsledku nedostatku informací pojmout podezření. Žalovaný se nesprávně domnívá, že společnosti, které disponují technikou, sklady a vozidly, jsou „nepochybné“ (např. Bidvest a Ryba), neboť ani největší obchodníci nevlastní technické vybavení pro přepravu a sklady (Animalco, Makro a Tesco). Na to, která osoba je solventní, nelze usuzovat z toho, že „přežila“, neboť tuto otázku je třeba hodnotit prizmatem doby, v níž byly obchody uzavírány. Odběratelé žalobkyně působili zcela standardně a nevykazovali žádné

podezření. Žalobkyně opakovaně tvrdila, že splatnosti nastavené se slovenskými odběrateli odpovídaly tržním standardům. Žalovaný však překroutil její vyjádření týkající se podmínek při obchodování s velkými obchodníky na trhu.

15. Princip logické úspornosti, který v odůvodnění rozhodnutí uplatnil žalovaný, nevychází z žádné obecně přijímané právní doktríny týkající se dokazování a je v rozporu s principem *in dubio pro reo*. Hodnocení důkazů nelze uzavřít tím, že se jako nejjednodušší vysvětlení jeví daňový podvod. Nejen že není patrné, jak je posuzována jednoduchost vysvětlení, navíc je tento závěr nepřezkoumatelný, neboť není opřen o nic jiného než tvrzení žalovaného.
16. Žalobkyně uzavírá, že sám žalovaný hodnotí obchodní vztahy v dané věci jako „spletitou síť“, přičemž docházelo k zahlazování stop osob údajně se podílejících na daňovém podvodu. Pokud se sám žalovaný nedokáže orientovat a získat všechny informace o předmětných subjektech, tím spíše to nebylo v silách žalobkyně v době, kdy tyto subjekty fungovaly a neexistovaly indicie nasvědčující možnému daňovému podvodu.

Vyjádření žalovaného

17. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že v napadených rozhodnutích vychází z judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“), jenž vytvořil několikastupňový test k posouzení otázky, zda lze daňovému subjektu odeprít nárok na odpočet daně z důvodu účasti na podvodu. Dosavadní judikatura (tedy i závěry rozsudku C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel a Recolta Recycling) je shrnuta v rozsudku SDEU ve věci C-624/15 Litdana, z kterého žalovaný čerpal. Obdobně tuto problematiku shrnuje i judikatura NSS.
18. Žalovaný v napadených rozhodnutích odůvodnil, že došlo k narušení neutrality DPH, a pojmenoval nestandardní okolnosti, které transakce provázely. Způsob, jímž došlo k narušení neutrality daně, je irelevantní, zásadní je, že některým ze zapojených subjektů nebyla splněna jeho daňová povinnost. Nehraje roli, jak po právní stránce dojde k tomu, že daň není odvedena. Na podvodnou motivaci pachatelů daňového podvodu je usuzováno z nestandardních skutečností v řetězci. Neutralita daně může být v řetězci narušena vykázáním fiktivního plnění s nárokem na odpočet daně, kterým je v rozporu se skutečností kompenzována daňová povinnost, dále nesprávným deklarováním nižší daňové povinnosti, vykázáním daňové povinnosti a jejím následným neuhrazením atd. Z judikatury SDEU a NSS neplyne, že by k narušení neutrality daně mohlo dojít pouze tím způsobem, že daň je správně přiznána, ovšem zůstane neuhrzená. Za součást daňového úniku a za porušení neutrality DPH je třeba považovat i takové jednání článků v řetězci, které neumožní kontrolu podaného daňového přiznání a tvrzené daně, neboť i takové jednání brání správnému výběru daně a ve svém důsledku ohrožuje řádné fungování společného systému DPH.
19. Pokud jde o hodnocení výpovědi svědka M., žalovaný z jeho náznaků dovedl určitou míru pravděpodobnosti, že se v daném případě mohlo jednat o tzv. karuselový typ podvodu (zboží je přeprodáváno v kruhu). Svědek totiž uvedl, že nakoupené kuřecí maso po naskladnění prodávali zpět do České republiky. Z popisu postupu přeprůdeje zboží nabyly daňové orgány domněnku, že se jedná o karuselový podvod. V dané věci nicméně nebylo prokázáno, že se skutečně jednalo o tento typ daňového podvodu. Bylo nicméně zjištěno, že v řetězci došlo k podvodu na DPH, přičemž ztráta daně byla identifikována u

společnosti MP Frost. Skutečnost, že svědek M. měl využít společnost MP Frost k zadlužení a neuhrazení daně, plyne z protokolu o výsledku svědka.

20. Žalovaný se důsledně zabýval tím, zda došlo v řetězci obchodních transakcí k narušení neutrality. K námitce žalobkyně týkající se daňové povinnosti společnosti CROSS zopakoval, že k narušení neutrality může dojít i tím, že řádně přiznaná daňová povinnost je kompenzována přiznáním fiktivního plnění na vstupu s nárokem na odpočet, jímž je neoprávněně snížena výsledná daňová povinnost.
21. Žalovaný dále zopakoval souhrnnou část odůvodnění svých rozhodnutí, v níž se zabýval objektivními skutečnostmi nasvědčujícími tomu, že žalobkyně mohla o účasti na podvodu vědět. Virtuální sídlo je možné považovat za neobvyklou okolnost, která je využívána řadou rizikových subjektů. Virtuálním sídlem se rozumí adresa sídla, která nesplňuje definici obsaženou v § 4 odst. 1 ZDPH, tedy stručně řečeno se nejedná o místo, kde by bylo možné s daňovým subjektem vést jednání. Samotné virtuální sídlo neznamená, že jde o podvodnou korporaci, nicméně pokud existují i další podezřelé okolnosti, jak tomu bylo v projednávané věci, lze po žalobkyni požadovat vyšší míru obezřetnosti. U korporace s virtuálním sídlem je větší riziko, že ji nebude možné dohledat a kontaktovat, pokud by v rámci obchodní spolupráce nastaly potíže. Žalobkyně jistě mohla své odběratele navštívit nebo je důkladněji prověřit. Žalovaný nemá za to, že by si jeho závěry ohledně provedení lustrace ze strany žalobkyně protiřečily, neboť skutečnost, že žalobkyně prověřila své odběratele ve veřejně dostupných registrech, neznamená, že lze tento způsob prověření považovat za dostatečný.
22. Z podání žalobkyně nevyplývá, že by pojmem „běžní obchodníci“ označovala jen tzv. velké obchodníky (Tesco, Kaufland apod.). Žalovaný za běžného obchodníka nepovažuje pouze velké hráče. Z odůvodnění napadených rozhodnutí plyne, že žalovaný považuje za běžné obchodníky osoby s historií, referencemi, reálným sídlem, zázemím, sklady, vozidly pro přepravu, manipulační technikou, prezentací na internetu atd. I kdyby žalovaný připustil, že žalobkyně od počátku považovala splatnost faktur v délce 30 – 90 dnů za standard velkých hráčů, žalobkyně z CMR listů věděla, že její zboží je dodáváno společností, jež takovou splatnost vyžadují. Měla si tak klást otázku, jak je možné, že její odběratelé na sebe berou všemožná rizika a náklady s tím spojené, tj. že budou čekat na platbu od běžného obchodníka 30 – 90 dnů, a ona si může dovolit takový luxus, že dostává peníze předem. Jednoznačně se jedná o objektivní okolnost, která měla vést žalobkyni ke zvýšené opatrnosti.
23. V podání ze dne 21. 10. 2021 žalovaný poukázal na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 25. 8. 2021, čj. 11 Af 35/2020 – 85, jímž posuzoval skutkově velmi podobnou věc, v níž rovněž vystupovaly společnosti Afrodita, PROCON, Access, CORA-BAU, CROSS, MP Frost, Dareq, PPWIN a další. Žalobkyni (společnost Diva equilibrium s. r. o.) v tomto řízení zastupoval stejný advokát jako žalobkyni v nyní posuzované věci, jenž uplatnil do značné míry stejné námitky. Mezi žalobkyní a společností Diva equilibrium existuje personální propojení.

Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu

24. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální požadavky na ni kladené. Soud vycházel při přezkumu napadených rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu

byl v době jejich vydání (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Napadená rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). Soud neshledal vady, k nimž by byl povinen přihlédnout i bez námítky.

25. Soud o žalobě rozhodl bez jednání, neboť oba účastníci s tímto postupem výslovně souhlasili (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).

Posouzení žaloby soudem

26. V dané věci bylo žalobkyni odepřeno osvobození plnění, která poskytla slovenským odběratelům, od DPH, neboť byla zatížena podvodem na DPH. Soud má za nadbytečné obecně vymezovat právní rámec a judikaturou dovozené podmínky odepření daňové výhody z důvodu účasti na podvodu na DPH, neboť tak velmi precizně učinil již žalovaný, na jehož rozhodnutí lze odkázat.
27. Žalovaný vyšel především z recentní judikatury SDEU (rozsudek ve věci Litdana, C-624/15), která postupně rozpracovala jednotlivé podmínky vymezené v prvních judikátech ve věci daňových podvodů (rozsudek ve spojených věcech Axel Kittel a Recolta Recycling, C-439/04 a C-440/04), jichž se dovolává žalobkyně. Žalobkyně sice obecně tvrdí, že test aplikovaný ve věci Litdana nezahrnuje všechny podmínky stanovené „Axel Kittel testem“, ovšem tuto svou tezi blíže neupřesňuje. Soud se naopak ztotožňuje se žalovaným, že recentní judikatura SDEU setrvává na všech podmínkách dovozených ve věcech Axel Kittel a Recolta Recycling, byť je může částečně restrukturalizovat v rámci rozřazení do jednotlivých kroků testu.
28. Žalobkyně namítá, že žalovaný dovedl splnění první podmínky pro odepření osvobození poskytnutého plnění od DPH (chybějící daň, porušení neutrality DPH) pouze z toho, že většina jejích slovenských odběratelů je nekontaktní, aniž by bylo ověřeno, že v obchodním řetězci skutečně došlo ke ztrátě daně.
29. Vzhledem k argumentaci žalobkyně má soud za účelné zdůraznit závěry dosavadní judikatury Nejvyššího správního soudu, jenž např. v rozsudku ze dne 17. 12. 2021, čj. 1 Afs 44/2020 – 62, uvedl: „*Ve vztahu k existenci podvodu musí daňové orgány vysvětlit, v čem tkvěla jeho podstata, či vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo (srov. bod 38 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2018, čj. 9 Afs 333/2017 - 63, KRPOL). Společným typickým znakem podvodů na dani z přidané hodnoty je častá praktická nemožnost dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně, stejně jako organizátorů a beneficentů podvodu. Aby však bylo možné konstatovat existenci daňového podvodu, 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 zavádějící, neboť v zásadě nebude možné existenci daňového podvodu nad veškerou pochybnost prokázat; přesnější je hovořit o důvodné domněnce daňového podvodu (bod 26 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2020, čj. 1 Afs 304/2019 - 33, ExaSoft Holding). Není však povinností daňových orgánů či dokonce správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. V daňovém řízení však musí být postaveno najisto, v jakých*

skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, čj. 6 Afs 130/2014 - 60, č. 3275/2015 Sb. NSS, ALADIN plus).“

30. Soud z odůvodnění napadených rozhodnutí i zprávy o daňové kontrole zjistil, že závěry žalovaného i správce daně týkající se otázky existence daňového podvodu vychází především z výsledků mezinárodní výměny informací. Správce daně sám požádal slovenskou daňovou správu o poskytnutí informací ohledně slovenských odběratelů žalobkyně. Další informace o daňových povinnostech těchto společností se dostaly do dispozice správce daně jejich poskytnutím Generálním finančním ředitelstvím, jež tyto informace získalo rovněž na základě mezinárodní výměny informací se slovenskou daňovou správou.
31. Žalovaný v napadených rozhodnutích uvedl, že žalobkyně dodala zboží slovenské společnosti CORA-BAU v měsících leden, únor, březen a červen 2014. Jelikož její registrace k DPH byla zrušena ke dni 31. 5. 2014, bylo plnění z června 2014 dodáno osobě, která nebyla plátcem DPH. Za měsíce leden až březen 2014 podala tato společnost přiznání k DPH, ovšem v přiznání za leden nepřiznala pořízení zboží od žalobkyně (ta přitom uskutečnila jedno dodání v hodnotě 391 843,25 Kč) a daňovou povinnost za zdaňovací období únor neuhradila (žalobkyně v tomto období učinila dvě dodávky v souhrnné výši cca 3,5 mil. Kč). Společnost je nekontaktní a jednatelem je „bílý kuň“, jak bylo zjištěno jeho výsledkem.
32. Ke společnosti CROSS žalovaný uvedl, že jí žalobkyně dodávala zboží od listopadu 2014 do února 2015. Společnost CROSS za toto zdaňovací období podala daňová přiznání, přiznala v nich pořízení zboží z jiného členského státu od žalobkyně, ovšem z toho vyplývající daňovou povinnost si snížila zkreslením přijatých zdanitelných plnění. Výsledná daňová povinnost tak byla velmi nízká. Jednatelka společnosti G. H. byla „bílým koněm“, stejně jako pan Š. starší, kterému udělila generální plnou moc. Deset dní po dodání posledního zboží ze strany žalobkyně zanikla společnost CROSS sloučením se společností TREKON TRADE, za kterou jedná rovněž „bílý kuň“.
33. Žalovaný dále uvedl, že společnost MP Frost, s kterou žalobkyně obchodovala v měsících leden až březen 2014 a květen 2014 až únor 2015, podávala daňová přiznání a přiznávala plnění od žalobkyně, a to s výjimkou měsíce února 2015, kdy daňové přiznání vůbec nepodala. Poté, co byla společnost zadlužena, se jí společníci zbavili prodejem společnosti Akradia, která se následně sloučila se společností Dareq, která je v konkurzu (je nástupnickou společností ve vztahu k 18 společnostem). Společnost je nekontaktní, nelze ověřit údaje v daňových přiznáních.
34. Se společností PPWIN žalobkyně obchodovala dle žalovaného v měsících červenec až říjen 2014. Daňová přiznání byla podána za 3. i 4. čtvrtletí 2014, ovšem pořízení zboží z jiného členského státu bylo deklarováno jen ve 3. čtvrtletí 2014. Daňová povinnost za 3. čtvrtletí 2014 byla „vykompenzována“ na straně vstupů, takže výsledná povinnost je velmi nízká. Společnost je nekontaktní, jednatelem byl v dané době M. Š., jenž byl „bílým koněm“. Žádnou smlouvu nikdy nepodepsal, fakturu nevystavil, žádné zboží nekoupil ani neprodal. V den posledního obchodu se žalobkyní byla tato společnost vymazána z obchodního rejstříku z důvodu sloučení se společností Inžiniering, s. r. o., která je nástupcem dalších 22 společností a jejíž jednatel a současně též společník je nekontaktní.
35. Ke společnosti Access, s níž žalobkyně obchodovala od února do dubna 2015, žalovaný zjistil, že v roce 2015 nepodala vůbec žádné daňové přiznání. Den po uskutečnění

posledního obchodu byla vymazána z obchodního rejstříku z důvodu sloučení se společností LIBRIS URBIS, která byla sloučena s dalšími 11 společnostmi a sama zanikla v prosinci 2015 sloučením se společností King shops, jež zanikla sloučením se společností MARFITSCH, jejímž jednatelem je rumunský občan (zcela nekontaktní). Jednatel společnosti Access byl „bílý kuň“, jenž vystupoval i ve společnosti CROSS a byl jednatelem společnosti PPWIN, s nimiž žalobkyně obchodovala v roce 2014 a 2015 před navázáním obchodní spolupráce se společností Access.

36. Se společností Afrodita obchodovala žalobkyně od srpna do listopadu 2015, tato společnost podala za listopad 2015 daňové přiznání, ovšem nepřiznala v něm žádné plnění. Za ostatní období přiznání podala, vykávala v nich porízení zboží z jiného členského státu, ovšem její přiznání nelze vzhledem k nekontaktnosti prověřit. Jednatel M. Š. byl „bílým koněm“, z jehož výpovědi plyne, že společnost byla využívána panem A. k daňovým podvodům. Jednatel žádné obchody neuzavíral, s nikým nejednal.
37. Poslední ze slovenských odběratelů – společnost PROCON – obchodoval se žalobkyní v měsících duben až srpen 2015. Tato společnost podala za 2. čtvrtletí 2015 daňové přiznání, ovšem nepřiznala v něm žádné plnění. Za červenec 2015 podala přiznání, v němž přiznala porízení zboží z jiného členského státu, ovšem daňovou povinnost „kompenzovala“ plněními na vstupu, takže daňová povinnost je velmi nízká. Vzhledem k nekontaktnosti nelze daňové přiznání prověřit. Jednatelka G. H. byla „bílým koněm“ (vystupovala i ve společnosti CROSS, s kterou žalobkyně obchodovala na přelomu roku 2014 a 2015). Bezprostředně po ukončení obchodování se společnost sloučila s nástupnickou společností LIBRIS URBIS (k této společnosti viz výše). Z protokolů o výsledku A. K. a M. L. provedených slovenským Kriminálním úřadem finanční správy vyplývá, že před prodejem této společnosti paní G. H. v březnu 2015 nevykonávala společnost PROCON prakticky žádnou obchodní činnost, vystavila pouze pár faktur v hodnotě stovek euro za prodej nábytku, s mraženým masem neobchodovala. Jejich cílem bylo vydělat na nákupu a následném prodeji společnosti PROCON, což se však nepodařilo. A hned v dubnu 2015 koupila společnost PROCON od žalobkyně zboží v hodnotě přes 5 milionů korun.
38. Soud ověřil, že závěry žalovaného odpovídají informacím, které jsou obsahem daňového spisu (viz výše uvedené podklady získané mezinárodní výměnou informací).
39. Je tedy zřejmé, že žalovaný nedovodil chybějící daň (tedy narušení neutrality DPH) pouze z toho, že slovenští odběratelé žalobkyně jsou nekontaktní. Naopak u většiny z nich byl schopen identifikovat chybějící daň a popsat, jak vznikla. Daň se v obchodním řetězci ztratila tak, že odběratelé žalobkyně buď nepodali daňové přiznání, nebo v něm nevykázali porízení zboží z jiného členského státu (od žalobkyně), nebo výslednou daňovou povinnost snížili („kompenzovali“) uplatněním nároku na odpočet daně z jiných přijatých zdanitelných plnění. V některých případech nebylo možné z důvodu nedostupnosti účetnictví a nekontaktnosti odběratelů (resp. jejich právních nástupců) prověřit, zda bylo porízení zboží od žalobkyně řádně přiznáno, výsledná daňová povinnost správně vypočtena a uhrazena. Žalovaný však dostal své povinnosti popsat, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočívá a kde došlo ke ztrátě DPH. V této souvislosti je třeba připomenout, že existenci daňového podvodu lze dovozovat i s pomocí skutečností, které nastaly až po uskutečnění plnění (rozsudek NSS ze dne 6. 8. 2020, čj. 1 Afs 304/2019 – 33).

40. Soud považuje za účelné blíže osvětlit obecný mechanismus porušení neutrality DPH v případě „kompenzace“ výsledné daňové povinnosti deklarací plnění na vstupu. Pro slovenské odběratele žalobkyně představuje dodání zboží žalobkyní pořízení zboží z jiného členského státu. Byli proto povinni přiznat daň z pořízení zboží z jiného členského státu. Pokud zboží použili k uskutečnění zdanitelného plnění (dalšímu prodeji zboží), měli nárok na odpočet daně přiznané v souvislosti s pořízením zboží z jiného členského státu, ovšem současně museli přiznat daň na výstupu z uskutečněného zdanitelného plnění. Daňová povinnost daňového subjektu, jenž pořizuje zboží z jiného členského státu, by proto měla být vysoká, neboť se do ní promítá právě povinnost přiznat daň z pořízení zboží z jiného členského státu, která není zahrnuta v kupní ceně, ale musí být přiznána samostatně. Ačkoliv zpravidla současně vznikne právo na odpočet této daně, je „vynulování“ této daňové povinnosti spojeno s povinností přiznat daň na výstupu. A právě tato daň na výstupu již není nijak kompenzována a tvoří výslednou (vysokou) daňovou povinnost. Daňový podvod pak může spočívat v tom, že daňový subjekt předstírá přijetí jiných zdanitelných plnění, z nichž uplatní nárok na odpočet, aby tím snížil svoji výslednou daňovou povinnost. Přitom pokud by tato jiná zdanitelná plnění reálně použil k poskytnutí zdanitelných plnění, zpravidla by mu vznikla daňová povinnost na výstupu (nado to ve vyšší výši), takže by nedošlo ke snížení výsledné daňové povinnosti (a to buď vůbec, nebo nikoliv v podstatné výši). Ověření skutečné funkce dalších zdanitelných plnění přijatých slovenskými odběrateli žalobkyně od jiných daňových subjektů nebylo vzhledem k nekontaktnosti slovenských odběratelů žalobkyně a nedostupnosti jejich účetnictví možné.
41. Žalobkyni nelze přisvědčit, že by nebyla dána vazba mezi „kompenzováním“ daňové povinnosti na straně vstupů a obchodními transakcemi, které se svými slovenskými odběrateli učinila žalobkyně. Z pohledu podvodu na DPH není určující, kdo byl deklarovaným dodavatelem plnění, která byla užita ke zkreslení výsledné daňové povinnosti, nýbrž že tato daňová povinnost, která byla upravována, se opírá o plnění poskytnutá žalobkyní jejím slovenským odběratelům. Není tedy rozhodující, jak se daňová povinnost snižuje, nýbrž jak vznikla daňová povinnost, kterou má daňový subjekt za potřebné neoprávněně snížit. Žalovaný v napadených rozhodnutích přesvědčivě objasnil, že základem daňového podvodu je obchodování s mraženým kuřecím masem. Tyto obchodní transakce zakládají slovenským odběratelům žalobkyně vysokou daňovou povinnost (viz výše). Jiná deklarovaná zdanitelná plnění na vstupu, byť měla být poskytnuta jinými subjekty, mají tuto vysokou daňovou povinnost neoprávněně snížit. Tento mechanismus daňového podvodu nevede k tomu, že by porušení daňové neutrality bylo odděleno od obchodních transakcí s mraženým kuřecím masem, naopak s ním úzce a bezprostředně souvisí.
42. Žalovaný v napadeném rozhodnutí popsal řadu skutečností, které ve svém souhrnu vedou k přesvědčivému závěru, že v obchodním řetězci, do něhož byla zapojena žalobkyně a jehož předmětem bylo mražené kuřecí maso, došlo ke ztrátě DPH (narušení neutrality DPH), přičemž se nejedná pouze o důsledek podnikatelského selhání, nýbrž o záměr organizátorů podvodu. Těmito skutečnostmi jsou v první řadě zjištění týkající se daňových povinností slovenských odběratelů žalobkyně (viz výše). K tomu přistupují skutečnosti týkající se personálního obsazení slovenských odběratelů žalobkyně v době, kdy byly obchody realizovány (obsazení statutárních orgánů osobami, které funkci reálně nevykonávaly, společnost neřídily a byly do funkce pouze formálně „nastrčeny“). A v neposlední řadě se jedná o skutečnosti týkající se zániku slovenských odběratelů,

k němuž došlo bezprostředně po realizaci posledního obchodu a jehož následkem je naprostá nekontaktnost těchto odběratelů (resp. jejich právních nástupců) a nedostupnost účetnictví.

43. Žalobkyně se tedy mylí, tvrdí-li, že daňový podvod (resp. chybějící daň) je dovozován toliko z nekontaktnosti slovenských odběratelů žalobkyně či nastrčení „bílých koňů“ do jejich statutárních orgánů. Žalobkyni lze sice přisvědčit, že nastrčení „bílých koňů“ do statutárních orgánů slovenských odběratelů, stejně jako následné „zakrytí stop“ po těchto společnostech mohlo mít i jiné příčiny než páchání daňových podvodů a ztížení jejich odhalení. Správce daně a žalovaný ovšem učinili konkrétní skutková zjištění, z nichž vyplývá, že u těchto společností skutečně došlo ke ztrátě DPH. Byť důvodem nastrčení „bílých koňů“ do statutárních orgánů společností a nestandardního způsobu ukončení činnosti (sloučením se společností, která se „specializovala“ na slučování s problematickými společnostmi, nadto bezprostředně po posledním dodání zboží žalobkyni) mohly být i jiné skutečnosti, postačuje, že jedním z těchto důvodů bylo zapojení do daňového podvodu. Ostatně slovenská policie zahájila trestní stíhání konkrétních fyzických osob pro podezření ze spáchání trestného činu zkrácení daně a pojistného, jehož se měly dopustit prostřednictvím slovenských odběratelů žalobkyně. Konkrétně ve vztahu ke společnosti PROCON, na kterou žalobkyně poukazuje v odst. 9 žaloby, žalovaný vycházel především z toho, že tato společnost nepřiznala za 2. čtvrtletí 2015 žádné plnění, v přiznání za červenec 2015 plnění sice přiznala, ovšem výslednou daňovou povinnost „kompenzovala“ na vstupu a již v srpnu 2015 zanikla. Skutečnost, že jednatelka fakticky společnost neřídila, dokládá pouze nestandardní okolnosti, za nichž ke ztrátě daně došlo, tedy že se nejedná o (legitimní) výsledek převzetí podnikatelského rizika touto společností. Dále žalobkyně v odst. 12 žaloby tvrdí, že žalovaný dovozuje chybějící daň u společnosti Access z toho, že není schopen kontaktovat právního nástupce této společnosti a zjistit bližší informace k společnosti Access. Ani v tomto případě nemá žalobkyně pravdu, neboť z napadených rozhodnutí vyplývá, že společnost Access vůbec nepodala za zdaňovací období, v nichž obchodovala se žalobkyní, daňové přiznání. Je tedy bez jakýchkoliv pochybností zřejmé, že nepřiznala pořízení zboží z jiného členského státu, a tak způsobila ztrátu na DPH.
44. Nad rámec žalobní námitky žalobkyně lze připustit, že ve vztahu ke společnosti MP Frost se nepodařilo přesně zjistit, jakým mechanismem zde došlo ke ztrátě DPH. Bylo pouze zjištěno, že tato společnost pořizovala mražené kuřecí maso z České republiky a obratem ho zpět dodávala do České republiky (neměla žádné odběratele na Slovensku), v důsledku čehož vykazovala nízkou daňovou povinnost. Dovoz zboží z České republiky do Slovenské republiky a zpět byl evidentně účelový, neměl žádné obchodní opodstatnění a měl pouze založit dvě po sobě jdoucí dodání osvobozená od DPH s nárokem na odpočet DPH na vstupu. Podle výpovědi svědka M. byla společnost zadlužena a následně jako nepotřebná prodána společnosti Akradia (z pohledu osob angažovaných ve společnosti MP Frost se jednalo o formu likvidace společnosti, která je měla zprostit jakékoliv odpovědnosti a zakrýt stopy). I společnost Akradia byla následně sloučena s další společností. Chybějící daň je pak jednoznačně detekována za zdaňovací období únor 2015. Je tedy prokázáno, že společnost porušila daňové povinnosti. Nekontaktnost společnosti MP Frost, resp. její právní nástupkyně, brání ověření správnosti podaných daňových přiznání této společnosti za dřívější zdaňovací období. Nelze proto přímými důkazními prostředky prokázat, že DPH chybí. Závěr o chybějící DPH ovšem žalovaný zcela správně postavil na sérii nepřímých důkazů. Kromě nekontaktnosti a nedostupnosti účetnictví se jedná i o skutečnost, že právním nástupcem této společnosti se postupně stala společnost

Dareq, v níž vystupuje Rumun C. T., jenž figuruje i v nástupnických společnostech společností Access a PROCON. Způsob zahlázení stop po obchodní činnosti společnosti MP Frost je tedy zcela totožný jako v případě ostatních slovenských odběratelů žalobkyně. Je proto vysoce pravděpodobné, že i v tomto případě došlo ke ztrátě DPH, což však nelze vzhledem k „zakrytí stop“ po této společnosti ověřit, a tedy prokázat přímo. Společnost MP Frost, ačkoliv byla podle výpovědi M. zadlužená, což bylo důvodem jejího prodeje (fúze) v únoru 2015, ještě v lednu a únoru 2015 koupila od žalobkyně zboží v množství, které standardně odebírala v roce 2014, což je značně neobvyklé, neboť musela žalobkyni uhradit kupní cenu předem. Závěry žalovaného – vzhledem ke skutkovým specifickým tohoto sporu – odpovídají míře pravděpodobnosti, kterou je nutné vyžadovat pro úsudek o existenci podvodu na DPH. Opačný výklad by vedl k tomu, že jakýkoliv podnikatel v řetězci, který podal přiznání k DPH, uhradil DPH a následně se stal nekontaktním (správce daně by u něj nemohl ověřit, zda byla DPH deklarována ve správné výši) by automaticky znemožnil správci daně odhalit, že DPH nebyla odvedena u tohoto daňového subjektu ve správné výši, resp. že došlo k její ztrátě hlouběji v obchodním řetězci. Skupina podvodných podnikatelů v řetězci by tak dostala do rukou mocný nástroj, jímž by učinila správce daně bezzubým. Proto v tomto případě pro závěr o neodvedení DPH, resp. o podvodu na DPH, postačuje, že společnost MP Frost, resp. její právní nástupkyně, neposkytuje správci daně součinnost (viz rozsudky NSS ze dne 20. 1. 2021, čj. 10 Afs 206/2020 – 41, a ze dne 2. 12. 2021, čj. 1 Afs 262/2021 – 40). Okolnosti jednotlivých transakcí žalobkyně se společností MP Frost vytvářejí totožný obchodní model uplatňovaný v dotčených zdaňovacích obdobích vůči všem slovenským odběratelům, vyskytují se v něm obdobné nestandardní okolnosti, k nimž navíc přistupuje i z hlediska obchodního zcela nesmyslná skutečnost, že zboží bylo přemístěno z České republiky na Slovensko a obratem zase zpět, což nepochybně neúčelně zvýšilo společnosti MP Frost náklady (nejen na dopravu, ale též na skladování zboží v mrazírenském skladu třetí osoby). Je proto vysoce pravděpodobné, že i v obchodním řetězci, v němž figurovala společnost MP Frost, došlo ke ztrátě na DPH (srov. rozsudek NSS čj. 1 Afs 44/2020 – 62, bod 41).

45. Žalobkyně zpochybňuje interpretaci výpovědi bývalého jednatele společnosti MP Frost pana M.. Soud k tomu uvádí, že z protokolu o výslechu svědka, který pořídil dne 2. 3. 2016 Daňový úřad Bratislava, vyplývá, že společnost MP Frost nakupovala mražené kuřecí maso od dvou českých společností (jednou z nich byla žalobkyně), zboží bylo dodáno do skladu v Kopčanech (Slovenská republika) a odtud opět převezeno do České republiky českému odběrateli společnosti MP Frost. Správce daně na základě toho prověřoval, zda se nejedná o daňový podvod v podobě karuselového podvodu, pro nějž je typické, že se stejné zboží přeprodává v jednom obchodním řetězci stále dokola. Ve vztahu k této hypotéze, kterou správce daně vystavěl na výpovědi svědka ohledně pohybu zboží v řetězci, správce daně uzavřel, že nebyla prokázána. To však neznamená, že k podvodu na DPH nedošlo jiným způsobem, tedy nikoliv obchodováním v kruhu, nýbrž stejným způsobem jako v případě ostatních slovenských odběratelů žalobkyně. „Naznačování“ svědka nevzal správce daně jako důkaz určité skutečnosti, nýbrž pouze jako indicii, na jejímž základě pojal podezření na konkrétní podobu podvodného řetězce, kterou dále prověřoval. Pokud jde o druhou pasáž odůvodnění napadených rozhodnutí, kterou žalobkyně cituje v odst. 11 žaloby, z výpovědi svědka skutečně vyplývá, že když se společnost MP Frost zadlužila, již jí k ničemu nepotřebovali, a proto se jí zbavili, sloučili ji se společností Akradia.
46. Žalobkyni lze přisvědčit potud, že samotná nekontaktnost odběratele žalobkyně nemůže být důkazem chybějící daně. Formulace žalovaného, kterou žalobkyně cituje v odst. 13

žaloby, je nepřesná. Žalobkyně nicméně pomíjí, že žalovaný nepostavil své závěry o existenci chybějící daně a daňovém podvodu výlučně na nekontaktnosti slovenských odběratelů žalobkyně. Nekontaktnost daňového subjektu je pro žalovaného pouze jednou z okolností, kterou hodnotil v souhrnu s dalšími skutečnostmi.

47. Soud se neztotožňuje s žalobkyní, že by se žalovaný chtěl zbavit svého důkazního břemene, které jej tíží ve vztahu k prokázání podvodu na DPH (existence daňové ztráty jako důsledku podvodného jednání), nebo že by toto své břemeno neunesl. Z žaloby je naopak zřejmé, že žalobkyně vytrhává z kontextu některé věty odůvodnění napadených rozhodnutí, a sama tak dezinterpretuje argumentaci žalovaného. Především žalobkyně pomíjí, že možnost zjištění skutkového stavu je značně omezena, proto určité skutečnosti týkající se daňového podvodu zůstávají neobjasněny (to je způsobeno mimořádnou pečlivostí slovenských odběratelů žalobkyně při zakrývání stop po jejich obchodní činnosti). Významné je, že žalovaný učinil zjištění, jež mají oporu v daňovém spisu a která vytváří dostatečně určitý obraz o průběhu obchodních transakcích a jejich zasazení do celkového kontextu, který plně opodstatňuje závěr o spáchání podvodu na DPH.
48. Všechny dílčí námitky proti závěru žalovaného, podle nějž byly obchodní transakce žalobkyně přímo zasazeny podvodem na DPH, jsou nedůvodné.
49. Dále se soud zabýval žalobními body, jimiž žalobkyně zpochybňuje závěr žalovaného, že měla a mohla vědět, že její transakce jsou součástí podvodu na DPH, a že nepřijala dostatečná preventivní opatření, aby tomu zabránila. Jelikož žalobkyně v žalobě mezi těmito dvěma podmínkami pro odepření daňové výhody z důvodu účasti na daňovém podvodu nerozlišuje, ačkoliv žalovaný tak činil, rovněž soud pojedná obě tyto podmínky společně. Z judikatury ostatně vyplývá, že skutečnosti rozhodné pro posouzení těchto otázek není vždy možné od sebe jednoznačně oddělit, vzájemně se prolínají. Je nicméně třeba zdůraznit, že ve vztahu k první otázce (existenci objektivních skutečností nasvědčujících účasti na daňovém podvodu) tíží důkazní břemeno správce daně, zatímco ve vztahu k otázce druhé (přijetí dostatečných preventivních opatření k zabránění účasti na podvodu) žalobkyni (viz rozsudek NSS ze dne 10. 9. 2020, čj. 7 Afs 18/2020 – 29). Při posouzení obou těchto otázek lze ovšem přihlížet pouze ke skutečnostem, které mohly být žalobkyni známy nejpozději v průběhu obchodování, a opatřením, která přijala rovněž nejpozději v průběhu obchodování.
50. Žalovaný v napadeném rozhodnutí poukázal na řadu objektivních skutečností, které podle něj ve svém souhrnu ústí v závěr, že žalobkyně měla a mohla vědět, že její transakce jsou součástí podvodu na DPH. V první řadě zdůraznil, že jednatel žalobkyně i její obchodní ředitel měli již předchozí pracovní zkušenosti s obchodem se zmraženými potravinami. Objem transakcí se slovenskými odběrateli byl pro žalobkyni velmi významný, nejednalo se o bagatelní obchodní aktivity. Žalovaný poukázal na to, že při lustraci slovenských odběratelů musela žalobkyně zjistit, že sídlí na virtuálních adresách, nemají zázemí, sklady, materiální vybavení apod. Neměli ani webové stránky, což je významný způsob prezentace činnosti obchodní společnosti a nástroj pro ověření věrohodnosti, zejména u překupníka zboží v 21. století. Žalobkyně se nikdy nesešla s osobou oprávněnou jednat za kteréhokoliv odběratele. Obchody byly uzavírány po telefonu, SMS a prostřednictvím e-mailu. Žalobkyně se spokojila jen se základními údaji o svých potenciálních odběratelích, které si nijak dál neověřovala. Rámcovou smlouvu od společnosti CROSS obdržela až 5 měsíců po ukončení spolupráce a zániku této společnosti. Žalobkyně přesvědčivě nevysvětlila, jakým způsobem navázala kontakt se svými odběrateli, je pravděpodobné, že

jimi byla oslovena. Žalobkyně měla s ohledem na tyto skutečnosti věnovat patřičnou pozornost prověření svých odběratelů, což ovšem neučinila, přehlížela rizika spojená se solidností svých potenciálních obchodních partnerů. Žalobkyně dle vlastního vyjádření jednala s paní H., panem S. a panem Š., což všichni tři při své výpovědi popřeli. To lze vysvětlit tím, že si žalobkyně neověřila jejich identitu.

51. Další skupina objektivních skutečností spočívá podle žalovaného v tom, že žalobkyně z CMR listů věděla, jakým subjektům reálně dováží zboží, přičemž ty se lišily od jejich odběratelů. Žalobkyně tak mohla své odběratele obejít a zboží dodávat přímo osobám, kterým bylo dopravováno, v důsledku čehož by mohla dosáhnout vyšší marže. Vysvětlení žalobkyně, že nemohla s těmito subjekty obchodovat přímo, neboť by nemohla akceptovat jimi požadovanou splatnost faktur, podle žalovaného dokládá, že věděla, že kupní cena je standardně splatná 30 až 90 dnů po dodání zboží. Žalobkyně však měla opakovaně během 2 let to štěstí, že ji kontaktovali odběratelé, kteří byli ochotni odebrat zboží v hodnotě stovek tisíc korun za jedno dodání a hradit kupní cenu před dodáním zboží (bez jakéhokoliv zajištění splnění povinnosti žalobkyně dodat zboží). Tyto subjekty, které ve výsledku dodávaly standardním obchodníkům, kteří hradí zboží až po jeho dodání (nadto se splatností 30 až 90 dnů), na sebe braly značné riziko a náklady s tím spojené. Žalobkyně pro to nemusela vůbec nic udělat, nenesla sebemenší riziko, což se v praxi běžně neděje.
52. Personální propojení jednotlivých odběratelů je další nestandardní skutečností. Žalovaný konkrétně poukázal na to, že před zahájením spolupráce se společností Afrodita v srpnu 2015 musela žalobkyně zjistit, že její jednatel M. Š. již figuroval ve společnosti CORA-BAU, s níž obchodovala žalobkyně před tím. Před zahájením spolupráce se společností PROCON v dubnu 2015 musela žalobkyně zjistit, že G. H. už figurovala ve společnosti CROSS, která již v té době byla vymazána z obchodního rejstříku. Před zahájením spolupráce se společností Access v únoru 2015 musela žalobkyně vědět, že Milan Š. už figuroval ve společnosti PPWIN, která v té době již byla vymazána z obchodního rejstříku. Žalobkyně tedy musela vědět, že osoby vystupující ve statutárních orgánech různých odběratelů se opakují, přičemž dva dřívější odběratelé již svoji činnost ukončili a zanikli sloučením. Ihned po zániku jednoho odběratele se na jeho místo hlásil další odběratel, jenž vykazoval totožné rizikové znaky jako ten předchozí (virtuální sídlo, absence webových stránek, úhrada kupní ceny předem). Žalobkyně sama tvrdí, že s panem D. jednala jak za společnost CROSS, tak za společnost Afrodita (v době navázání spolupráce se společností Afrodita již byla společnost CROSS vymazána z rejstříku).
53. Žalobkyně podle žalovaného neprokázala, že by si své odběratele hlouběji (tj. nad rámec lustrace ve veřejných rejstřících) prověřovala, ačkoliv obchodování provázela řada neobvyklých okolností (viz výše).
54. Žalobkyně argumentuje tím, že virtuální sídlo je zcela legální nástroj, který proto nemůže vyvolat důvodné pochybnosti o možném daňovém podvodu. Soud zdůrazňuje, co ani sama žalobkyně nepopírá, že existence virtuálního sídla a absence jakéhokoliv zázemí slovenských odběratelů byla pouze jednou ze skutečností, o kterou žalovaný opřel závěr, že žalobkyně měla a mohla vědět, že se podílí na podvodu na DPH. S žalobkyní lze jistě souhlasit, že existence virtuálního sídla na adrese, kde formálně sídlí velký počet právnických osob, ovšem reálně se s nimi na dané adrese nelze stýkat, je v obchodním styku běžnou záležitostí. Lze nicméně přisvědčit žalovanému, že se jedná o okolnost, která činí obchodní styk rizikovým. Žalovaný zcela správně poukázal na to, že pokud by v obchodních vztazích došlo k problémům, neměla by žalobkyně kde své odběratele reálně

zastihnout, kontaktovat. Odběratelé se tedy mohli stát pro žalobkyni velmi snadno nekontaktní, neměla by jak s nimi projednat záležitosti k řešení (např. odstranit nedostatky v dokladech k jednotlivým dodávkám nebo urgovat úhradu kupní ceny, která měla být dle rámcových smluv uhrazena až po dodání zboží, k tomu viz níže). Jestliže tito odběratelé neměli ani jiné prostory, které by reálně užívali, je zřejmé, že by je žalobkyně nemohla kontaktovat ani tam. Absence jakéhokoliv zázemí nadto významně snižuje pravděpodobnost, že by bylo z čeho uspokojit případné pohledávky (byť žalobkyně dodávala zboží v rozporu s rámcovými smlouvami až po jeho úhradě, nelze vyloučit vznik jiných pohledávek, např. mimosmluvních).

55. Sice neexistuje žádný rejstřík, v němž lze ověřit, že na dané adrese má společnost jen virtuální sídlo, důkladným prověřením na internetu je možné zjistit, zda se o takový případ jedná. Především však lze tuto skutečnost ověřit navázáním osobního kontaktu se zástupcem společnosti a setkáním v sídle společnosti. Hodnota každého obchodu dosahovala minimálně řádu sta tisíc korun, což jistě stojí za tu námahu důkladně si prověřit svého obchodního partnera, byť by k tomu bylo zapotřebí cestovat na Slovensko. Z objednávek slovenských odběratelů bylo zřejmé, že nemají žádné vlastní dopravní prostředky či sklady, tedy ani významnější zázemí.
56. Žalobkyně se v žalobě pasuje do role toho, jenž mechanicky prověřil veřejně přístupné rejstříky, v nichž neshledal žádnou alarmující informaci. To, že si žalobkyně počínala pasivně, přes značnou hodnotu jednotlivých obchodů se nepokusila aktivněji své obchodní partnery prověřit (osobním setkáním před zahájením spolupráce, typicky v sídle těchto subjektů), jí nemůže být ku prospěchu. Je pochopitelné, že kdo se příliš neptá, příliš se toho nedozví. To však není přístup, který by bylo možné schvalovat. Po žalobkyni lze jistě legitimně požadovat, aby přistoupila k prověření svých obchodních partnerů adekvátně tomu, že jednotlivé obchody pro ni měly velký význam. Podle soudu je běžné se po úvodním (např. emailovém) kontaktu sejit s budoucím klientem a probrat s ním osobně možnosti obchodní spolupráce, zejména má-li být dlouhodobějšího charakteru a dosahovat významného množstevního objemu.
57. Žalobkyně se nijak nevyjadřuje k dalším nestandardním okolnostem, na které poukázal žalovaný. Předně je třeba zmínit, že sama žalobkyně nebyla schopna věrohodně vysvětlit, jakým způsobem došlo k navázání kontaktu mezi ní a jejími slovenskými odběrateli. Jednatel ani obchodní ředitel žalobkyně se k této otázce při podání vysvětlení na policii nevyjádřili, odkázali na administrativní pracovníci paní L.. Ta uvedla, že slovenští odběratelé kontaktovali žalobkyni sami prostřednictvím emailu. Byli od nich vyžádány základní doklady (výpis z obchodního rejstříku, doklad o registraci k DPH) a byl jim elektronicky zaslán návrh rámcové smlouvy, který podepsaný zasílali poštou zpět (následně jej podepsal jednatel žalobkyně). Žalobkyně nicméně současně uplatnila nárok na odpočet daně z plnění, která jí měla poskytnout společnost Energo s. r. o. a měla spočívat ve zprostředkování jednotlivých obchodů se společnostmi PPWIN, CROSS a Access. Za zprostředkování těchto obchodů uhradila žalobkyně částky v řádu desítek i stovek tisíc korun. Uhrazení těchto částek a zahrnutí těchto plnění do daňového přiznání je v rozporu s tím, že žalobkyně měla být sama kontaktována slovenskými odběrateli, s nimiž posléze obchodovala. Nadto žalobkyně v podání ze dne 26. 1. 2016 uvedla, že sama oslovila společnost PPWIN, které se tato odpověď na výzvu správce daně týká, pomocí registru firem na Slovensku. Je tedy zřejmé, že žalobkyně nebyla s to věrohodně objasnit, za jakých okolností byla spolupráce se slovenskými odběrateli navázána, což je přitom významná

okolnost při hodnocení toho, zda mohla o účasti na podvodu vědět a zda přijala dostatečná opatření, aby zabránila své účasti na podvodu. Pokud se za dané důkazní situace správce daně a žalovaný přiklonili k závěru, že slovenští odběratelé kontaktovali žalobkyni, tedy obchodní spolupráce byla navázána z jejich popudu, neboť s ohledem na absenci webových stránek odběratelů a jakéhokoliv veřejně přístupného kontaktu na osoby oprávněné za ně jednat se to jeví jako nejpravděpodobnější, neznamená to, že by okolnosti navázání spolupráce byly uspokojivě objasněny. Důsledkem toho je, že stěží lze žalobkyni přiznat dobrou víru, pokud jde o zasažení obchodních transakcí podvodem na DPH, nebyla-li schopna jednoznačně a přesvědčivě prokázat okolnosti navázání obchodní spolupráce.

58. Žalovanému lze přisvědčit rovněž potud, že významnou nestandardní okolností je i absence jakékoliv prezentace slovenských odběratelů na internetu. Žádná společnost není povinna mít zřízeny webové stránky a prezentovat se tímto způsobem, nicméně v desátých letech 21. století jsou webové stránky subjektů, jejichž činností je obchod (zejména je-li subjekt otevřen navazování dalších obchodních vztahů), jedním ze základních ukazatelů hodnocení věrohodnosti podnikatele. Absence jakékoliv prezentace na internetu pak významným způsobem snižuje věrohodnost slovenských odběratelů, tedy vyvolává potřebu jejich důkladnějšího prověření.
59. Žalobkyně rozsáhle argumentuje proti úvaze žalovaného, že měla své slovenské odběratele obejít a dodávat zboží přímo „koncovým“ odběratelům, které znala z CMR listů. Žalobkyně především poukazuje na to, že neměla dostatečný kapitál na to, aby mohla vyhovět požadavkům těchto „koncovým“ odběratelů na splatnost faktur v rozmezí 30 – 90 dnů. Soud k tomu uvádí, že byť žalobkyně dodávala zboží společnosti Makro, která vyžadovala splatnost faktur 30 dnů, k čemuž si dle vlastního vyjádření musela sjednat u ČSOB úvěr (kontokorent), je zřejmé, že navýšení objemu takto financovaných dodávek zboží by vyžadovalo navýšení úvěrového rámce, což je však spojeno se značnými náklady (za předpokladu, že je vůbec úvěrující instituce ochotna poskytnout úvěrový rámec v požadované výši). Žalobkyni lze tedy přisvědčit, že setrvání v nastaveném obchodním řetězci a dodávání zboží pouze překupníkům, kteří hradí kupní cenu při dodání zboží, se jeví jako racionální obchodní rozhodnutí. V situaci, kdy žalobkyně prodala zboží se ziskem, není důvod vytýkat jí, že neaplikovala predátorské praktiky v obchodním styku a respektovala zavedené obchodní řetězce, z nichž sama těžila.
60. Žalovanému lze nicméně přisvědčit v tom, že žalobkyni muselo být zřejmé, že úhrada kupní ceny před dodáním zboží není standardní při obchodování na daném trhu. K tomu je třeba předně uvést, že žalobkyně setrvala tvrdila (a potvrdili to při podání vysvětlení na policii i jednatel žalobkyně, její obchodní ředitel a administrativní pracovnice), že zboží bylo žalobkyni vyskladněno až v okamžiku, kdy byla uhrazena kupní cena. Z SMS komunikace, kterou předložila žalobkyně, nicméně plyne, že tomu tak nebylo důsledně vždy, neboť administrativní pracovnice žalobkyně řešila s odběratelem i neuhrazené (resp. jen částečně uhrazené) faktury. Osoby jednající za žalobkyni shodně vypověděli, že trvali na uzavření rámcových smluv před zahájením spolupráce (byly předloženy rámcové smlouvy s MP Frost, CROSS, PPWIN, PROCON a Access, jejichž obsah je totožný). Z nich ovšem vyplývá, že faktura měla být vystavena až na podkladě potvrzeného dodacího listu, datem zdanitelného plnění se rozumí den dodání zboží. Splatnost faktury činí 1 den a počítá se vždy od data zdanitelného plnění předmětné dodávky. Tvrdí-li žalobkyně v žalobě, že předplatba zboží je zcela běžným postupem, jí připravené návrhy rámcových smluv dokládají, že tomu tak není. Je zřejmé, že fakticky zavedený systém

úhrady kupní ceny před dodáním zboží je v rozporu s rámcovou smlouvou o dodávkách zboží. Z předložených objednávek učiněných e-mailem a SMS nevyplývá, že by byla ujednávána splatnost kupní ceny odchylně od rámcové smlouvy. Žalobkyně nevysvětlila, proč trvala na dřívější úhradě kupní ceny za zboží a proč její odběratelé tuto praxi odchylnou se od uzavřené rámcové smlouvy v jejich neprospěch akceptovali.

61. Žalobkyně dále vede polemiku, zda splatnost faktur v délce 30 dnů je běžnou praxí pouze u velkých obchodníků nebo i u překupníků, jímž je i ona sama. K tomu soud uvádí, že z daňového spisu vyplývá, že společnost Makro, která je součástí nadnárodního velkoobchodního řetězce, vyžadovala splatnost faktur 30 dnů po dodání zboží. Za těchto podmínek s ní žalobkyně obchodovala. Součástí daňového spisu jsou nicméně též podklady (smlouva mezi společnostmi Ryba Žilina a ALFA-R), které prokazují, že splatnost 30 dnů vyžadovala např. i společnost Ryba Žilina, do jejíhož skladu bylo dopravováno zboží od žalobkyně. Postavení této společnosti nelze srovnávat s postavením nadnárodních obchodních řetězců. Je potřeba zdůraznit, že žalobkyně sama dosahovala obrátu v řádu desítek milionů korun měsíčně (např. přes 40 mil.), rozhodně ji není možné považovat za drobného obchodníka.
62. Nelze pochybovat o tom, že žalobkyně věděla, jaká splatnost faktur je u velkoodběratelů běžná, neboť touto skutečností vyvracela pravdivost teze žalovaného, že mohla své slovenské odběratele obejít (navíc jednatel i obchodní ředitel žalobkyně pracovali v daném oboru již dříve). Věděla, kdo je jejím odběratelem (na trhu neetablované společnosti, bez jakýchkoliv referencí, webové prezentace apod.) a že zboží dopravuje do skladu větších hráčů na trhu. Za těchto okolností vyvstává jako zcela logická otázka, kterou si měla žalobkyně klást, jak zcela nerenomovaný obchodník (jenž se nachází v obdobném postavení jako žalobkyně) může akceptovat její podmínky zahrnující úhradu kupní ceny v plné výši předem a současně být vystaven tomu, že sám musí nejméně jeden měsíc čekat na úhradu od svého odběratele. Současně muselo být žalobkyni zřejmé, že její slovenští odběratelé jsou v ekonomicky ještě zranitelnější pozici, než by byla ona, kdyby dodávala zboží společností, do jejichž skladů ho dovážela, neboť musí ještě přiznat DPH z pořízení zboží z jiného členského státu. Odběratelé tak nejen musí čekat minimálně měsíc na úhradu faktury, ale během této doby ještě musí přiznat a zaplatit DPH z pořízení zboží od žalobkyně. Tato nadměrná finanční expozice obchodníků, kteří nejsou na trhu známi tím, že by byli kapitálově dobře vybaveni (nebo dokonce lépe než ostatní, např. i než žalobkyně), je nestandardní okolností.
63. V souvislosti s právě uvedeným je třeba doplnit, že žalobkyně se nacházela v obchodním řetězci ve zranitelném postavení z hlediska daňového. Inkasovala totiž nadměrné odpočty díky dodání zboží do jiného členského státu, přičemž v případě, že by její odběratel řádně neodvedl DPH z pořízení zboží z jiného členského státu, mohla by být její vlastní daňová povinnost zpochybněna. To se ostatně také stalo. Postavení žalobkyně z hlediska DPH tak bylo závislé na tom, zda běžně kapitálově vybavený obchodník (překupník masa) ustojí ekonomický tlak na něj kladený. Kombinace této určité závislosti žalobkyně na plnění daňových povinností jejími slovenskými odběrateli a mimořádné kapitálové expozice slovenských odběratelů při realizaci obchodních transakcí měla vést žalobkyni k závěru o značné rizikovosti transakcí, a tudíž k důkladnému prověření jejich slovenských odběratelů (i z hlediska jejich kapitálové síly).
64. Nebo žalobkyně věděla, či předpokládala, že její slovenští odběratelé nedodávají zboží přímo „koncovým“ odběratelům, kteří běžně vyžadují splatnost faktur minimálně 30 dnů,

nýbrž je za stejných podmínek jako ona pouze přeprodají dalším společnostem, jako jsou oni sami (tedy kupní cena jim je uhrazena okamžitě). Pak ovšem musela vycházet z toho, že obchodní řetězec je uměle nastavován, což je právě okolnost typická pro daňové podvody, u nichž řazení většího počtu subjektů do obchodního řetězce má umožnit spáchat a zakrýt daňový podvod. Tyto okolnosti ji měly vést k otázce, jakou roli mají její slovenští odběratelé plnit v řetězci, jestliže se veřejně vůbec neprezentují, nemají žádné renomé na trhu apod. Byla-li žalobkyni tato otázka zcela lhostejná, ačkoliv se v obchodním řetězci nacházela ve zranitelné pozici z hlediska daňového, svědčí to o její mimořádné neobezřetnosti a lehkomyšlnosti.

65. Tvrdí-li žalobkyně, že „běžným“ („normálním“, „standardním“, „nepodezřelým“ apod.) obchodníkem jsou i společnosti, které nevlastní žádné mrazírenské sklady ani dopravní prostředky, tedy např. společnosti Makro a Tesco, pomíjí, že je nelze srovnávat s jejími slovenskými odběrateli. Společnosti Makro i Tesco jsou zavedené společnosti, které mají dobré renomé na daném trhu, dostatečnou kapitálovou vybavenost a prodejní plochy (ať již přímo pro spotřebitele, nebo pro podnikatele v oboru gastronomie či menší prodejce). Slovenští odběratelé žalobkyně však ani jedním z výše uvedeného nedisponují, což ve spojení se skutečností, že nemají ani žádné vlastní zázemí ke skladování či dopravě mraženého zboží, z nich činí překupníky. Právě překupníci, kteří reálně nepřispívají k dodání zboží konečným spotřebitelům, ale pouze přefakturovávají zboží dalším obchodníkům bez jakékoliv přidané hodnoty, se často podílí na daňových podvodech, což bývá jejich *raison d'être*. Analogie mezi slovenskými odběrateli a nadnárodními obchodními řetězci, kterou se žalobkyně pokusila načrtnout, není přílehlavá, neboť jejich obchodní kredit se diametrálně liší. Právě uvedené pochopitelně neznamena, že by v řadách „překupníků“ nebyli i poctiví obchodníci, nýbrž tím má být řečeno jen tolik, že jde o rizikovější podnikatelské *milieu*, které vyžaduje vyšší míru obezřetnosti.
66. Je potřeba zmínit rovněž personální provázání slovenských odběratelů, které podrobně popsal žalovaný v napadených rozhodnutích (viz výše). Tato zjištění ani jejich hodnocení ze strany žalovaného žalobkyně v žalobě nijak nenapadá. Soud přitom tuto okolnost považuje za závažnou, neboť je skutečně nestandardní, a dokonce podezřelé, pokud žalobkyni nabídla obchodní spolupráci nová společnost, v níž vystupuje stejný jednatel jako ve společnosti, se kterou žalobkyně v minulosti obchodovala a která již byla vymazána z obchodního rejstříku z důvodu sloučení s jinou společností.
67. Lze ještě doplnit, že z obsahu daňového spisu ani vyjádření žalobkyně nevyplývá, zda a za jakých okolností se dozvěděla od svých slovenských odběratelů, že již nebudou odebírat zboží (byť uzavřeli rámcovou smlouvu a obchodovali spolu např. pouze 3 měsíce, nadto z hlediska žalobkyně zcela bez problémů), zda zjišťovala, proč tyto subjekty nečiní další objednávky, zda se pokoušela kontaktovat jejich právní nástupce za účelem pokračování v obchodní spolupráci.
68. Z výše uvedeného plyne, že se žalovaný nedopustil tzv. chyby přeživšího, tedy že subjekty, které zanikly, zpětně označil za nesolventní. Žalovaný naopak striktně vycházel ze skutečností, které existovaly před zahájením obchodní spolupráce.
69. Soud přisvědčuje žalovanému, že žalobkyně měla neuvěřitelné štěstí, neboť kdykoliv od ní přestal odebírat zboží některý ze slovenských odběratelů, krátce na to ji kontaktoval další potenciální odběratel (bez jakéhokoliv renomé), jenž byl ochoten odebírat zboží ve značném množství a za stejných platebních podmínek. Vyhledání odběratele zboží lze

považovat za nejobtížnější stránku podnikatelské aktivity, s níž ovšem žalobkyně paradoxně neměla vůbec žádnou práci, neboť odběratelé se hlásili spontánně sami a okamžitě začali odebírat zboží v hodnotě stovek tisíc až milionů korun. Jak vyplývá z výpovědi osob angažovaných v žalobkyni, navázání obchodní spolupráce se slovenskými odběrateli se nijak neúčastnil jednatel ani obchodní ředitel, vše vyřídila administrativní pracovnice zaměstnaná jen na dohodu o pracích konaných mimo pracovní poměr. Co je v jiných společnostech předmětem práce celého obchodního oddělení, se žalobkyni „přihodilo samo od sebe“ a vše „zúřadovala“ administrativní pracovnice.

70. Žalovaný (i po korekci některých jeho závěrů ze strany soudu) předestřel řadu závažných okolností, které ve svém souhrnu ústí v závěr, že žalobkyně mohla vědět o tom, že se svými obchody podílí na daňovém podvodu. Soud nepovažuje za účelné polemizovat s tím, zda má princip logické úspornosti oporu v právní doktríně a zda jeho aplikací nedochází k narušení pravidel rozložení důkazního břemeno (daňové řízení nemá charakter trestního řízení, a proto se v něm neuplatní pravidlo *in dubio pro reo*, které žalobkyně rovněž zmiňuje). Pasáž odůvodnění napadených rozhodnutí, citovaná žalobkyní v odst. 21 žaloby, je zcela nadbytečnou akademickou figurou, která pro posuzovanou věc nepřináší nic praktického. Zcela by postačovalo holé konstatování, které soud učinil v první větě tohoto odstavce. Z judikatury plyne, že závěr o tom, že plátce DPH věděl či měl a mohl vědět, že se účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, zpravidla vyžaduje komplexní analýzu konkrétních podezřelých skutečností a posouzení jejich vzájemných souvislostí. Jen pokud z takové analýzy plyne, že podezřelé skutečnosti nejsou nahodilé, navzájem izolované a dobře vysvětlitelné i jinak než účastí plátce daně na podvodu na DPH, nýbrž naopak propojené a svými souvislostmi a charakterem vzájemného propojení výrazně zesilující podezření a minimalizující pravděpodobnost toho, že plátce daně jednal poctivě, lze uvedený závěr učinit k zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (viz právní větu vytvořenou k rozsudku NSS ze dne 25. 6. 2015, čj. 6 Afs 130/2014 – 60, publ. pod č. 3275/2015 Sb. NSS). Závěr žalovaného těmto požadavkům odpovídá.
71. Žalobkyně si své nové odběratele prověřovala pouze tak, že je požádala o předložení výpisu z obchodního rejstříku a dokladu o registraci k DPH. Dále s nimi uzavřela rámcovou smlouvu, kterou nicméně ve skutečnosti nedodržovala (viz provádění platby kupní ceny v rozporu se smlouvou), společnost CROSS zaslala žalobkyni podepsaný návrh rámcové smlouvy až poté, co s ní přestala obchodovat a zanikla. V některých případech si žalobkyně vyžádala kopii občanského průkazu jednatele. Žalobkyně se nicméně s jednatelem svých slovenských odběratelů osobně nesešla, což obchodní ředitel žalobkyně vysvětlil tím, že vzhledem k elektronickému způsobu komunikace a objednávání zboží to nebylo nutné. Následně sice obchodní ředitel svoji výpověď doplnil seznamem osob, s nimiž se měl osobně sejit, přičemž některé měly být statutárním orgánem odběratelů. Z výpovědi jednotlivých jednatelem slovenských odběratelů ovšem vyplynulo, že s nikým v obchodních věcech nejednali, osobně se nesešli. To tedy popírá pravdivost vyjádření obchodního ředitele žalobkyně, resp. navozuje pochybnosti, zda nějakým způsobem ověřoval, že skutečně jedná s jednatelem odběratele nebo že je daná osoba oprávněna z jiného titulu jednat za odběratele.
72. Byť není úkolem žalovaného ani soudu uvádět, jaká všechna opatření mohla žalobkyně přijmout, aby se vyhnula nebezpečí „zatažení“ do daňového podvodu, lze doplnit, že žalobkyně především mohla trvat na osobní schůzce s jednatelem odběratele, při níž mohla být např. podepsána rámcová smlouva a probrány všechny možnosti obchodní spolupráce.

Při té příležitosti mohla navštívit jednatele v sídle společnosti. Vzhledem k absenci webových stránek či veřejně přístupných kontaktních údajů svých odběratelů mohla požádat o poskytnutí referencí. S ohledem na mimořádnou finanční exponovanost slovenských odběratelů dále mohla požádat o doložení dostatečné kapitálové vybavenosti. A v neposlední řadě mohla při navazování spolupráce s odběrateli, v jejichž orgánech vystupovaly stejné osoby jako u předchozích dodavatelů, požadovat vysvětlení, proč došlo k této změně.

73. Žalovaný ani soud žalobkyni nevytýká, že se před zahájením obchodní spolupráce se slovenskými odběrateli neseznámila s celou spletitou sítí obchodního řetězce, jenž následoval po těchto odběratelích. Žalobkyně však měla důkladněji prověřit své vlastní odběratele, a to nikoliv pouze prostřednictvím údajů ve veřejně dostupných rejstřících. Z výše uvedeného vyplývá, že jednotlivé okolnosti navázání spolupráce by u průměrně obezřetného obchodníka, jenž si je vědom všech rizik, které pro něj mohou mít dané obchodní transakce, vyvolaly řadu otázek, které by se pokusil objasnit, aby co nejvíce redukoval riziko. Takto však žalobkyně nepostupovala, naopak (možná nevědomky) převzala maximální riziko a patrně doufala, že se nic nestane. To ovšem není přístup, který by ji zprostil odpovědnosti za daňový podvod, neboť nesvědčí o přijetí všech preventivních opatření, která bylo možné od ní rozumně požadovat. Žalobkyně se chránila jen v tom směru, aby neměla žádné neuhrazené pohledávky u svých slovenských odběratelů, ovšem na ochranu před zapojením do daňového podvodu z podstatné části rezignovala (kontrolovala jen to, aby měla doklady k prokázání splnění podmínek dle § 64 ZDPH). O to, zda v další části obchodních řetězců nedochází k podvodu na DPH, se nestarala (v lepším případě z důvodu lhostejnosti).
74. Dílčí námitky proti závěrům žalovaného ohledně toho, zda žalobkyně mohla a měla vědět, že se podílí na podvodu na DPH, a zda přijala dostatečná preventivní opatření, která by účasti na podvodu zabránila, jsou nedůvodné.

Závěr a náklady řízení

75. S ohledem na výše uvedené soud uzavírá, že neshledal žalobní námitky důvodnými a ani z obsahu daňového spisu nezjistil žádnou vadu řízení, k níž by byl povinen přihlédnout i bez námitek. Soud proto žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
76. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměla úspěch. Žalovanému soud náhradu nákladů nepřiznal, neboť mu nevznikly náklady převyšující náklady na běžnou administrativní činnost.

Poučení:

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

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

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

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

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

Praha 7. února 2022

Mgr. Tomáš Kocourek, Ph.D., v. r.
předseda senátu