



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

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

proti

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

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

takto:

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

Odůvodnění:

I. Předmět sporu

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

II. Žaloba

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

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

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

nejsou nezpochybnitelné důkazy o spáchání daňového podvodu. Ohledně společnosti A. skutečnosti z mezinárodního dožádání žalobkyně uvedla, že zpochybňují faktické uskutečňování obchodů, avšak není z nich patrná příčinná souvislost se spácháním daňového podvodu.

9. Okolnosti, o něž se žalovaný opírá, nezakládají jediný možný závěr, že byl spáchán podvod na DPH. Správce daně, resp. žalovaný neunesli důkazní břemeno ohledně existence podvodu na DPH ve spojitosti s obchody žalobkyně.

10. Žalobkyně dále namítla, že některé z tzv. objektivních okolností (vstup do nového oboru, navázání obchodní spolupráce s novým obchodním partnerem, data uskutečnění obchodní případů a úhrady za zboží, kontrola kvality zboží a rámcová smlouva), z nichž žalovaný dovodil účast žalobkyně na podvodu, o které žalobkyně měla a mohla vědět, byly nově za tuto objektivní okolnost označeny až v napadeném rozhodnutí. Žalobkyně však s touto změnou právního posouzení k její tíži nebyla seznámena ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu (rozsudek NSS ze

dne 30. 3. 2011, č. j. 2 Afs 1/2011 - 64 a ze dne 1. 2. 2010, sp. zn. 5 Afs 68/2009). Žalobkyni tak bylo znemožněno uplatnit proti tomuto právnímu posouzení obranu a jde o vadu, která mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

11. K okolnosti vstupu do nového oboru žalobkyně namítla, že žalovaný opomenul zohlednit kontext situace a individuální okolnosti případu. Osoby, které se podílely na činnosti žalobkyně, měly na tomto trhu četné předchozí zkušenosti, žalobkyně navázala na obchodní činnost jiné společnosti, což žalovaný uznává, nejednalo se tak o bezhlavé zahájení podnikání v novém oboru. To, že žalobkyně dosud žádný odpočet neuplatňovala a uplatnil jej až za předmětná zdaňovací období, není žádnou objektivní skutečností, za splnění zákonných podmínek jde o zákonný nárok žalobkyně, jímž je zajišťována daňová neutralita. Žalobkyně obchody realizovala jen za účelem splnění závazků převzatých spřízněnou společností R. F. vůči odběratelům – společnostem A. a F. T., obchody pro žalobkyni nepředstavovaly hlavní příjem. Vlastní skladovací prostory nejsou podmínkou pro obchodování s předmětným zbožím. Odběratelé žalobkyně neměli přístup do skladovacích prostor dodavatele M. T., zboží jim bylo dopraveno. Tyto skutečnosti žalovaný nezohlednil.

12. K okolnosti faktického způsobu realizace šetřených obchodních případů žalobkyně uvedla, že zákon připouští více způsobů jednání za právnickou osobu i prostřednictvím zmocněnců. Vůči této odvolací námitce žalovaný nepředložil žádný protiargument. Pokud bylo jednání prostřednictvím zmocněné osoby nestandardní, měl žalovaný prokázat, co je standardní, což neučinil. Jednatel žalobkyně o obchodech věděl, ale zcela vědomě je svěřil osobě s potřebnými znalostmi a zkušenostmi v souladu s péčí řádného hospodáře. M. R., syn jednatele žalobkyně, měl k uzavírání obchodů zcela dostačující plnou moc, pan S. se podílel z pozice předsedy představenstva společnosti K., která byla dle smlouvy povinna vykonávat pro uzavření předmětných obchodů zprostředkovatelskou činnost. Výsledkem bylo prokázáno, že i přesto měl jednatel žalobkyně o obchodech povědomí, přičemž se sám podílel i na ekonomicko- administrativní činnosti (realizace plateb, vystavování faktur, vymáhání pohledávek). Skutkový závěr, že obchody prováděl pan S., a nikoliv pan M. R., není opřeno o žádný důkaz. Pokud správce daně a žalovaný vycházeli ze svědeckých výpovědí těchto osoby, pak tyto byly vyhodnoceny jako nevěrohodné. Vymezení zprostředkovatelské činnosti ve smlouvě je natolik obecné, že může zahrnovat i bližší účast

na realizaci obchodů, včetně výběru obchodního partnera a stanovení ceny zboží. Nebyl dán rozpor se zprostředkovatelskou smlouvou. Společnost K. získala za zprostředkování provizi a žalobkyně zisk z obchodů, ekonomická logika je tak jasně patrná. Pan V. za dodavatele M. T. jednal na základě plné moci s úředně ověřeným podpisem jednatelky. Tehdejší jednatelka dodavatele M. T. měla povědomí o činnosti společnosti. Angažování osob se zkušenostmi s obchodem betonářskou ocelí se vylučuje s první okolností v podobě vstupu na neznámý trh.

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

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

16. K okolnosti kontroly kvality při předání zboží žalobkyně uvedla, že je absurdní žalobkyní vytýkat, že kontrolu zboží neprováděl p. M. R., když tyto kontroly prováděl p. S., což žalovaný nezpochybňuje. Podstatná je faktická realizace kontrol, nikoliv to, že p. S. k tomu nebyl výslovně zmocněn. Kontrolám podléhala kvalita i množství zboží, a to zejména podle přiložených štítků a atestů. Není dána příčinná souvislost mezi kontrolami zboží formálně nezmocněnou osobou a údajným podvodem na DPH. Není zřejmé, z čeho měla žalobkyně nabýt podezření na podvod.
17. K okolnosti smlouvy s dodavatelem M. T. žalobkyně uvedla, že se žalovaný vůbec nevyjádřil k jejím odvolacím námitkám ohledně toho, že požadavky správce daně na smlouvu byly přehnané, neboť se jednalo o rámcovou smlouvu o dodávkách zboží a detaily byly řešeny při jednotlivých telefonických objednávkách, což je na trhu zcela standardní. Naopak žalovaný upozornil na další chybějící smluvní úpravu a neshody mezi smlouvou a skutečností. Mezi kvalitou rámcové smlouvy a povědomím žalobkyně o podvodu na daň z přidané hodnoty

však chybí relevantní příčinná souvislost, nebylo zpochybněno, že došlo k řádné realizaci předmětných obchodů. Relevantní indicii o podvodu by žalobkyně neměla ani, kdyby rámcová smlouva vůbec nebyla uzavřena (rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2018, sp. zn. 5 Afs 252/2017). K okolnosti motiv realizace šetřených obchodů žalobkyně uvedla, že její marže při přeprodeji oceli byla standardní a představovala zisk v obvyklé výši. Nestačí, že se žalovanému zisk nejeví jako „zajímavý“, nedošlo ke srovnání s jinými obchodníky s betonářskou ocelí, následné nárokování odpočtu DPH nelze považovat za výhodu v situaci, kdy žalobkyně uhradila dodavateli cenu zboží včetně DPH.

18. Žalobkyně shrnula, že ne každá odchylka vzbuzuje podezření na daňový podvod, nepostačí jen identifikovat určité nesrovnalosti, ale je třeba prokázat příčinnou souvislost mezi objektivní okolností a podvodem (rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 – 60, č. 3705/2018 Sb. NSS, ze dne 31. 7. 2018, sp. zn. 5 Afs 252/2017 či rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 26. 9. 2018, č. j. 9 Af 50/2016 – 101). Obchody měly být posuzovány z pohledu žalobkyně v době sjednání, správce daně a žalovaný k nim však přistupovali s předsudkem zpětného hodnocení. Podle žalobkyně nelze dospět k závěru, že

zjištěné objektivní okolnosti v souhrnu tvoří logický a ucelený soubor nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují, že žalobkyně o podvodu měla a mohla vědět (rozsudek NSS ze dne 25. 6. 2015, sp. zn. 6 Afs 130/2014 - 60).

19. Za třetí, žalobkyně poukázala na to, že vzhledem k nezjištění dostatečných objektivních okolností, nebylo na místě zkoumat, zda žalobkyně přijala veškerá rozumná opatření k předejití účasti na daňovém podvodu. Po žalobkyni tak nebylo možné požadovat, aby činila hlubší prověřování svého obchodního partnera, a žalobkyně byla oprávněna důvěřovat legalitě předmětných obchodů.
20. Důkazní břemeno ohledně nedostatečnosti opatření, která žalobkyně měla učinit k reálnému zamezení své účasti na podvodu, leželo na správci daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60 či rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 30. 4. 2014, sp. zn. 22 Af 22/2012). Podle žalobkyně správce daně ani žalovaný neprokázali, že žalobkyně nepřijala dostatečná opatření k reálnému zamezení účasti na podvodu a že žalobkyně nebyla při uzavírání obchodů v dobré víře. Žalovaný identifikoval jedno obecné a tři konkrétní opatření, které měla žalobkyně přijmout.
21. Možnost zvláštního způsobu zajištění daně podle § 109a zákona o DPH by byla nejspíše bez významu, dodavatel M. T. svoji daňovou povinnost splnil a daň inkasovanou od žalobkyně státu řádně přiznal a odvedl, žalobkyně se nacházela v pozici ručitele a nebylo její povinností toto postavení měnit a předvídat, že dodavatel daň neuhradí. Není zřejmé, jak by podvodu zabránilo uzavření podrobnější smlouvy. Kontrolu zboží zajistila žalobkyně prostřednictvím povolaných osob a mezi rozsáhlejší kontrolou zboží a možností odhalit podvod, popř. zabránit vlastní účasti na něm, není racionální souvislost.
22. Žalovaný nesprávně uvedl, že žalobkyně neoznačila žádná konkrétní opatření, která přijala. Tato opatření však byla uvedena v bodech 46-50 odvolání, avšak žalovaný je nezohlednil, což způsobuje nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Žalobkyně provedla základní prověření dodavatele M. T. nahlédnutím do obchodního, živnostenského a insolvenčního rejstříku a Registru plátců DPH, a to bez zjištění významných nesrovnalostí. Žalobkyně se opírala o předchozí pozitivní zkušenosti mezi spřízněnou společností R. F. a dodavatelem M. T. v předešlých měsících roku 2012 s totožnou komoditou, s panem V. a p. S. Smluvní vztah byl upraven písemnou rámcovou smlouvou, konkrétní dodávky byly specifikovány zejm. v dodacích listech, přepravu zboží zajišťoval odběratel a žalobkyně navíc disponovala i CMR listem a potvrzením o převzetí zboží. Řádné plnění předmětu smlouvy kontroloval osobně p. S. při každé vykládce zboží, což potvrdil p. M. R. i p. V. Zboží bylo označeno štítkem s údajem o tavnosti, bylo doprovázeno atestem. Za zboží žalobkyně platila až po jeho kontrole, a to transparentním převodem na účet. Účty začala finanční správa evidovat v Registru plátců DPH až od 1. 4. 2013, v prosinci 2012 tak žalobkyně nemohla účet dodavatele ověřit. Zboží žalobkyně pořizovala za ceny obvyklé a dosahovala standardního zisku. Obchody se společností A. byly ukončeny poté, co tato společnost neuhradila cenu za dodávky oceli v období od 22. 4. do 25. 4. 2013, pohledávky žalobkyně prokazatelně vymáhala. Žalobkyně tak neměla důvod se domnívat, že se stala součástí podvodného řetězce a naopak obchodovala v dobré víře, že se podvodů neúčastní.
23. Podle žalobkyně je třeba se ptát, zda na ní nebyly veškeré požadavky na obezřetnost přeneseny v neúnosné míře, resp. zda stát vytvořil podmínky pro to, aby žalobkyně mohla podvod rozpoznat (rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2018, sp. zn. 5 Afs 252/2017, odst. 53

stanoviska generálního advokáta Macieje Szpunara ze dne 11. 9. 2014 ve věci C-131/13, C-136/13 a C-164/13 či rozsudek SDEU ve věci C-80/11 a C-142/11, body 60-62 a 65). Není přitom patrné, jaká opatření správce daně učinil vůči skutečnému daňovému dlužníkovi, kroky vůči žalobkyni jsou pak ryze účelové ve snaze získat dlužnou daň. Dodavatel M. T. byl jako plátce DPH registrován až do 30. 7. 2014, není zřejmé, zda byl někdy veden jako nespolehlivý plátce, na nebezpečí účasti na podvodech s betonářskou ocelí byla žalobkyně od správce daně upozorněna až ve výzvě ze dne 15. 9. 2016, k odepření nároku na odpočet vůči společnosti R. F. došlo až v červenci 2015, pravomocně až v září 2016. Vůči p. V. byly od podzimu 2012 používány operativně pátrací prostředky, a proto bylo v moci státu podvodům alespoň z části zabránit. Vzhledem k selhání státu lze stěžít vytykat žalobkyni, že nepřijala dostatečná opatření k zamezení své účasti na podvodu.

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

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

25. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že byt' došlo k doměření daně na základě pomůcek, byla dostatečně prokázána příčinná souvislost mezi doměření daně a daňovým podvodem. Odepření nároku na odpočet nenahrazuje chybějící daň, ale ochraňuje systém DPH. K údajné nemožnosti předvídat výsledek postupu k odstranění pochybností žalovaný poukázal na bod 40 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017 - 63.
26. Žalovaný měl za to, že identifikované objektivní okolnosti nelze považovat za standardní okolnosti běžně při obchodování, ačkoli samostatně nejsou nezákonné, v souhrnu je z nich zřejmé, že žalobkyně o podvodu na DPH věděla nebo alespoň mohla vědět. Ze závěrů judikatury SDEU i Nejvyššího správního soudu k podvodům na dani z přidané hodnoty učiněným již před rokem 2012 lze podle žalovaného dovodit, že objektivní princip podvodů musel být žalobkyni znám již v době, kdy žalobkyně uskutečňovala předmětné obchodní transakce (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014 – 59 či ze dne 10. 4. 2008, č. j. 2 Afs 35/2007 - 111). Nestandardní okolnosti, které časově přímo nesouvisí s realizací transakcí, jen dokreslují podvodné jednání dodavatele M. T., poukaz na ně nelze klást žalovanému k tíži. I bez těchto skutečností závěr o vědomé účasti žalobkyně do transakcí zasažených podvodem na dani z přidané hodnoty ob stojí, neboť žádné z těchto *ex post* nastalých skutečností nebyly kladeny žalobkyni k tíži.
27. Žalovaný nedoměřil daň kterémukoli subjektu v daném obchodním řetězci, jak bylo daňovým orgánům vytykáno v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60. Žalovaný nedospěl k závěru o existenci podvodu nebo o účasti žalobkyně na podvodu toliko na základě nekontaktnosti jeho dodavatele nebo toliko na základě neuhrazení daně. Žalovaný ani nekladl žalobci k tíži, že žalobkyně o neuhrazení

daně měl vědět nebo že neověřoval, zda má jeho dodavatel k dispozici zboží. Žalovaný odmítl, že by nevyložil příčinnou souvislost popsaných objektivních okolností a vědomého zapojení žalobkyně do daňového podvodu, jak žalobkyně dovozovala s ohledem na judikaturu správních soudů.

28. Dle žalovaného nebyl důvod aplikovat § 115 odst. 2 daňového řádu, neboť v odvolacím řízení nebylo prováděno dokazování a žalovaný nedospěl k odlišnému právnímu závěru, který by ovlivnil rozhodnutí v neprospěch žalobkyně. Doplnění společností z jiného členského státu na začátku řetězce v grafickém schématu je jen doplnění skutečností již vyřčených v textech zpráv o daňové kontrole do grafického znázornění v napadeném rozhodnutí, nejedná se tak o novotu, se kterou by žalobkyně nebyla předem seznámena. Ostatně žalobkyně s touto „novotou“ polemizovala v odvolání. Argumentace žalovaného ohledně objektivních okolností byla detailnější než argumentace správce daně, avšak z porovnání obsahu zpráv o daňové kontrole a napadeného rozhodnutí je patrné, že žalovaný vycházel pouze ze skutečností, které byly žalobkyni známy již před vydáním napadeného rozhodnutí. Např. již na okolnost vstupu do nového oboru žalobkyně reagovala v odvolání.
29. Žalobkyně k vyjádření žalovaného nepodala repliku.

IV. Dosavadní řízení

30. Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 29. 3. 2021, č. j. 10 Af 25/2019-67 žalobu zamítl. Nejvyšší správní soud ke kasační stížnosti žalobkyně rozsudkem ze dne 7. 10. 2022, č. j. 5 Afs 113/2021 – 62 zrušil rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 29. 3. 2021, č. j. 10 Af 25/2019-67.
31. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že městský soud v rámci hodnocení existence daňového podvodu a toho zda žalobkyně o zapojení do podvodného řetězce v době obchodů věděla či vědět měla a mohla, uvedl sporná tvrzení. Nejvyšší správní soud konkrétně poukázal na odstavce 96 a 103 napadeného rozsudku. V prvním případě městský soud negativně hodnotil skutečnost, že o převzetí předmětného zboží ani o jeho kontrole neexistuje v předloženém spise žádný záznam, ve druhém hodnotil přijetí dostatečných opatření žalobkyní. V obou pasážích podle názoru Nejvyššího správního soudu městský soud hodnotil jednání žalobkyně, resp. průběh obchodních transakcí mezi žalobkyní a spol. M. T., na druhou stranu však zpochybnil uskutečnění těchto obchodů jako takových. V této souvislosti Nejvyšší správní soud poukázal na to, že nebylo-li prokázáno přijetí zdanitelného plnění podle § 72 a § 73 zákona o DPH, nemůže být toto neprokázané (resp. fiktivní) plnění zatíženo daňovým podvodem. Městský soud, vycházející ze správního spisu a ze stejných skutkových zjištění jako správce daně a žalovaný, tak podle názoru Nejvyššího správního soudu poprvé v řízení zpochybnil obchody s betonářskou ocelí mezi stěžovatelkou a spol. M. T.. Do dalšího řízení uložil městskému soudu postavit na jisto, zda se v dané věci jednalo o daňový podvod, nebo zda v řízení nebylo dostatečně prokázáno splnění hmotněprávních podmínek dle § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty.

V. Další procesní postup Městského soudu v Praze

32. Městský soud vzhledem k závěru Nejvyššího správního soudu umožnil v dalším řízení stranám uplatnit aktuální procesní stanovisko.

33. K věci se vyjádřil pouze žalovaný. K vytýkaným pasážím rozsudku městského soudu uvedl, že ze svědecké výpovědi pana S. sice nevyplývá, že by tento kontroloval zboží, tento však potvrdil, že předmětné zboží přebíral a zajišťoval organizačně-logistickou činnost (viz bod [58] napadeného rozhodnutí). V daném případě nebyly doloženy předávací protokoly ani záznamy o kontrole zboží, tyto skutečnosti ale ve spojení s dalšími zjištěními uvedenými v napadeném rozhodnutí (zejména v bodech [54] až [57]) podporují závěr o účelovém vytvoření obchodního řetězce, jehož smyslem nebyl ekonomický zisk z prodeje zboží, nýbrž participace na výhodách systému DPH.
34. Žalovaný setrval na závěru, že v daném případě byly shledány skutkové okolnosti, které potvrzují existenci podvodného jednání na DPH. Základní podmínka určující, zda jsou dané transakce zasaženy podvodným jednáním dodavatelských subjektů, tj. existence chybějící daně, splněna byla, neboť bylo zjištěno, že dodavatel M. T. v předmětných zdaňovacích obdobích neuhradil doměřenou daň, čímž došlo k narušení principu neutrality DPH. Správce daně i žalovaný řádně identifikovali kromě chybějící daně okolnosti transakcí svědčící o podvodu (viz body [46] až [51] napadeného rozhodnutí) i objektivní okolnosti svědčící o tom, že žalobce o své účasti na podvodu na DPH přinejmenším vědět měl a mohl. Přijetím rozumných opatření, která mohla být po žalobkyni rozumně požadována s ohledem na okolnosti případu, se žalovaný zabýval v bodech [63] až [67] napadeného rozhodnutí. Žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyně nedodržela dostatečnou míru obezřetnosti a nepřijala dostatečná opatření, která po ní mohou být rozumně požadována k ověření, že jí uskutečňované obchodní transakce jej nepovedou k účasti v podvodném řetězci. Žalobkyně tak v daném případě nebyla v dobré víře stran své účasti na podvodu na DPH.

VI. Posouzení věci Městským soudem v Praze

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

Východiska dosavadní judikatury

37. Judikatura Soudního dvora (např. rozsudek ve spojené věci C-354/03, C-355/03 a C-484/03 Optigen Ltd, Fukrum Electronics Ltd a Bond House Systems Ltd ze dne 12. 1. 2006, či

rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech Mahagében kft a Péter Dávid, C-80/11 a C-142/11), ze které vychází ve své rozhodovací praxi i Nejvyšší správní soud, pojmem „podvod na dani z přidané hodnoty“ označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem dříve šesté směrnice, nyní směrnice 2006/112/ES o DPH, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám.

38. Nárok na odpočet daně je nedílnou součástí systému DPH a zásadně nesmí být omezen. Výjimku představují situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně podvodně nebo zneužívajícím způsobem. Takový postup narušuje daňovou neutralitu. Nelze však za „jednoho“ a „dalšího“ automaticky považovat „kteréhokoli“ z účastníků v řetězci obchodů, ale vždy je třeba hledat skutkové vztahy a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a uplatněním nároku na odpočet a prokázat, že subjekt minimálně mohl vědět o skutečnostech ukazujících na možné podvodné jednání za účelem vylákání odpočtu na DPH (rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2018, čj. 5 Afs 60/2017-60, č. 3705/2018 Sb. NSS, Vyrtých, bod 69).
39. Obecně platí, že pokud daňový subjekt prokáže přijetí zdanitelného plnění a splní zákonem stanovené podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně (§ 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty – dále též „zákon o dani z přidané hodnoty“), může správce daně neuznat odpočet jen v případě, že prokáže podvod na dani z přidané hodnoty, o kterém daňový subjekt věděl nebo měl vědět, a to k okamžiku obchodování (rozsudek Soudního dvora ze dne 12. 1. 2006, Optigen, spojené věci C-354/03, C-355/03 a C-484/03, odst. 55 a výrok).
40. Transakce, jimiž se takový podvod uskutečňuje, neodpovídají běžným obchodním podmínkám (rozsudek NSS ze dne 25. 7. 2019, čj. 10 Afs 182/2018-42, *Easy Working*, bod 30 a judikatura tam citovaná). Za takové situace je při posuzování nároku na odpočet daně nutné hodnotit všechny okolnosti transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (rozsudek NSS ze dne 31. 8. 2016, čj. 2 Afs 55/2016-38, č. 3505/2017 Sb. NSS, bod 34).
41. Subjekty účastníci se podvodu na dani z přidané hodnoty definoval např. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 3. 6. 2022, č. j. 10 Afs 469/2021-50. Tzv. „missing trader“ je plátce, který daň na výstupu nepřizná nebo přizná, ale nezaplatí. „Broker“ je naproti tomu plátce, který čerpá nárok na odpočet daně, která není missing traderem uhrazena v jednom nebo ve více člancích řetězce. Krom toho je třeba zmínit tzv. „buffera“, kterým je plátce, jehož role je pomocná a zastírací (zastření přímé vazby mezi plátcem typu missing trader a broker), v řetězci proto může vystupovat celá řada plátců typu buffer.
42. Daňové orgány nemají povinnost prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, musí však vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, či vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo, a že daňový subjekt o podvodu věděl nebo vědět měl a mohl (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017 - 63).
43. Subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, musí mít možnost důvěřovat legalitě realizovaných plnění, aniž by riskovaly ztrátou svého nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Zároveň ovšem platí, že je věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu

minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2011, č. j. 9 Afs 44/2011 - 343).

44. Pokud daňový subjekt v běžném obchodním styku uzavře řádnou smlouvu se svým dodavatelem, nelze po něm požadovat, aby v rámci „obezřetnosti“ předvídal a prověřoval všechny možné subjekty (subdodavatele), které se na obchodní transakci jakkoli v různých fázích podílely. Naopak zcela na místě takový požadavek bude tam, kde již samotný dodavatel (z hlediska jeho samotné faktické existence, sídla, kontaktnosti), s nímž daňový subjekt uzavírá obchod, nebo samotný předmět dodávky (rizikovitost komodity, rozsah dodávky, fakticita plnění, její relevantnost ve vztahu k předmětu činnosti apod.) či její cena či jiné okolnosti budou vykazovat určité znaky pochybností o „solidnosti“ transakce, její vážnosti či smyslu a úmyslu jednajících (vylákat daňovou výhodou). V takovém případě lze na míru obezřetnosti a adekvátních opatření ze strany osoby povinné k dani k minimalizaci své účasti na možném podvodném jednání klást při uzavírání obchodu důvodně přísné požadavky (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 – 60).
45. V rámci hodnocení vědomosti daňového subjektu o podvodném jednání musí správce daně vzít v úvahu také to, zda daňový subjekt přijal při výkonu své činnosti taková opatření, která od něj lze rozumně vyžadovat, aby zajistil, že jeho plnění není součástí daňového podvodu (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 15/2014 - 59). To, jaká opatření přijal a proč byl v dobré víře, že svým jednáním nepřispívá k podvodu na dani z přidané hodnoty, však musí tvrdit a prokazovat daňový subjekt, který uplatňuje nárok na odpočet daně (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012 - 46, č. 2925/2013 Sb. NSS, nebo ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015 – 47, odst. 66).
46. Správce daně tedy musí jednak prokázat, že v dané věci se stal daňový podvod, jednak musí prokázat „objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu“ (takto v bodě 15 cit. rozsudek *Mahagében*, spojené věci C-80/11 a C-142/11, bod 49, podobně cit. věc *VYRTYCH*, 5 Afs 60/2017, bod 56, nebo rozsudek ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42, věc *Easy Working*, část III.B.).
47. Na správci daně tedy leží důkazní břemeno k prokázání buď vědomosti daňového subjektu o účasti na podvodu, anebo takové neobezřetnosti daňového subjektu, že kdyby k ní nedošlo, subjekt by s největší pravděpodobností rozpoznal, že se do podvodu na DPH svým jednáním zapojil, a mohl by se takového zapojení vyvarovat (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2018, č. j. 9 Afs 194/2017 – 34, ze dne 1. 6. 2020, č. j. 2 Afs 218/2020 - 46).
48. Účast daňového subjektu na řetězci, který byl zasažen daňovým podvodem, se posuzuje v tomto testu: **1) správce daně je povinen vysvětlit**, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, tedy vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo; **2) pokud správce daně prokáže**, že byl spáchan daňový podvod, zkoumá subjektivní stránku účasti konkrétního daňového subjektu na podvodu; **3) pokud správce daně prokáže obě dvě podmínky**, tj. existenci podvodu a

zaviněnou účast v podvodném obchodním řetězci, má daňový subjekt šanci se vyvinit, pokud prokáže, že přijal dostatečná opatření, která měla zamezit tomu, aby se účastnil podvodných obchodů (rozsudek NSS ze dne 20. 1. 2021, čj. 10 Afs 206/2020-41, *PM Trading*, bod 13).

49. Platí současně, že relevantní skutkové okolnosti nelze mnohdy striktně kategorizovat na ty osvědčující výhradně splnění podmínky č. 1, podmínky č. 2, či podmínky č. 3. Je naopak zřejmé, že některé okolnosti budou mít relevanci současně pro více kroků výše popsaného testu (k „prostupnosti“ jednotlivých kategorií ostatně viz např. i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018 - 42). Nastalou skutkovou situaci je vždy nutno posoudit komplexně a dospět k závěru, zda veškeré zjištěné indicie ve svém souhrnu svědčí o splnění všech podmínek pro odeprání nároku na odpočet daně z důvodu zapojení do podvodného řetězce (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 6. 2020, č. j. 2 Afs 218/2020 - 46).

Daňový podvod a chybějící daň (první krok testu)

50. Žalobkyně v daňovém přiznání za období 4. čtvrtletí 2012 vykázala zdanitelná plnění od plátců ve výši 4.282.708 Kč, dodání zboží do jiných členských států (dále též „JČS“) 3.009.641 Kč, uplatnila odpočet 856.542 Kč a nadměrný odpočet 85.642 Kč. V daňovém přiznání za leden 2013 přiznala dodání zboží tuzemsko v objemu plnění 13.038.737 Kč, dodání zboží do JČS 1.220.602 Kč, vykázala zdanitelná plnění od plátců 14.048.394 Kč, vykázala daň na výstupu 2.738.135 Kč, uplatnila odpočet 295.0187 Kč a nadměrný odpočet 212.052 Kč. V daňovém přiznání za duben 2013 přiznala dodání zboží do tuzemska ve výši 5.941.765 Kč, daň na výstupu 1.247.771 Kč, vykázala zdanitelná plnění od plátců 6.271.353 Kč, daň na výstupu 1.247.771 Kč, uplatnila odpočet 1.317.003 Kč a nadměrný odpočet 69.232 Kč.
51. Ze správního spisu vyplývá, že správce daně původně prověřoval více transakcí a obchodních vztahů žalobkyně (ve všech případech předcházel daňové kontrole postup pro odstranění pochybností na dani z přidané hodnoty pro jednotlivá období), nicméně podvodné jednání nakonec shledal jen ve vztahu k obchodům s betonářskou ocelí, které žalobkyně uskutečnila se svým dodavatelem - společností M. T. Ve všech ostatních případech – tj. např. ve vztahu F. S. (dodavatel) – žalobkyně (odběratel) či ve vztazích, kdy žalobkyně vystupovala jako dodavatel a společnosti A. S., B. G. a F. S. jako její odběratelé či ve vztahu ke zprostředkovatelské společnosti K. žalovaný nakonec neshledal, že by byly naplněny podmínky k odeprání odpočtu.
52. V tomto ohledu správce daně (ve zprávách o daňové kontrole) a později žalovaný v napadeném rozhodnutí hodnotili okolnosti obchodních vztahů žalobkyně, kdy:
- a) ve zdaňovacím období 4. čtvrtletí 2012 byla betonářská ocel přepravována v následujícím řetězci společností. Žalobkyně přijala toto zdanitelné plnění od dodavatele M. T., který zboží pořídil od dodavatelů z JČS. Žalobkyně zboží dodala do jiného členského státu společnosti A. S., se sídlem Wrocław, Polsko.
 - b) Ve zdaňovacím období leden 2013 žalobkyně přijala toto zdanitelné plnění od dodavatele M. T., který zboží pořídil od dodavatelů z JČS. Žalobkyně zboží dodala do jiného členského státu společnosti A. S., se sídlem Wrocław, Polsko a v tuzemsku společnosti F. T.

- c) Ve zdaňovacím období duben 2013 žalobkyně přijala toto zdanitelné plnění od dodavatele M. T., který zboží pořídil od dodavatelů z JČS. Žalobkyně zboží v tuzemsku dodala společnosti B. G.
53. Žalovaný v obchodním vztahu M. T. – žalobkyně shledal, že žalobkyně splnila formální i materiální pro vznik nároku na odpočet dle § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty. Dál se proto zabýval otázkou, zda byly splněny podmínky pro vyloučení nároku na odpočet daně.
54. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole k 4. čtvrtletí 2012 konstatoval, že M. T. nepřiznala pořízení zboží z jiného členského státu, na základě čehož jí byla doměřena daň na dani z přidané hodnoty ve výši 4.623.600 Kč, která nebyla uhrazena. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole k lednu 2013 konstatoval, že M. T. vykázala uskutečněná zdanitelná plnění ve výši 8.730.201 Kč, žalobkyně však deklarovala přijatá plnění vyšší 13.692.487 Kč. Dodavatel navíc nepřiznal pořízení zboží z jiného členského státu, na základě čehož jí byla doměřena daň na dani z přidané hodnoty ve výši 5.430.803 Kč, která nebyla uhrazena. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole k období dubna 2013 konstatoval, že M. T. nepřiznala pořízení zboží z jiného členského státu, na základě čehož jí byla doměřena daň na dani z přidané hodnoty ve výši 4.037.378 Kč, která nebyla uhrazena.
55. Jako okolnosti, že daň nebyla uhrazena za účelem podvodu, označil správce daně tyto skutečnosti: virtuální sídlo žalobkyně i jejího dodavatele v Praze, přitom činnost obou je realizována v Ostravě, za žalobkyni i za dodavatele jednaly zmocněné osoby, nikoliv statutární orgány, které navíc neměly informace o obchodní činnosti. Správce daně shrnul historii obchodní činnosti žalobkyně – za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2010 a 1. čtvrtletí 2011 neuskutečnila žádné plnění, za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2011 – 3. čtvrtletí 2012 pouze osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně. Změna nastala ve 4. čtvrtletí 2012 až do dubna 2013, kdy žalobkyně vykazovala plnění v souvislosti s obchodem s betonářskou ocelí v řádech milionů či desítek milionů Kč, poté vykazovala přijatá plnění v minimální výši. Podle správce daně ukončila žalobkyně tuto činnost po zahájení kontroly. Není také jasné, jak byla navázána spolupráce

žalobkyně a M. T., o tom byly ze strany svědků poskytnuty rozdílné výpovědi. Zboží navíc bylo prodáváno s minimální marží 1,5 %, žalobkyně měla minimum obchodních partnerů, činnost neprezentovala, nevyvíjela snahu rozšířit své obchody. Žalobkyně využívala leda sklady pronajaté společnostmi M. T.

56. Žalovaný zdůraznil, že dodavatel M. T. vykazoval vyrovnanou bilanci přijatých a uskutečněných plnění ve výši desítek milionů Kč, nevykázal žádné hodnoty pořízení zboží z jiných členských států, ač měl slovenské či polské dodavatele. Poukázal na to, že na zahájení daňové kontroly za období 4. čtvrtletí 2012, leden a duben 2013 společnost nereagovala, neumožnila jejich zahájení. Daň jí byla v jednotlivých obdobích doměřena (formou pomůcek, šlo o odraz procesní pasivity společnosti) a neuhrazena, což žalovaný před rozhodnutím ověřil. Měl za to, že M. T. vykazuje a plní funkci „missing trader“. Společnost M. T. sídlí na virtuální adrese v Praze, přestože je činnost vykazována v Ostravě, nemá zaměstnance, internetovou prezentaci, nemá žádné účetní písemnosti z důvodu záplav. Společnost je nekontaktní. Od června 2013 nepodává daňová přiznání, se správcem daně nekomunikuje. I proto nebylo možno ověřit, zda vysoký nárok na odpočet

daně byl uplatněn v souladu s § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty. Jednatelka společnosti L. B. je jen formální osobou, při jejím předvolání bylo zjištěno, že na adrese ohlášeného bydliště nemá zřízenou poštovní schránku, fyzicky se tam nezdržuje, její skutečný pobyt se nepodařilo zjistit. V obchodech za společnost vystupoval zástupce M. V. Společnosti byla ke dni 31. 7. 2014 zrušena registrace plátce z moci úřední; účet, na který žalobkyně zasílala částky na fakturách, společnost M. T. správci daně neohlásila.

57. Žalovaný poukázal rovněž na to, že žalobkyně do obchodů vstoupila krátce poté, co u společnosti R-F., ve které byli předsedou představenstva M. R. a členem dozorčí rady J. R. (zplnomocněný zástupce žalobkyně a její jednatel), byla dne 26. 11. 2012 zahájena daňová kontrola za zdaňovací období červenec 2012. Těto společnosti za období červen - prosinec 2012 nebyl pro účast na daňovém podvodu uznán odpočet v případě nákupu betonářské oceli, kde dodavatelem byl mj. M. T., což vyplývá i z rozhodnutí žalovaného dne 15. 9. 2016, č. j. 40279/16/5300-22441-711458. Nestandardní a objektivní okolnosti se prolínají u obou společností. Za žalobkyni ani za dodavatele nejednaly statutární orgány, ale jejich zmocněné osoby, panují rozpory ohledně navázání obchodní spolupráce, daňové doklady prokazují, že během jednoho dne došlo k několikanásobné fakturaci téhož zboží, žalobkyně realizovala obchody ze skladu, který si pronajal její dodavatel M. T., což by bylo pro běžného obchodníka obchodní riziko, že dodavatel naváže spolupráce přímo s jeho dodavatelem.
58. V první řadě - správce daně i žalovaný vycházeli z podkladů, které jsou obsahem správního spisu, a které uvedeným skutkovým zjištěním podle názoru městského soudu poskytují oporu. Pocházejí jednak z úřední činnosti správce daně - vznikly částečně dožadáním jiného správce daně a částečně vlastní činností, a dále byly získány v součinnosti se žalobkyní a dalšími daňovými subjekty. Žalobkyně byla průběžně konfrontována s tím, že správce daně hodnotil okolnosti jejich obchodů s M. T. jako formálně prokázané (např. v úředním záznamu ze dne 10. 6. 2015, č. j. 4446198/15/2012-60561-105308, ve výzvě ze dne 15. 9. 2016, č. j. 6915525/16/2012-6061-105308, seznámení s výsledkem kontrolního zjištění ze dne 6. 4. 2017, č. j. 2846158/17/2012-60561-105308). Jako celek uvedené podklady poté hodnotil správce daně znovu ve zprávách o daňové kontrole za jednotlivá období. Žalobkyně byla v řízení aktivní, rozhodné skutečnosti jí byly známy v průběhu daňového řízení při seznámení se s obsahem spisu.
59. Žalobkyně poté popírá spolehlivost zjištění o původu dodávek pro M. T. v JČS. Namítla, že správce daně hodnotil výpověď zástupce dodavatele M. V. např. v jednotlivých zprávách o daňové kontrole jako nevěrohodnou. Žalobkyně podle názoru městského soudu hodnocení svědeckých výpovědí správcem daně vytrhává závěry z kontextu. Správce daně shledal, že provedené výslechy M. V. a dalších svědků (jednatele žalobkyně J. R., zprostředkovatele S. a zástupce žalobkyně M. R.) jsou vzájemně rozporné a v rozporu s ostatními skutkovými

zjištěními a podklady o daňových povinnostech žalobkyně. Správce daně výpovědi M. V. skutečně vytkl rozpor s dalšími podklady v sedmi skutečnostech, mj. v tom, že zatímco M. T. vykazovalo nulové hodnoty porřízení zboží z JČS, dle výslechu M. V. pocházelo obchodované zboží od slovenských a polských dodavatelů. Celkově správce daně sice uzavřel, že tyto důkazní prostředky nelze použít jako věrohodné důkazy, avšak pouze o tom, že obchody proběhly tak, jak bylo ze strany žalobkyně deklarováno. Tímto hodnocením správce daně vyjádřil pouze to, že podklady neposkytují skutkovou oporu

tvrzeným daňovým povinností žalobkyně, nijak však nezpochybnil, že by výsledky o dílčích skutečnostech nemohly být obecně hodnoceny jako věrohodné důkazy.

60. Svědek V. přitom zcela určitě popsal postup při dodávkách zboží a přesně, jmenovitě a konkrétně označil dodavatele z jiných členských států. Svědek zjevně detailně znal průběh objednávek a dodávek. Proto pokud ve svém výsledku svědek uvedl, že jejich dodavateli byly slovenské či polské společnosti (je podle názoru městského soudu zcela nerozhodné, zda šlo o výrobce či distributory, podstatné bylo, že zkrátka zboží M. T. dodali) a toto tvrzení je v rozporu s obsahem daňových přiznání, nijak to nesnižuje přesvědčivost výpovědi svědka o původu zboží pro M. T. Tyto skutečnosti pak sdělil M. V. správci daně již při výsledku v roce 2015, čili sice s časovým odstupem od obchodů. Lze však předpokládat, že pokud dodavatel M. T. vykázal obchody v řádech desítek milionů korun, přičemž se na jejich realizaci podílel tento svědek, bude mít právě on o nich nejlepší přehled (nebo alespoň o tom, za jakých okolností probíhaly) i s takovým časovým odstupem. Nepřímo pak původ zboží potvrdili zprostředkovatel P. S. a i žalobkyně sama – svědek S. uvedl, že dle atestů šlo o výrobky z Polska, Slovenska nebo Itálie, žalobkyně v odvolání uvedla, že se zajímala o původ zboží, věděla, že jde o výrobky z Polska, Slovenska nebo Itálie. Podle názoru městského soudu byly tedy dodávky zboží z jiných členských států pro M. T. v řízení spolehlivě zjištěny a prokázány.
61. Skutečnost, že dodavatel M. T. je nekontaktní a že nespolupracuje, zjistil pak správce daně sám. Dne 19. 8. 2013 totiž přímo společnost M. T. vyzval k prokázání skutečností dle § 92 odst. 3 daňového řádu, tj. aby doložila faktury a doklady (smlouvy atp.) ve vztahu k obchodům se žalobkyní. Jelikož společnost se vyjádřila toliko 1x stručně dne 21. 8. 2013 prostřednictvím jednatelky dne (k obsahu viz níže), opakovaně se proto snažil předvolat k výsledku i jednatelku dodavatele L. B.
62. Jediné vyjádření jednatelky B., kterou správce daně později (14. 8. 2015 a 18. 9. 2015) neúspěšně nepředvolal k ústnímu jednání (nevyzvedávala si poštu, adresu skutečného pobytu – viz výstup z evidence obyvatel ve správním spisu – se nepodařilo zjistit), spočívalo v potvrzení obchodní spolupráce se žalobkyní (což vyplývá i z ostatních částí spisu, zejména z faktur a z rámcové smlouvy) a ve sdělení, že účetní podklady byly zničeny vzednutím hladiny Labe. Pokud za tuto společnost vypovídal ve výsledku svědek M. V., ten vypovídal pouze o svých praktických zkušenostech při dodávkách zboží mj. žalobkyni. Svědek jednak nevypovídal komplexně o činnosti dodavatele a nepředložil žádné podklady o obchodech, které správce daně požadoval přímo po společnosti M. T. – ve výsledku výslovně uvedl, že žádné podklady nemá. To, že za dodavatele učinila ke správci daně ojedinelé podání jednatelka B., či že správce daně provedl výsledek zplnomocněného zástupce V., nelze podle názoru městského soudu hodnotit jako „kontaktnost“ nebo bezvadnou spolupráci dodavatele se správcem daně. Skutečnosti, které byly zjištěny z vyjádření jednatelky a z výsledku M. V. jsou poté pouze dílčí a nemohou v plném rozsahu nahradit doklady, jejichž předložení správce daně požadoval ve výzvě ze dne 15. 9. 2016 učiněné přímo k M. T.
63. Ke stavu tvrzených daňových povinností na straně dodavatele tak poskytují oporu další podklady správního spisu. Finanční úřad pro hlavní město Prahu, územní pracoviště pro Prahu 5 v přípisu ze dne 7. 5. 2013, č. j. 2465630/13/2005-24905-109098, k předchozí žádosti správce daně ze dne

25. 3. 2013 (k níž přiložil i celkem 12 faktur vystavených žalobkyni od společnosti M. T. za období 12. 12. – 21. 12. 2012) konstatoval, že uvedená společnost není kontaktní, ale své vykázané daňové povinnosti uhradila. Současně však zdůraznil, že u subjektu probíhá šetření v rámci dožádání z územního pracoviště Frýdek Místek na daň z příjmů právnických osob za roky 2010 a 2011 a daně z přidané hodnoty za 3. a 4. čtvrtletí 2012 a dožádání z územního pracoviště Ostrava na daň z přidané hodnoty na 4. čtvrtletí 2012. Dále sdělil, že za leden 2013 byla daňová povinnost na dani z přidané hodnoty vyměřena ve výši 25.777 Kč (údaje o hodnotách v daňovém přiznání specifikoval jako UZP ve výši 8.730.201 Kč, PZP 8.607.451 Kč) a byla uhrazena, společnost má od 5. října 2012 jednatelku L. B., u níž není uveden telefonický kontakt.
64. Tentýž správce daně - Finanční úřad pro hlavní město Prahu, územní pracoviště pro Prahu 5 v pozdějším sdělení ze dne 26. 11. 2013, č. j. 5072442/13/2003-05401-109399, k další žádosti správce daně /který přiložil i souhrn faktur vystavených žalobkyni od společnosti M. T. za období 2. 1. – 31. 1. 2013 (50 faktur) a poté 10. 4. – 23. 4. 2013 (20 faktur)/ uvedl, že společnost není kontaktní, od června 2013 nepodává daňové přiznání, jednatelka dopisem ze dne 15. 8. 2013 sdělila, že rezignovala na tuto funkci, ale v obchodním rejstříku je stále takto vedena. V současné době nejsou ukončena šetření za období únor, březen a květen 2013. Za 4. čtvrtletí 2012 byla vykázána daňová povinnost na daň z přidané hodnoty ve výši 27.233 Kč, byla uhrazena. Za duben 2013 daňová povinnost na daň z přidané hodnoty ve výši 11.266 Kč nebyla uhrazena, za květen 2013 daňová povinnost ve výši 79.177 Kč nebyla uhrazena. Přiznání není vyměřeno z důvodu probíhajícího postupu k odstranění pochybností. K obdobím 4. čtvrtletí 2012, duben 2013 a květen 2013 vždy správce uvedl hodnoty z daňového přiznání v položkách UZP (ř. 1), PZP (ř. 40) – ca. 42,6 mil a 42,5 mil (4. čtvrtletí 2012), 34,5 mil a 34,48 (duben 2013) a 33,9 a 33,5 mil Kč (květen 2013). V souladu s uvedeným je i obsah úředního záznamu ze dne 15. 9. 2016, č. j. 1259721/16/2012-60561-105308, z něhož vycházel správce daně a z něhož v souhrnu vyplývá, že M. T. nakonec neumožnila zahájení kontroly na daň z přidané hodnoty za období 4. čtvrtletí 2012 a leden a duben 2013, jakož i podání jednatelky B., která již 19. 8. 2013, že následkem vzednutí hladiny Labe došlo totálnímu zničení dokladů společnosti M. T., proto nedisponuje žádnými písemnostmi.
65. M. T. byla následně doměřena daň z přidané hodnoty v daných obdobích, kdy s betonářskou ocelí rovněž obchodovala se žalobkyní. Daň se oproti tvrzením řádově lišila a byla vyšší – za 4. čtvrtletí 2012 doměřená daň činila 4.623.600 Kč, oproti původní výši 27.233 Kč, za leden 2013 částku 5.430.803 Kč oproti původní 25.777 Kč, za duben 4.037.378 Kč oproti původní výši 11.266 Kč.
66. Hlavním z důvodů doměření, jak vyplývá z protokolů o kontrolním zjištění a ze zpráv o daňové kontrole, bylo to, že dodavatel nevykázal přijetí zdanitelných plnění z jiných členských států. Jak také již bylo výše uvedeno, to, že dodavatelskými subjekty zboží, které následně dodavatel prodal žalobkyni, byly společnosti z jiných členských států, poté vyplývá z výsledku zástupce M. T. M. V., potvrzuje to i výslech P. S. a nakonec to vyplývá i z odvolání žalobkyně. Mezi stranami je nesporné, že dodávky pro žalobkyni v tuzemsku předmětem daně byly podle § 2 odst. 1 písm. a) a § 13 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, není tak důvod k pochybnostem o tom, že totožné plnění z JČS pro dodavatele od daně též nebylo osvobozeno (§ 65 zákona o dani z přidané hodnoty). Žalovaný pak v napadeném rozhodnutí poukázal na to, že daň byla doměřena za situace, kdy původně přiznaná plnění (tj. bez plnění z JČS) byla ve vyrovnané bilanci (viz výše

údaje o daňových priznáních z daných období), pro nekontaktnost M. T. pak nebylo možno ověřit odpočet daně - zde žalovaný připustil, že doměřená daň pro M. T. mohla být teoreticky ještě vyšší, pokud by došlo k odepření odpočtu. Výsledek doměření je pak odrazem procesní pasivity společnosti.

67. Doměřená daň tedy zahrnuje daň z obchodů s betonářskou ocelí z jiných členských států, jichž se v dalším článku účastnila i žalobkyně. Městskému soudu proto nevznikla pochybnost o tom, že by zde nebyla dána příčinná souvislost mezi daňovou povinností M. T. a nárokovaným odpočtem žalobkyně.
68. Existenci chybějící daně je pak třeba posoudit k okamžiku, kdy správce daně vydává rozhodnutí o stanovení daně (popř. rozhodnutí o odvolání), v němž má v úmyslu odepřít daňovému subjektu nárok na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu (§ 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty) z důvodu, že plnění, z něhož daňový subjekt tento nárok uplatnil, bylo zasaženo podvodem na dani z přidané hodnoty (ze dne 28. 4. 2021, č. j. 3 Afs 85/2019 - 44).
69. Správce daně v kontrolní zprávě konstatoval, že dodavatelská společnost M. T. tuto doměřenou daň za 3 předmětná zdaňovací období nezaplatila. To žalobkyně ve vyjádření ke kontrolním zjištěním ani nesporeovala a jelikož to zpochybnila v odvolání, žalovaný proto znovu ověřil dne 6. 3. 2019, že M. T. skutečně doměřenou daň neuhradila ani ke dni rozhodnutí o odvolání (k tomu viz níže).
70. Proto se v daném řetězci na těchto obchodech jedná právě o chybějící daň. To, že daň samotná byla společnosti M. T. doměřena pomůckami, není pak podle názoru městského soudu pro podstatu nynější věci nijak rozhodné. Daň stanovená pomůckami je za podmínek § 98 daňového řádu zákonným způsobem zjištění daňové povinnosti, jde tedy o zákonem předvídaný důvod zjištění a stanovení správné výše daně (obdobně bod 25 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2021, č. j. 3 Afs 85/2019 - 44).
71. Městský soud částečně přisvědčil žalobkyni, že chybějící daň u dodavatele M. T. by ze strany orgánů finanční správy snesla preciznější vyličení rozhodných okolností. Nelze však přehlédnout, že daň byla doměřena u nekontaktní M. T., čímž byla pozice správce daně ztížena. Ostatně právě k obdobné situaci Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 1. 6. 2020, č. j. 2 Afs 218/2020 - 46, vyložil, že je nutno považovat za součást daňového úniku a za porušení neutrality DPH i takové jednání článků v řetězci, které neumožní kontrolu podaného daňového priznání a tvrzené daně. I takové jednání brání správnému výběru daně a ve svém důsledku ohrožuje řádné fungování společného systému DPH. Obdobně v rozsudku ze dne 13. 8. 2020, č. j. 7 Afs 428/2019 - 39, Nejvyšší správní soud dospěl k závěru o existenci daňového podvodu v případě, kdy došlo k detekování narušení neutrality daně kvůli nekontaktnosti společnosti, která znemožnila ověření správnosti svých daňových priznání. Taktéž v rozsudku ze dne 12. 7. 2022, č. j. 4 Afs 264/2021 - 57 (bod 48) Nejvyšší správní soud na tomto přístupu setrval s tím, že není povinností správce daně vždy jednoznačně a přesně vyčíslit výši nezaplacené daňové povinnosti obchodních partnerů daňového subjektu. Takový požadavek by byl v mnoha případech objektivně nereálný, zejména u nekontaktních subjektů či u subjektů neposkytujících správci daně potřebnou součinnost, a jeho důsledkem by byla faktická nemožnost odepření odpočtu v případě účasti na daňovém podvodu.
72. Žalovaný pak v dalších skutečnostech podle názoru městského soudu příhodně shledal, že právě obchody dodavatele M. T. a žalobkyně nebyly zatíženy „pouze“ nepřiznáním daně

z přidané hodnoty a jejím nezaplacením na straně dodavatele M. T., ale i tím, že tyto vzájemné obchody doprovázely další podezřelé okolnosti.

73. Mezi těmito skutečnostmi vyčnívá zejména to, že žalobkyně bez zásadní obchodní historie do obchodů vstoupila poté, co předchozí smluvní předchůdce dodavatelské společnosti R. F. z dodavatelského vztahu odešel prakticky v období, kdy u něj byla zahájena daňová kontrola zaměřená právě na dodávky betonářské oceli. Za žalobkyni ve vztahu vystupovaly osoby, jež se účastnily činnosti společnosti R. F. (M. R. jako předseda představenstva a J. R., jako člen dozorčí rady). Navíc žalobkyně nejen, že do obchodů vstoupila v 4. čtvrtletí 2012, ale po dubnu 2013 obchodní vztah se společností M. T. zase ukončila, tento smluvní vztah se žalobkyní tedy trval jen poměrně krátkou dobu (byť tvrzeným důvodem ukončení obchodů byla platební neschopnost společnosti A.). Pokud žalobkyně (výslech jednatele J. R. a zmocněnce M. R.) poukazovala na to, že účelem navázání tohoto obchodního vztahu bylo vypomoci „sesterské“ společnosti R-F., aby nedošlo k jejímu sankcionování za nasmlouvané dodávky, neboť v důsledku zadržení odpočtů nedisponovala potřebnou finanční částkou, právě tento motiv zahájení obchodní činnosti se jeví městskému soudu jako podezřelý. Disponovala-li žalobkyně v okamžiku zahájení obchodní spolupráce potřebnými finančními prostředky, aby mohla za R. F. obchodovat, např. stejně tak dobře mohla poskytnout sesterské společnosti překlenovací půjčku. Nad takovou možností vycházejí z výpovědi svědků J. R. a M. R. však žalobkyně zřejmě neuvažovala (každopádně tak neučinila), raději rovnou převzala od sesterské společnosti obchody. Byť zahájení daňové kontroly automaticky neznamená nezákonnost nebo protiprávnost uplatnění daně, signalizuje to určité pochybnosti správce daně o správném zjištění a stanovení daně. Pokud ve stejném období, kdy u sesterské společnosti (personálně provázané) dochází k daňové kontrole zaměřené na obchod se stejnou komoditou, jenž naopak žalobkyně od této společnosti převezme, jedná se podle názoru městského soudu o krajně podezřelou okolnost.
74. Bez významu nejsou ani rozpory ve výpovědích o vzniku obchodní spolupráce mezi těmito osobami. Jednatel J. R. ve výslechu tvrdil, že obchody byly převzaty z důvodu vypomoci personálně propojené společnosti R. F. Z výpovědí hlavních osob obchodu – zprostředkovatele S. a zástupce dodavatele V. - vyplynuly oproti tomu odlišné skutečnosti. P. S. uvedl, že dodavatele kontaktoval z důvodu předchozí spolupráce se zástupcem M. V. a o tom, že mělo jít o pouhé převzetí obchodů R. F., přímo nic nevedl. M. V. naopak uvedl, že kontakt se žalobkyní navázal prostřednictvím sekretářky společnosti P. Ani on netvrdil nic o tom, že by smyslem navázání spolupráce mělo být faktické převzetí obchodů R. F. Podle názoru městského soudu, pokud šlo skutečně o převzetí obchodů po R. F., měla mezi těmito osobami panovat naprostá shoda o průběhu spolupráce mezi žalobkyní a dodavatelem M. T.. Navíc P. S. rovněž uvedl, že obchody v letech 2012 a 2013 řešil pouze s M. V., avšak ten uvedl, že v roce 2013 již s panem S. neobchodoval.
75. Za těchto okolností nepůsobí nahodile ani další identifikované okolnosti obchodů – nízká marže z obchodů pro žalobkyni, neexistence vlastních skladovacích prostor, několikanásobná fakturace zboží během jednoho dne, odlišná sídla podnikání a faktická místa podnikání žalobkyně i dodavatele (přičemž místa faktického podnikání – Ostrava- se shodovala) či absence jednání přímo prostřednictvím statutárních orgánů (těmito okolnostmi se bude podrobněji zabývat městský soud níže).
76. Podle názoru městského soudu v souhrnu všechny tyto skutečnosti svědčí závěru, že obchodní vztahy v řetězci zatíženém doměřenou a nezaplacenou daní u společnosti M. T.

bylo podvodné tj. motivované získáním výhody na dani z přidané hodnoty. Jednání M. T. plní znaky role v řetězci „missing trader“, tedy společnosti, která neodvede daň a „zmizí“. Zjištěné skutečnosti podle názoru městského soudu ve svém souhrnu odpovídají míře pravděpodobnosti, kterou je nutné vyžadovat pro úsudek o existenci podvodu na DPH.

77. Žalobkyně v žalobě namítla, že žalovaný negativně hodnotil i to, že dodavatel M. T. neměl k dispozici žádné písemnosti z důvodu záplav, neměl zaměstnance a internetovou prezentaci, že od zdaňovacího období červen 2013 nepodával daňová přiznání k DPH, stal se nekontaktním, jednatelka ke dni 22. 5. 2013 rezignovala na funkci, jednatelka se fyzicky nezdržuje na adrese ohlášeného trvalého bydliště a nemá schránku a dodavateli byla k 31. 7. 2014 ex offo zrušena registrace k DPH. Žalobkyně nevěděla, že dodavateli bude doměřena daň. To jsou skutečnosti, které nastaly až *ex-post* po uskutečněných obchodech.
78. Městský soud poukazuje na to, že žalobkyně ve vztahu k internetové prezentaci dodavatele neuvádí, jak dospěla k tomu, že šlo o skutečnost nastalou až *ex-post* (např. pokud by poukázala na to, že v době obchodů dodavatel webovou prezentaci měl), s povinností disponovat internetovou prezentací přitom v žalobě polemizuje.
79. Obecně městský soud pak uvádí, že podání řádného daňového přiznání nepředstavuje žádný předěl, jenž by vymezil, k jakým skutkovým okolnostem lze při stanovení daně přihlídnout, tedy že lze zohlednit pouze skutkové okolnosti, k nimž došlo před podáním řádného daňového přiznání. Právě případy, kdy dochází k odepření nároku na odpočet daně na vstupu z důvodu účasti na podvodu na DPH, jsou typické tím, že při hodnocení splnění jednotlivých podmínek (zejména podmínky první, kterou je zasažení transakce podvodem na DPH) je třeba zohlednit i skutkové okolnosti, které nastaly až po uskutečnění zdanitelného plnění, tedy začasté až po uplatnění nároku na odpočet daně na vstupu podáním řádného daňového přiznání. Tak např. správce daně zpravidla poukazuje na to, že se dodavatel či odběratel daňového subjektu stal nekontaktním, nikoliv že byl nekontaktní již ke dni uplatnění nároku na odpočet daně na vstupu daňovým subjektem, nebo že došlo k převodu obchodního podílu ve společnosti či jmenování nového jednatele. To ostatně potvrzuje i judikatura (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2021, č. j. 3 Afs 85/2019 – 44 nebo ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019 – 33).
80. Městský soud ověřil, že žalovaný skutečně v bodu 46 na straně 13 zmínil i další skutečnosti, které zjistil u dodavatele M. T.. Tyto okolnosti žalovaný hodnotil v tom smyslu, že žalobkyně, její odběratel A. a dodavatel M. T. jednali v rámci účelově vytvořeného řetězce a hodnotil je jako jeden z důkazů existence podvodu. Nejednalo se ovšem o jediné okolnosti, které svědčily podvodu, přičemž již výše městský soud seznal, že všechny ostatní zjištěné okolnosti jsou pro závěr o existenci podvodu dostatečné. Zároveň správce daně ani žalovaný žalobkyni ve zbývajícím 2. a 3. kroku testu vůbec nekladli k tíži, že skutečnosti, které se staly až po uskutečnění obchodů, mohly a měly být známy v době obchodů. I když tedy žalovaný zohlednil okolnosti, které nastaly *ex-post* (s výjimkou absence internetové prezentace dodavatele, u níž to žalobkyně nijak konkrétně netvrdí), nemá to vliv na právní závěr žalovaného a ani na zákonnost napadeného rozhodnutí.

Objektivní okolnosti a vědomost žalobkyně o zapojení do podvodu (druhý krok testu)

81. Jde-li o subjektivní stránku, tedy zaviněnou účast na podvodných obchodech, správce daně musí prokázat, že existují objektivní okolnosti, které svědčí o tom, že stěžovatelka o podvodném charakteru obchodů věděla, nebo mohla a měla vědět.
82. V daňovém řízení je třeba chránit dobrou víru daňového subjektu tak, aby tento subjekt nebyl nespravedlivě sankcionován v případě, že byl shodou okolností a (nezaviněně) bez vlastního vědomí vtažen do řetězce dodávek, jehož cílem je získat protiprávní výhodu. Smyslem tohoto korektivu je ochránit subjektivní práva a legitimní očekávání daňových subjektů, které si nejsou a nemohou být vědomy daňového podvodu a jednají s veškerou rozumnou opatrností, aby se nestaly součástí takového daňového podvodu. V běžných podnikatelských situacích nelze po daňovém subjektu požadovat, aby při své rutinní činnosti zkoumal – bedlivěji než běžně – zda se někdo v distribučním řetězci dopustil nebo by se v budoucnu mohl dopustit podvodného jednání, jehož účelem je neoprávněná vratka DPH (rozsudek ze dne 11. 12. 2014, čj. 6 Afs 156/2014-47). Z ničeho však neplyne ani povinnost daňových orgánů prokázat přímé personální propojení daňového subjektu, který tvrdí nadměrný odpočet na DPH, se subjektem, který DPH neodvedl. Zcela postačuje, prokáže-li správce daně – byť za pomoci několika soudržných nepřímých důkazů – že několik společností v řetězci je navzájem spleťtým způsobem (personálně či kapitálově) propojeno a i další navazující okolnosti svědčí o tom, že tento řetězec je vytvořen jen za účelem získání nadměrného odpočtu daně, nikoliv za účelem reálného podnikání. Již takové zjištění, které nevyvrátí ani daňový subjekt, může postačovat k závěru o tom, že se daňový subjekt zaviněně účastnil řetězového podvodu na DPH (rozsudek *PM Trading*, bod 35).
83. Platí poté, že „*předestře-li tedy daňový subjekt věrohodným způsobem takovou verzi reality, jež by hovořila pro existenci jeho dobré víry v neúčast na daňovém podvodu, je dále na správci daně, aby tuto relevantně zpochybnil. Přitom nepostačí pouhá konstatace, že daňový subjekt dobrou víru neprokázal.*“ (viz bod 22 rozsudku ze dne 13. 12. 2017, č. j. 2 Afs 113/2017 – 44).
84. Mezi stranami je nesporné, že žalobkyně v šetřených obchodech nakupovala betonářskou ocel od společnosti M. T. a následně ji prodávala svým odběratelům. Z faktur vyplývá, že k těmto prodejům docházelo v tentýž den, nebo s odstupem několika dní; to potvrzují i svědecké výpovědi S. a V. Jednatel žalobkyně J. R. ve své výpovědi dne 7. 9. 2015 taktéž potvrdil, že hlavním motivem bylo přeprodávání betonářské oceli, když uvedl, že obchody v dubnu 2013 byly ukončeny z důvodu nezaplacení zboží od odběratele A. Žalobkyně tedy bez zajištěného odběru zboží neměla zájem na jeho pořízení „na sklad“. Jednatel rovněž uvedl, že mu není známo, k jakým účelům odběratelé betonářskou ocel využili – bylo mu snad známo snad jen to, že společnost A. sama dodává do velkých stavebních společností v Polsku.
85. Žalobkyni si tedy především byla vědoma toho, že se účastnila řetězce, v němž docházelo k opakovanému přeprodávání komodity – minimálně od M. T. pro žalobkyni a od ní pro její odběratele. Byla si vědoma i toho, že jí v takovém řetězci obchodů svědčí právo uplatnit odpočet daně na vstupu, mohla a měla si být proto vědoma rizika, že právě tento styl obchodů může být zatížen podvodem na dani z přidané hodnoty a že je na místě z hlediska ochrany vlastních ekonomických a hospodářských zájmů, aby se tomuto riziku a jeho následkům vyvarovala. Toho si žalobkyně musela být vědoma při zahájení činnosti zejména poté, co obchody její sesterská společnost R. F. byly z obdobných důvodů od 26. 11. 2012 prověřovány v rámci daňové kontroly.

86. Otázkou je, proč žalobkyně nakupovala betonářskou ocel zrovna od společnosti M. T. Již výše uváděný důvod, tj. že žalobkyně převzala obchody, aby vypomohla platebně neschopné sesterské (personálně provázané) společnosti R. F., městský soud shledal jako podezřelý, neboť se nabízela např. prostá finanční podpora oproti na první pohled složitějšímu smluvnímu přeuspořádání obchodních vztahů.
87. K tomu ze správního spisu vyplývá, že (k odpovědi na mezinárodní dožádání ze Slovenska) správce daně zajistil řadu faktur vystavených společností F S., se sídlem Žilina, Slovensko, vůči žalobkyni na dodávku betonářské oceli z období dubna 2013 a to včetně CMR listů (a záznamů o průjezdu mýtnými branami na území Slovenska). Z těchto podkladů vyplývá, že betonářská ocel pořízená žalobkyní od společnosti F. S. byla dodána prostřednictvím dopravců (K. P., M. L.) do Polska. Bylo tedy přímo v možnostech žalobkyně získat na dodávky betonářské oceli i od jiných dodavatelů oceli (resp. výrobce - společnost F. S. jako výrobce označil svědek V. ve výslechu).
88. Samotné obchodování žalobkyně s dodavatelem M. T. doprovázelo několik objektivně zjištěných okolností. Správce daně konstatoval následující:
- jednatel J. R. byl fakticky vyčleněn z řízení společnosti žalobkyně, při obchodech jej zastupoval syn M. a zprostředkovatel P. S. (resp. společnost K., jejímž předsedou představenstva byl), uvedl, že kromě smlouvy se společností F. nepodepisoval žádnou smlouvu, až po předložení smlouvy s M. T. uvedl, že mu patrně byla předložena,
 - jednatel žalobkyně se neúčastnil přebírání dodávek, nebyl ve skladovacích prostorech dodavatele, nezajímal se o obchodní a cenové podmínky, nejednal přímo s dodavatelem M. T.,
 - žalobkyně nejednala přímo s jednatelkou L. B., u ní si neověřila plnou moc vystavenou M. T. pro zástupce V., jednání probíhala ve skladu či v restauraci, nikdy však v sídle M. T.,
 - obchodní partner žalobkyně sídlí v Praze, podniká přitom v Ostravě, nezveřejňuje výsledky hospodaření,
 - rámcová smlouva o obchodech je obecného charakteru, nebyly k ní předloženy dílčí emailové nebo telefonické objednávky, smlouva byla stažena z internetu, jednatel se na ní nijak nepodílel.
 - zboží bylo prodáváno s minimální marží, bylo přímo předáváno ve skladu dodavatele, čímž žalobkyně ohrozila svůj obchod – odběratel žalobkyně mohl přímo navázat obchod s dodavatelem M. T.
89. Žalovaný shledal nestandardní okolnosti v tom, že:
- žalobkyně vstoupila do nového oboru, do 3. čtvrtletí 2012 vykazovala pouze plnění osvobozené od daně, pokračovala v činnosti společnosti R. F., které měla hrozit sankce od společnosti F. S., žalobkyně měla minimum obchodních partnerů, pouze převzala zaběhnuté obchody, nevyvíjela snahu rozvinout činnost, neměla internetovou prezentaci, neměla vlastní skladovací prostory, podstupoval proto riziko, že naváže jeho dodavatel kontakt s jeho odběratelem, anebo mu tato skutečnost byla lhostejná.

- k realizaci obchodů byl zmocněn syn jednatele, jednatel sice podepsal rámcovou smlouvu, detaily ale nebyl schopen popsat, obchodů se zúčastnil jako zprostředkovatel pan S., který fakticky rozhodoval o provádění obchodů, nad rámec zprostředkovatelské smlouvy, za společnosti žalobkyně a dodavatele nejednali jednatelé, ale zmocněné osoby.
 - Žalobkyně vstoupila do spolupráce se společností, kde se změnila jednatelka, což mělo vyvolat větší ostražitost, dodavatel neměl internetovou prezentaci, nešlo ověřit nabízený sortiment, pan S. se choval neekonomicky – zboží kupoval od tuzemského dodavatele namísto toho, aby pořídil zboží přímo od dodavatelů z jiného členského státu. S. měl dle žalobkyně a dodavatele provádět kontrolu kvality zboží, byť k tomu ze zprostředkovatelské smlouvy nebyl zmocněn, ovšem ani S. nepotvrdil, že by zboží kontroloval, zástupce žalobkyně M. R. byl ve skladovacích prostorách dvakrát, je nezvyklé vzhledem k vysokým cenám zboží, že se zástupce žalobkyně neúčastnil kontrol zboží, není rovněž běžné, že nebyly předloženy předávací protokoly,
 - k obchodům došlo v krátkém časovém sledu – nákup a prodej byl většinou proveden během téhož dne, někdy ve 2 – 3 dnech, vždy do jednoho týdne s nezvykle krátkou lhůtou splatnosti, zboží se dostalo od tuzemského dodavatele k polské společnosti v jiném členském státu a to i v situaci, kdy pocházelo od polské společnosti.
 - rovněž dle žalovaného je rámcová smlouva pouze obecného charakteru, nedostatečně smluvně ošetřuje kvalitu zboží, pojištění, platební podmínky, nebyly doloženy jednotlivé dílčí kupní smlouvy a ceník. Lhůta splatnosti byla na fakturách v rozporu s rámcovou smlouvou. Byl stanoven vysoký úrok z prodlení, s odběratelem A. byl stanoven nižší.
 - dle žalovaného je rovněž nestandardní nízká marže kolem 1,5 %.
90. Žalobkyně následně polemizuje s jednotlivými objektivními okolnostmi. Svými námitkami se snaží jednak zdůvodnit, že se nejednalo o nestandardní okolnosti obchodů, a dále, že při obchodování postupovala racionálně a podvodného jednání si nebyla a ani nemohla být vědoma.
91. Při hodnocení žalobkyniny argumentace městský soud vycházel z mezí, které vytýčila judikatura. Nejvyšší správní soud definuje standardní okolnost např. jako „*podezření nevzbuzující*“ (rozsudky ze dne 11. 8. 2022, č. j. 8 Afs 342/2019-57, ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016 - 58). Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, čj. 5 Afs 60/2017-60 „*pokud daňový subjekt předešle své verze podložené relevantními skutečnostmi o tom, že obchodní transakce či některé její části byly v rámci jeho běžné obchodní praxe standardní, je naopak na správci daně, aby přesvědčivě odůvodnil, že se o běžnou obchodní praxi nejednalo a na základě čeho tak usuzuje.*“ Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 7. 2022, č. j. 4 Afs 264/2021-57 „*zpochybňuje-li daňový subjekt význam zjištěných objektivních okolností tvrzeními opírajícími se o to, že na těchto okolnostech neshledává nic nestandardního či podezřelého, není povinností správce daně tato tvrzení vyvracet. K odepření nároku na odpočet totiž postačí, prokáže-li správce daně, že běžný daňový subjekt postupující s náležitou obezřetností by měl na základě uvedených okolností pojmout pochyby o smyslu prováděných transakcí a o jejich možném zatížení daňovým podvodem.*“
92. Žalovaný jako první hodnotil okolnost, že žalobkyně vstoupila do nového oboru, do 3. čtvrtletí 2012 vykazovala pouze plnění osvobozené od daně, pokračovala v činnosti

společnosti R. F., které měla hrozit sankce od společnosti F. S., žalobkyně měla minimum obchodních partnerů, pouze převzala zaběhnuté obchody, nevyvíjela snahu rozvinout činnost, neměla internetovou prezentaci, neměla vlastní skladovací prostory, podstupovala proto riziko, že naváže její dodavatel kontakt s jejím odběratelem, anebo jí tato skutečnost byla lhostejná.

93. Mezi stranami je nesporné, že žalobkyně zahájila obchodní činnost s dodavatelem M. T. poté, co se sesterská společnost R. F. dostala do problémů s odpočtem a probíhala u ní daňová kontrola. Žalobkyně si tedy už při zahájení musela být vědoma toho, že by obchodní vztah s M. T. mohl být postižen daňovým podvodem. Argument, že dodávala pouze pro své odběratele a ukončila obchody poté, co odběratel A. přestal za dodávky platit, skutečně na jedné straně svědčí tvrzení žalobkyně, že za R. F. hodlala jen plnit závazky vůči A. a F. T. Na druhou stranu se však nesnažila v činnosti pokračovat poté, co byla v obchodu již „zaběhlá“ a poté co vypadl odběratel A. Dle předložených faktur přitom právě v dubnu 2013 měla kromě dodavatele M. T. rovněž dodavatele F. S., dodávala ocel i společnosti B. G., avšak překvapivě pro ni přestalo být zajímavé hledat jiné obchodní partnery pro odběr betonářské oceli jen po vypadnutí odběratele A. To přestože k obstarání obchodů měla zkušeného (jak žalobkyně tvrdí) zprostředkovatele – společnost K., a tak stejně dobře mohla v činnosti pokračovat dál s případným novým odběratelem.
94. To, že žalobkyně realizovala obchodní transakce vůči svým odběratelům přímo ze skladu, který si pronajal její dodavatel M. T. a kam jí tento dodavatel zboží sám dodával, svědčí podle názoru městského soudu tomu, že záměrem žalobkyně bylo uskutečnit přeprodej mezi svým dodavatelem a odběratelem s minimalizací nákladů (např. za skladování zboží) a to že žalobkyně a její dodavatel měli nezvykle pevný obchodní vztah. To natolik, že žalobkyně ani nepředpokládala, že by její dodavatel a její odběratel mohli navázat obchodní vztah napřímo bez její účasti. Určitě to není stěžejní okolnost věci, ale dokresluje to právě vazbu a důvěru ve spolupráci žalobkyně a M. T..
95. Žalovaný v napadeném rozhodnutí ke způsobu jednání obou společností shledal, že za žalobkyni i za dodavatele M. T. při transakcích nejednaly jejich statutární orgány, ale pouze zmocněné osoby (za žalobkyni M. R., syn jednatele, za dodavatele zástupce M. V.). Na obchodech se ale podílel prakticky ve všem pan S. P. S. prodá zboží a stanovoval ceny zboží, to přesto, že dle smlouvy měl společnost K. vyvíjet jen činnost k uzavření smlouvy o nákupu a prodeji betonářské oceli. Pro něj však žalobkyně nepředložila plnou moc, ale smlouvu o zprostředkování se společností K. C., za kterou P. S. jednal. Jednatel žalobkyně J. R. nejprve uvedl, že kromě smlouvy se společností F. S. neuzavřel žádnou smlouvu, až po předložení rámcové smlouvy se společností M. T. potvrdil, že tuto smlouvu podepsal, bližší informace ale nebyl schopen sdělit.
96. To, že žalobkyně při faktické realizaci nákupů a prodejů zboží jednala téměř ve všem prostřednictvím zprostředkovatele (vyjma platební roviny věci), potvrzují výsledky J. R., M. R., P. S. i M. V. Již výše městský soud ke svědeckým výsledkům uvedl, že jako nevěrohodné je

správce daně označil ve vztahu k jiným podkladům řízení. Tímto slovním obratem fakticky mínil, že tyto výsledky neposkytují skutkovou oporu daňovým tvrzením žalobkyně, nevyplývá z toho však, že by tyto výsledky považoval za nevěrohodné jako

takové. Městský soud ze správního spisu ověřil, že syn jednatele M. R. disponoval prostou generální plnou mocí k zastupování ze dne 17. 12. 2012. Z plné moci nebo z výpovědi svědků či jiných podkladů nevyplývá, jaké měl tento zástupce uděleny pokyny, pravidla či omezení, zákazy, kterými by byl při zastupování vázán, aby tak náležitě hájil zájmy žalobkyně při obchodování. V plné moci nebylo ani specifikováno, že se vztahuje na uzavírání obchodů týkajících se betonářské oceli, na nichž má žalobkyně zájem. Obdobně obecně byla koncipována i generální plná moc společnosti M. T. pro M. V. ze dne 26. 11. 2012.

97. Smlouva o zprostředkování sjednaná žalobkyní dne 3. 12. 2012 se společností K. C. (jednající P. S.) ukládá „*vyvíjet činnost, aby měl zájemce možnost prodat a uzavřít kupní smlouvy na prodej hřebíkové oceli*“. Zprostředkovatel v principu nebyl ve výběru obchodních partnerů omezen, mohl sjednat dodávky i s jiným dodavatelem. Právě žalovaný vhodně poukázal na to, že zprostředkovatel takto nepostupoval (a choval se tak podle žalovaného neekonomicky). Taková úvaha je podle soudu logická a odpovídá obecně vymezenému předmětu zprostředkovatelské smlouvy. Motiv, pro který zprostředkovatel jiné dodavatele nezískal, nabídl jednatele žalobkyně J. R. Uvedl, že žalobkyně byla pro dodavatele (např. V. Ž.) malá společnost, proto prostřednictvím K. získala dodávky jen od společnosti F. S. a M. T. Toto tvrzení žalovaný sice nijak nezohlednil, nicméně již výše městský soud poukázal na to, že i prostřednictvím zprostředkovatele žalobkyně získala dodávky od F. S. Závěr žalovaného, že zprostředkovatel mohl i sám jednat s dodavatelem bez M. T., je tedy přiléhavý.
98. Odměna zprostředkovatele pak byla stanovena za prodej či uzavření Kupní smlouvy - výše provize pro zprostředkovatele byla 47 % zisku z každé tuny prodané a zaplaceného hutního materiálu. Smlouva obsahuje prohlášení, že společnost K. je oprávněna za žalobkyni jednat k tomu, aby měla možnost prodat a uzavřít kupní smlouvy na prodej hutního materiálu a obchodního sortimentu, který má ve svém obchodním portfoliu. Nestanovuje pro zprostředkovatele žádné bližší pokyny, z nichž by vyplýval zájem žalobkyně na uskutečnění obchodů s betonářskou ocelí jen za určitých podmínek (např. pro žalobkyni cenově výhodných, v určitém objemu, typu, kvalitě apod.).
99. Jednání obchodních korporací prostřednictvím zástupců podle názoru městského soudu není zásadní právní překážkou pro realizaci obchodů. Z tohoto jednání zastoupeným osobám nepochybně vznikala práva a povinnosti. Nejde však o to, jestli osoby jednající za žalobkyni (J. a M. R. a P. S.) jednaly ve prospěch zájmů na úspěšném obchodu žalobkyně, nebo že by to snad nebyly osoby zkušené v daném oboru obchodů. Jednání tímto způsobem je zkrátka okolnost, která doprovází obchodní vztah žalobkyně a dodavatele M. T. a je mimo jiné hodnocen i z hlediska toho, zda byla žalobkyně dostatečně obezřetná v tomto obchodu.
100. Z výsledku jednatele přitom vyplývá, že si nebyl jistý ani to, zda podepisoval rámcovou smlouvu s M. T. Zplnomocněný zástupce M. R. byl ve skladu asi 2x za celou dobu provedených obchodů, prakticky vše kolem vlastních obchodů učinila osoba zprostředkovatele. Žalobkyně, ať jakkoliv věřila svým zástupcům, kteří jednali jejím jménem, obchodování s betonářskou ocelí téměř kompletně svěřila jiným osobám než svému jednatele. Hodlala být úkony těchto třetích osob vázána, a to i pokud by se ukázalo, že byly činěny v její neprospěch. Nedisponovala bezprostřední kontrolou nad obchodem s komoditou, která žalobkyni měla zajišťovat příjmy a hospodářský, ekonomický a finanční prospěch. To přesto, že díky personálnímu propojení s R. F. jí již od počátku

vstupu do tohoto oboru muselo být zřejmé, že obchody s M. T. by mohly být zatíženy daňovým podvodem. To je nepochybně samo o sobě rizikový faktor obchodu. Bez ohledu na to, zda žalobkyni mohlo být v danou dobu známo, že obchody s betonářskou ocelí jsou rizikovou komoditou. Žalovaný podle názoru městského soudu vhodně poukázal rovněž i na to, že na straně dodavatele došlo před vznikem spolupráce ke změně v osobě jednatelky (dne 7. 9. 2012, kdy se jí stala L. B., ta navíc krátce poté zmocnila k zastupování M. V. dne 26. 11. 2012, žalobkyni tato skutečnost měla být známa, tvrdila, že dodavatele lustrovala mj. v obchodním rejstříku – pozn. soudu). Fakticky ani nová jednatelka pak nijak nepřispěla k průběhu obchodů, neboť ty se uskutečnily jen mezi zástupci žalobkyně a zástupcem dodavatele.

101. Spolupráci mezi žalobkyní a dodavatelskou společností tak doprovázely okolnosti jako je nejasný průběh oslovení a získání obchodního partnera (viz výše), to, že žalobkyně navázala spolupráci mj. s dodavatelem M. T. bezprostředně poté, co ve stejném typu obchodů byla dříve šetřena personálně spřízněná společnost R. F. pro daňový podvod, a ustanovení nového jednatele dodavatele, který se ale obchodů fakticky neúčastnil, obchodování s dodavatelem prostřednictvím třetích osob. Byť se rozcházejí tvrzení o zahájení spolupráce, je zjevné, že žalobkyně i dodavatel za těchto okolností spolu obchodní vztahy navázat chtěli, následně spolu obchodovali, přičemž obchodů se za smluvní strany účastnil omezený počet osob a to tytéž osoby, které se jich účastnily v případě šetřených obchodů společnosti R. F. a M. T.
102. I to, že společnost M. T. nedisponovala internetovou prezentací, lze podle soudu přičíst k tíži obchodu jako nestandardní okolnost. Absence internetových stránek pochopitelně není sama o sobě protiprávní nebo nějakou zásadní vadou obchodů. Avšak znamená to, jak vhodně uvedl žalovaný, že společnost veřejně neprezentovala nabídku svých (dodavatelských) služeb. Okolnost, že spolupráce vznikla napřímo mezi subjekty na základě „dobré zkušenosti“ z obchodů, jež byly šetřeny z daňového podvodu, ve spojení s tím, že společnost M. T. se veřejně neprezentovala na internetu, jen potvrzuje podezření, že šlo o účelový obchodní vztah.
103. Žalovaný poukázal na to, že z přijatých daňových dokladů dodavatele M. T. a žalobkyní vystavených daňových dokladů vyplývá, že v některých případech docházelo k nákupu zboží a jejich následným prodejem dodavatelům žalobkyně v průběhu téhož dne, vždy však do týdne. V průběhu téhož dne také někdy docházelo k několikanásobné fakturaci téhož zboží. Byla stanovena rovněž krátká lhůta splatnosti faktur – ta nastala prakticky v den uskutečnění zdanitelného plnění a vystavení faktury.
104. Tuto skutečnost městský soud ověřil na několika příkladech ze spisu.
105. Z faktur za období 4. čtvrtletí 2012 takto vyplývá, že žalobkyně 12. 12. 2012 obdržela od dodavatele M. T. 22,175t a 24t betonářské oceli o průměru 12 mm (faktura 74 a 75) a téhož dne dodala společnosti A. 22,175t a 24t betonářské oceli o průměru 12 mm (faktura 120100014), 12. 12. 2012 obdržela od dodavatele M. T. 24,398t a 13. 12. 2012 23,512 t betonářské oceli o průměru 10 mm (faktura 76 a 77) a 13. 12. 2012 dodala společnosti A. 24,398 t a 23,512 t betonářské oceli o průměru 10 mm (faktura 120100015).
106. Za tyto nákupy vynaložila žalobkyně celkovou částku 51652,78 EUR, prodejem získala 47514,38 EUR (zde žalobkyně dokonce na obchodech prodělala).

107. Z faktur za období leden 2013 vyplývá, že např. ve dnech 2.1. (faktura 130100001), 8. 1. 2013 (faktura 130100003) aj. žalobkyně dodala společnosti F. T. betonářskou ocel, obdobně např. 17.1.(faktura 130100016 a 130100017), 18. 1. (faktura 130100019), 22. 1. 2013 (faktura 130100022) atp. Předtím v tytéž dny žalobkyně obdržela totožné zboží a v totožném množství od dodavatele M. T. Takto z faktur vyplývá, že žalobkyně 2. 1. obdržela od dodavatele 24,1 t betonářské oceli průměr 10 mm (faktura č. 1), 8. 1. obdržela 23,715 t betonářské oceli průměr 12 mm (faktura č. 2), 17. 1. obdržela 24,396 t a 22,505 t betonářské oceli o průměru 12 mm (faktura č. 24 a 26), 18. 1. obdržela 22,215 t betonářské oceli o průměru 12 mm (faktura č. 28), 22. 1. 2013 obdržela 23,075 t a 19,04 t betonářské oceli o průměru 12 mm (faktura č. 33 a 34).
108. Za tyto nákupy vynaložila žalobkyně celkovou částku 88.514,98 EUR, prodejem získala 95921,21 EUR.
109. Z faktur za období duben 2013 vyplývá, že žalobkyně např. 10. 4. 2013 obdržela od dodavatele M. T. 23,52t a 24,11t betonářské oceli o průměru 10 mm a 22,555t betonářské oceli o průměru 14 mm (faktura č. 276, 217, 218), téhož dne dodala společnosti B. G. 23,52t a 24,11t betonářské oceli o průměru 10 mm a 12mm a 22,555t betonářské oceli o průměru 14 mm (faktura č. 13000097). Žalobkyně dále např. 23. 4. 2013 obdržela od dodavatele M. T. 23,2t betonářské oceli o průměru 14 mm a 24,06t betonářské oceli o průměru 12mm, 23,95t a 22,265 betonářské oceli o průměru 20mm a 23,661t betonářské oceli o průměru 25mm (faktury č. 317, 318, 319, 320, 321) téhož dne dodala společnosti B. G. 23,95t a 22,265 betonářské oceli o průměru 20mm a 23,661t betonářské oceli o průměru 25mm (faktura č. 130100116), dne 24. 4. 2013 24,06t betonářské oceli o průměru 12mm a 23,2t betonářské oceli o průměru 14 mm (faktura č. 130100120).
110. Za tyto nákupy vynaložila žalobkyně celkovou částku 101996,3 EUR, prodejem získala 110269,3 EUR.
111. Ve všech těchto případech, které městský soud namátkově vybral z předložených faktur, žalobkyně totožné zboží dodané od M. T. ihned dodala svým odběratelům, přičemž den splatnosti faktur byl většinou stanoven shodně jako den zdanitelného plnění. Obchodní model žalobkyně spočíval tedy v tom, že ta pořízené zboží ihned přeproдалa, to tak 2x během jednoho a téhož dne změnilo vlastníka. To, že sama nakupovala od osoby, která sama nebyla výrobcem betonářské oceli, bylo žalobkyni známo z atestů, které jsou přílohou některých faktur již z prosince 2012. Žalobkyně tedy aktivně a vědomě jednala jako článek řetězce, jehož úkolem bylo v krátkém čase nakoupit od dodavatele pro svého odběratele.
112. Příhodně hodnocená je taktéž skutečnost, že dosahovaná marže z obchodů je nápadně nízká. Jak je uvedeno výše, žalobkyně uskutečnila jen v označených případech s tímž zbožím obchody v částce přesahující 242.164,1 EUR na pořizovacích nákladech a 253.704,9 EUR byl její výdělek z obchodů. Aktivní bilance ze všech těchto vybraných obchodů činila částku 11.540,83 EUR, jednalo se tedy o nárůst jen v jednotkách procent (necelých 5 %). Zisk žalobkyně byl poté nepochybně nižší již jen s ohledem na odměnu zprostředkovatele K., která dle doložené smlouvy činila přes 40 % ze zisku z každé jedné tuny hutního materiálu.

113. Taktéž nízká marže tedy vzbuzuje pochybnost o smysluplnosti a reálném ekonomickém přínosu celé „prodávací“ obchodní transakce pro žalobkyni.
114. Zároveň žalovaný podle názoru městského soudu vhodně poukazuje na určitou nelogičnost uvedeného řetězce, kdy se takto zboží během krátké doby přemístilo přes několik článků v řetězci z jednoho členského státu do jiného (mnohdy téhož jako byl stát výrobce), zatímco očekávatelná trasa obchodů by byla přímo mezi výrobcem a dodavatelem. Obchodní model je pochopitelně na volbě žalobkyně. Nelze však pominout, že se zboží pohybovalo v řetězci několika dalších obchodníků, prakticky obratem přecházelo od jednoho článku k druhému, dodavatel žalobkyně nebyl výrobcem oceli a žalobkyně nebyla koncovým zákazníkem. Není podstatné, jaká byla konkrétní cena dodávané oceli, což by na počátku řetězce mohlo vycházet i z toho, že M. T. obchodoval ve velkých objemech - dokazování této skutečnosti je nadbytečné. Podstatné je právě „řetězovost“ celého vztahu. Od M. T. ocel přešla dál v několika dalších člancích řetězu a např. žalobkyně, byť marginálně, cenu oceli pro svého odběratele rovněž navýšila. Pokud by tedy koncový zákazník navázal spolupráci přímo s M. T., mohl na nákladech ušetřit ještě i za profit jednotlivých mezičlánků. Této základní úvahy si musí být každý odběratel vědom. V tom je tedy úvaha žalovaného nepochybně přiléhavá. Pokud jednotliví odběratelé vědí, že nenakupují od výrobce, ale zase od jiného článku v řetězci a ve vztahu setrvávají, svědčí to nepřímou o tom, že mají v daném případě zájem o profit právě z účasti v daném řetězci. Právě proto je na místě zabývat se okolnostmi účasti subjektu v tomto řetězci.
115. Žalovaný poukázal v této souvislosti rovněž na to, že byly platby prováděny na účet, který správce daně neregistroval. Žalobkyně k tomu v žalobě namítla (stručně shrnuto), že tuto povinnost v době obchodů prakticky neměla a nelze jí ji proto klást k tíži. Žalovaný se k této námitce ani ve vyjádření k žalobě a ani v procesním stanovisku ze dne 4. 11. 2022 nevyjádřil. Městský soud konstatuje, že tato povinnost /srov. § 96 a § 98, při jejím porušení i s následkem vzniku povinného ručení podle § 109 odst. 2 písm. c) vše dle zákona o dani z přidané hodnoty/ byla do zákona o dani z přidané hodnoty zavedena s účinností od 1. 4. 2013 (zákonem č. 205/2012 Sb.). Na obchody za 4. čtvrtletí 2012 a v lednu 2013 se tedy vůbec nevztahovala. Ostatně i sám žalovaný uvedl, že těchto plateb si měla a mohla být žalobkyně vědoma až od dubna 2013. Na druhou stranu, byť na tuto okolnost žalovaný poukázal, z ní samotné žádné zásadní závěry nevyvozoval – stručně ji konstatoval v závěru jako jednu z okolností prováděných plateb. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí naopak vyplývá, že daleko větší význam žalovaný přikládal tomu, že zboží bylo přeprodáno v krátké době a v krátkých lhůtách splatnosti (srov. odst. 57 na straně 17 a odst. 78 na straně 28 žalovaného rozhodnutí), což se ostatně vztahovalo souhrnně na všechna tři zdaňovací období. Podle názoru městského soudu tak žalovaný hodnotil platby na účet neregistrovaný správcem daně jen jako okrajovou nestandardní okolnost. Následná polemika žalobkyně o dopadech této povinnosti na průběh obchodů pak nepřináší žádný nový možný náhled na stěžejní okolnosti, jako jsou přeprava zboží prakticky obratem a krátká lhůta splatnosti. S hodnocením těchto okolností jako nestandardními se městský soud ztotožnil již výše.
116. Jako nestandardní okolnost žalovaný i správce daně hodnotili rovněž to, že kontrolu zboží měl podle tvrzení žalobkyně i výpovědi zástupce dodavatele M. V. provádět P. S. (společnost K.), což neodpovídá postavení zprostředkovatelskému zmocnění této

společnosti. Žalovaný hodnotil také to, že není zřejmé, jak konkrétně probíhaly přejímky a kontroly zboží ze strany žalobkyně.

117. P. S. ve svědecké výpovědi přímo nepotvrdil, že by zboží skutečně kontroloval, sám uvedl, že zboží přebíral a zajišťoval pouze organizačně-logistickou činnost. Zmocněný zástupce žalobkyně M. R. byl v prostorách, kde se přejímalo zboží, asi dvakrát. Konkrétní okolnosti převzetí a kontrol dodávek nejsou tedy zcela zřejmé. Nestandardně se jeví tato okolnost proto, že bylo především v zájmu žalobkyně, aby zboží bylo dodáno v nasmlouvané kvalitě, aby tak mohlo být ihned dodáno odběrateli žalobkyně. Ta vzhledem k okamžitému přeprodeji zboží totiž neměla prakticky žádný časový prostor pro reklamaci (co do množství, kvality, vad atp.) zboží u dodavatele M. T. O tom, že by vůči dodavateli žalobkyně někdy vůbec uplatnila nějakou reklamaci či výtku vad, pak nevyprávěl ani S., ani jednatel či zmocněný zástupce žalobkyně J. R., M. R. a ani svědek V. za M. T. Tyto okolnosti se tedy soudu jeví jako nestandardní právě ve srovnání s tím, že zboží (povětšinou v totožném rozsahu) po dodání přešlo prakticky okamžitě k dalšímu článku v řetězci – k odběrateli žalobkyně.
118. Žalovaný hodnotil i obsah smlouvy – ta je rámcová, obecného charakteru, není v ní uvedeno ani s jakým druhem zboží bude obchodováno, absentují v ní části týkající s pojištění či kvality zboží, či je nedostatečně sjednaná problematika záruk. Přestože je ve smlouvě uvedeno, že kupní cena bude u jednotlivých dílčích kupních smluv určena dle ceníku, ve spisu nejsou ani tyto smlouvy, ani ceník. Lhůta splatnosti měla být 2 dny, z dokladů od společnosti M. T. ale vyplývá, že byla v den vystavení faktury. Dílčí smlouvy byly dle výpovědi činěny telefonicky, byť měly být určeny emailem či písemně v podobě objednávek. Podle žalovaného bylo nestandardní, že žalobkyně přistoupila na úrok z prodlení ve výši 2 %, zatímco se svými odběrateli stanovila úrok 0.2 %. Přestože rovněž prodávající prohlásil, že disponuje atesty či certifikáty, nebyly správci daně vůbec předloženy. Podle žalovaného tak žalobkyně převzala vzor z internetu, aniž by se zabývala obsahem jednotlivých ustanovení. Žalobkyniní dosahovaná marže z obchodů navíc činila 1,5 %, což se podle žalovaného nejeví jako zajímavý zisk vzhledem k rizikovým faktorům.
119. Podle názoru městského soudu žalovaný i správce daně přílehavě poukázali na to, že předložená rámcová smlouva svou kvalitou a obsahem fakticky neodpovídá povaze a objemu prováděných a dokladovaných obchodů. Jak konstatoval žalovaný, z obsahu rámcové smlouvy vyplývá, že realizace objednávek se měla konat prostřednictvím dílčích smluv a objednávek (elektronicky či telefonicky). Důkazem obchodů jsou jednotlivé faktury, v některých případech s CMR listy, předávacím protokolem a atesty, shodná tvrzení žalobkyně, zprostředkovatele S. a zástupce dodavatele V. O tom, že dodávky byly zaplacený, svědčí výpisy z účtu žalobkyně. Dílčí objednávky však prokázány nebyly. Jistě nelze smluvním stranám vnucovat formu a nutný obsah smluvních ujednání. Rámcová smlouva v takového podobě je však spíše formálním krokem a důkazem o rezignaci žalobkyně na precizní smluvní zajištění obchodů, práv, povinností a nároků z toho vyplývajících.
120. Podle názoru městského soudu otázka také nejasný průběh přejímek a kontrol dodávaného zboží, smluvního zajištění a nízká marže z obchodů v souhrnu svědčí o tom, že tyto okolnosti nebyly pro průběh obchodů pro žalobkyni stěžejní a podstatné. Nejpečlivěji byly řešeny faktické průběhy obchodů – vystavení faktur a jejich zaplacení. Rezignace na

obvyklé záležitosti obchodních vztahů podle názoru městského soudu svědčí tomu, že hlavním cílem obchodů ze strany žalobkyně bylo přijmout zboží, zaplatit za něj včetně daně z přidané hodnoty a prodat jej dál.

121. Městský soud je tedy názoru, že u obchodů žalobkyně a jejího dodavatele bylo v celkovém souhrnu prokázáno hned několik objektivních okolností, které svědčí o tom, že žalobkyně o podvodném charakteru obchodů měla a mohla vědět.
122. Městský soud je pro větší přehlednost znovu shrnuje následovně. Žalobkyně věděla, že přejímá obchody personálně spřízněné společnosti R. F., které byl odepřen odpočet v obchodech s betonářskou ocelí mj. s dodavatelem M. T. a že daňová povinnost R. F. podléhala kontrole. Žalobkyně věděla, že M. T. není výrobce betonářské oceli, že ocel pouze přeprodává, rovněž tak věděla, že ona sama není koncovým zákazníkem a že rovněž je jen jeden článek v tomto řetězci prodávání betonářské oceli. Rámcová smlouva o dodávkách je jen obecná. Se zástupcem dodavatele, nejednal jednatelský orgán žalobkyně, ale zprostředkovatel, popř. zmocněný zástupce žalobkyně. Průběh přejímek zboží žalobkyně rovněž neměla pod přímou kontrolou. Žalobkyně přesto za této situace svěřila průběh obchodů jiným osobám. Tato obchodní spolupráce navíc probíhala řetězově, kdy v krátké době (většinou za jeden den) zboží od dodavatele M. T. přešlo k odběrateli žalobkyně a to včetně plateb za toto zboží. Vychází-li městský soud z cen za zboží na fakturách, cena za dodávku pro odběratele byla navýšena jen nepatrně (poměřeno k hodnotám a skutečněného objemu zboží v desítkách tun za dodávku).
123. Žádná z těchto okolností není samonosná, sama o sobě nemusí znamenat nezákonnost jednání žalobkyně. Žalovaný u každé okolnosti dostatečně vysvětlil, co a o čem ve vztahu k žalobkynině zavinění svědčí a městský soud se s jeho názorem ztotožnil. Je logické, že některé okolnosti byly zjištěny až *ex-post* po uskutečnění obchodů, neboť po uskutečnění obchodů je začal správce daně zkoumat. Všech výše vyjmenovaných okolností obchodů si však žalobkyně musela být vědoma, neboť se jedná o okolnosti obchodních vztahů, kterých se sama účastnila a existovaly již ve zdaňovacích obdobích, v nichž uplatnila sporné odpočty. Nejedná se tedy o skutečnosti, které by byly zcela nově zjištěny až *ex-post* a o jejichž existenci by nemohla vědět.
124. Ve svém souhrnu pak tyto okolnosti ukazují, že si žalobkyně při sporných obchodech počínala extrémně neopatrně, což vypovídá o tom, že si mohla být vědoma toho, že pravým účelem transakcí není podnikání v obchodu s betonářskou ocelí. I to ji však činí odpovědnou. Následkem toho mohli tedy žalovaný i předtím správce daně oprávněně pochybovat o tom, že tento obchodní vztah vznikl a probíhal s čistě podnikatelským úmyslem, tj. za účelem dosažení ekonomického zisku z obchodů s betonářskou ocelí.

Preventivní opatření (třetí krok testu)

125. Ve třetím kroku daňové orgány zkoumají, zda daňový subjekt přijal dostatečná opatření k tomu, aby zabránil své účasti na daňovém podvodu. Tato opatření mají sloužit preventivně k tomu, aby si daňový subjekt, který požaduje výhody plynoucí ze systému DPH, při svém podnikání nepočínal tak, že tento systém naruší či zneužije, případně to umožní jiným (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 10. 2022, č. j. 10 Afs 324/2020 - 104).

126. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 20. 9. 2022, č. j. 4 Afs 306/2020-70, konstatoval, že požadavek na rozsah kontrolních opatření je závislý na tom, jak podezřelými se daňovému subjektu měly jevit okolnosti provázející příslušné obchodní transakce.
127. Již výše bylo uvedeno, tento třetí krok je povinen prokazovat daňový subjekt. Povinností správce daně naopak není identifikace určitých opatření, ani vymezení opatření, která daňový subjekt přijmout mohl (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 6. 2017, č. j. 3 Afs 161/2016 – 5).
128. Žalobkyně byla vyzvána ve všech třech zdaňovacích obdobích vždy dle § 92 odst. 4 daňového řádu dne 15. 9. 2016 v návaznosti na vyličené okolnosti obchodů k prokázání přijetí interních kontrolních mechanismů a relevantních opatření, aby v případě odhalení podvodného jednání nevznikly pochybnosti, že o podvodu na dani z přidané hodnoty mohla žalobkyně vědět. Na to žalobkyně reagovala toliko svými námitkami vůči nestandardním okolnostem, žádné konkrétní opatření neprokázala.
129. Správce daně ve zprávách o daňové kontrole za jednotlivá období hodnotil jednání žalobkyně za rozporné s péčí řádného hospodáře: žalobkyně se nezajímala o to, kdo jsou jeho obchodní partneři, za jakých podmínek obchody probíhají, nevyvinula snahu o prověření, zda smyslem transakcí je skutečná podnikatelská činnost a zda nejsou realizovány za účelem podvodu na dani z přidané hodnoty, došlo k absenci kontrolních mechanismů.
130. Žalobkyně v odvolání již polemizovala s tím, že by nejednala jako řádný hospodář – ve zkratce uvedla, že neměla zkušenosti s hutním materiálem, proto pověřila zprostředkovatele, byla jí známa osoba dodavatele, podmínky obchodů, neboť podepisovala smlouvu, zásahu nebylo třeba, obchody probíhaly bez výtky. Osobu dodavatele prověřila v rejstřících, obchodní vztah byl upraven rámcovou smlouvou, za zboží platila po jeho důkladné kontrole a to transparentně na účet, za cenu obvyklou, zajímala se o původ zboží.
131. Žalovaný k odvolacím námitkám navázal na úvahy správce daně. Žalobkyni se v odvolání tvrzenými opatřeními zabýval, avšak s obranou žalobkyně se neztotožnil. Není tedy pravdou, že by tato opatření nerefletoval vůbec, jak žalobkyně tvrdí v žalobě – žalované rozhodnutí proto není v této části nepřezkoumatelné. Co se týče hodnocení opatření - žalovaný poukázal na to, že dodavatel M. T. neměl ve veřejném rejstříku účetní závěrku, rozvahu, ucelenou finanční evidenci. Žalobkyně spoléhala v obchodech na P. S., neověřovala plnou moc zástupce dodavatele, neprojevila dostatečnou obezřetnost, to přestože u dodavatele došlo ke změně jednatele. Jednatel žalobkyně podepisoval smlouvy, nekontroloval obchodní činnost, pouze čekal na zisk. Poukázal na to, že žalobkyně mohla dle § 109a zákona o dani z přidané hodnoty daň zaplatit za dodavatele. Žalovaný znovu poukázal na to, že žalobkyni mělo být známo, že přebírá problematrické obchody od R. F., poukázal i na nestandardní (objektivně zjištěné) okolnosti (nespecifikovaný předmět rámcové smlouvy, neřešení případné vady dodávek, reklamace). Žalovaný rovněž poukázal na to, že žalobkyně neprokázala přijetí žádných opatření, pouze zpochybňovala jednotlivé identifikované okolnosti. Ve výsledku byl proto názoru, že žalobkyni nesvědčí dobrá víra.

132. Žalobkyně obdobně v žalobě znovu namítla, že potřebná opatření přijala. Uvedla, že neměla důvod daň platit za dodavatele dle § 109a zákona o dani z přidané hodnoty, byla v pozici ručitele, není jí zřejmé, jak by kontrola zboží či podrobnější smlouva mohla zabránit podvodu. Poukázala na to, že nahlédla do obchodního, živnostenského, insolvenčního rejstříku, ověřila dodavatele v registru plátců DPH. Analýzou nebyly zjištěny žádné nesrovnalosti, které by odůvodnily přijetí kontrolních mechanismů. Má za to, že dokumentace k obchodům byla dostatečná, kontrolu zboží provedl S. při vykládce zboží, což potvrdil jak M. R., tak svědek V. – bylo potvrzeno obdržení sjednané kvality a množství zboží, zboží platila až po kontrole, cena za zboží byla obvyklá. Obchodování žalobkyně ukončila poté, co odběratel A. neuhradil dodávky od 22. 4 do 25. 4. 2013, což žalobkyně na něm vymáhala. Namítla, že podezření na podvod správce daně žalobkyni vyjevil až ve výzvě ze dne 15. 9. 2016, odepření nároku na odpočet u R. F. nastalo až v červenci 2015, platební výměry nabyly právní moci v září 2016. Proti svědkovi V. začala policie používat operativní pátrací prostředky od podzimu 2012, bylo v moci státu podvodům alespoň z části zabránit. Žalobkyně má za to, že její opatření žalovaný nezpochybnil a neuvedl opatření, která by mohla účasti na podvodu efektivně zabránit.
133. Podle názoru soudu, žalovaný i správce daně v tomto třetím kroku jako stěžejní hodnotili, jak se jeví chování žalobkyně z hlediska faktického průběhu obchodů. Obecně byli toho názoru, že si žalobkyně v obchodech s dodavatelem M. T. ve světle identifikovaných objektivních okolností počínala neopatrně. S tímto hodnocením se městský soud ztotožnil. Žalobkyni bylo totiž známo dostatečně dobře, za jakých podmínek budou obchody probíhat a jaká z toho pro ni plynou podnikatelská rizika (včetně rizika účasti na podvodu na dani). Bylo proto na ní, jaká opatření za této situace učiní. Okolnosti, na něž žalobkyně poukazuje, pak byly z výše soudem vyložených důvodů shledány jako nestandardní a z toho, jak fakticky probíhaly obchody, mohlo a mělo být žalobkyni při základní obezřetnosti známo, že se účastní řetězce zatíženého podvodem na dani z přidané hodnoty.
134. Žalobkyně poukazuje na dobré zkušenosti s dodavatelem z obchodů společnosti R. F. Mohla tedy při prověřování obchodního partnera vycházet z jí známých skutečností o tom, jak fakticky probíhají obchody s tímto dodavatelem a zvážit, jaká jsou s tím spojená rizika z hlediska možné účasti na podvodu. Prostá lustrace dodavatele ve veřejných rejstřících mohla sice poskytnout základní informace o osobě dodavatele, nemohla však převážit praktickou zkušenost žalobkyně resp. za ni jednajících osob, které se účastnily dříve obchodů R. F. a M. T.
135. Ani další žalobkyní tvrzená opatření podle soudu neeliminují základní rizika obchodů. Stěžejní je, že žalobkyně disponovala toliko obecnou rámcovou smlouvou, která neupravuje řadu náležitostí, které při obchodu s dodávaným zbožím lze standardně očekávat – kromě již vytýkaných mezer při úpravě smluvního zajištění reklamací a smluvních pokut by podle názoru soudu mohla taková smlouva, které se účastní obezřetný obchodník, obsahovat např. ustanovení, které se budou týkat právě zajištění daňových záležitostí obchodů např. i ve vztahu k otázkám nezaplacení daně, ručení za nezaplacení daně atp. (ručitelské povinnosti dle § 109 a 109a zákona o dani z přidané hodnoty byly účinné již v době obchodů). Jen stěží se pak lze dívat na žalobkyni jako na obezřetného obchodníka, když z ničeho nevyplývá, jak se snažila ochránit své zájmy mj. i z hlediska zachování nároku na odpočet daně.
136. Také ve zprostředkovatelské smlouvě byly řešeny jen předmět činnosti zprostředkovatele při obchodu a platební rovina (odměna za zprostředkování spočívající v procentuální výši

za každou tunu prodaného a zaplaceného hutního materiálu). Sjednáno bylo toliko, že zprostředkovatel bude pod smluvní pokutou chránit jemu známé zájmy zájemce (žalobkyně) a zpraví ji o všech okolnostech spojených s obstaráním zakázky. Toto ujednání je však podle soudu obecné – ze smlouvy nevyplývá specifikace mezi zájmů zájemce, zda by byl zprostředkovatel omezen pokyny zájemce. Kromě povinnosti ke smluvní pokutě ze smlouvy nevyplývá, jaké další následky by byl zprostředkovatel povinen nést za průběh obchodů, což nabývá významu právě v projednávané

věci, kdy byl žalobkyni odepřen odpočet z obchodů, na nichž se podílel zprostředkovatel. Během celé doby to, za jakých podmínek probíhalo sjednání dodávek, přebírání a kontrola zboží, vykládka a nakládka zboží pro odběratele, záleželo v první řadě na zprostředkovatelské společnosti a na jejím jednání se zástupcem dodavatele. Dle výpovědi jednatele se pak žalobkyně po podpisu smlouvy soustředila na platební rovinu (případně na vymáhání pohledávek). Městský soud se tedy neztotožnil s námitkou žalobkyně, že by disponovala dostatečnou dokumentací k obchodům (zde městský soud zdůrazňuje, že „dostatečnost“ poměřil hlediskem vyvarování se žalobkyně účasti na obchodu zatíženém podvodem).

137. Další tvrzená opatření – zájem o původ zboží, kontrola kvality a dodaného množství, platba transparentním převodem na účet, obchod za cenu obvyklou a ukončení obchodů v situaci, kdy odběratel nezaplatil (včetně vymáhání dlužné částky) jsou opatření, kterými žalobkyně mohla jistit zdárný průběh obchodů. Nijak však z této argumentace žalobkyně není soudu zřejmé, jak se jimi žalobkyně zamýšlela vyvarovat daňovým následkům účasti na podvodu, kterou zapříčinila již přijetím a vstupem do podmínek, za kterých tyto obchody vůbec vznikly a probíhaly.
138. V řízení tak sice nebylo zpochybněno, že žalobkyně formálně podmínky pro odpočet dle § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty splnila, nebyly zpochybněny dodávky, přejímka, kontrola zboží či obvyklá cena zboží. Podstatné je však to, že průběh obchodů s dodavatelem pro žalobkyni fakticky zajišťovala třetí osoba, která k tomu od ní měla poměrně volnou ruku a žalobkyně se před následky takového obchodování chránila jen nedostatečně. Pokud se žalobkyně takto vzdala dispozice nad kontrolou obchodů, musí nést následky i toho, že se ukázalo, že jejím jménem a na její odpovědnost byly sjednány obchody zatížené podvodem na dani z přidané hodnoty.
139. Na věci nic nemění ani to, že správce daně identifikoval v obchodech žalobkyně daňový podvod až *ex post*. Správce daně tak postupoval, jak mu to z dokladů a prokázaných okolností věci (např. z výsledků svědků) postupně vyplývalo. To, že o činnosti žalobkyně finanční správa mohla vědět v jejím průběhu, či že se jednáním dodavatele, resp. jeho zástupce zabývaly orgány činné v trestním řízení již v roce 2012, žalobkyni odpovědnosti za její účast v řetězci nezbavuje. Ve svém obchodním vztahu se v době obchodů pohybovala žalobkyně, ta si měla být vědoma, za jakých podmínek a okolností obchody probíhají, a proto především ona na to měla včas adekvátně reagovat. Právě proto, že se dle uvedených okolností nejednalo o běžnou podnikatelskou situaci, lze po žalobkyni požadovat, aby před uzavřením obchodní spolupráce či během ní o to bedlivěji zkoumala, zda se nezapojuje do podvodného řetězce, v němž se některý z jeho článků dopustil či v budoucnu dopustí podvodného jednání, jehož účelem je neoprávněná vratka DPH.

140. Žalobkyně krom námitek vůči samotnému hodnocení její situace namítla i to, že žalovaný v odvolacím řízení doplnil úvahy správce daně a tím porušil povinnost podle § 115 odst. 2 daňového řádu, když některé objektivní okolnosti obchodů (vstup do nového oboru, navázání obchodní spolupráce s novým obchodním partnerem, data uskutečnění obchodních případů a úhrady za zboží, kontrola kvality zboží a rámcová smlouva) poprvé hodnotil až v napadeném rozhodnutí. Poukázala rovněž na to, že skutkovou novotou bylo i ověření nezaplacení daně dodavatelem M. T. a identifikace dodávek z JČS pro dodavatele M. T.
141. Podle § 115 odst. 2 daňového řádu platí, že *„provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.“*
142. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 7. 2020, č. j. 10 Afs 173/2017 - 72, k citovanému ustanovení uvedl, že *„po zohlednění smyslu a účelu § 115 odst. 2 daňového řádu lze na tomto místě uzavřít, že odvolací správní orgán je povinen seznámit odvolatele s odlišným hodnocením skutkového a právního stavu zjištěného v řízení před správcem daně prvního stupně. Rozhodnutí, kterým žalovaný zamítá odvolání a potvrzuje rozhodnutí správce daně v prvním stupni, je tedy třeba ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu považovat za rozhodnutí v neprospěch odvolatele. Opačný výklad, dle něhož nezmění-li odvolací správní orgán výši daňové povinnosti stanovené daňovému subjektu, není jeho povinností seznámit daňový subjekt se změnou právního názoru a umožnit mu, aby se k této změně vyjádřil, je absurdní. V rozporu s principem subsidiarity soudní ochrany totiž přenáší efektivní možnost právní argumentace proti novému právnímu názoru odvolacího orgánu teprve na řízení před správním soudem“.*
143. Současně platí, že i pokud žalovaný tuto povinnost poruší, nemusí to ještě znamenat nezákonnost jeho rozhodnutí. V rozsudku ze dne 24. 10. 2022, č. j. 10 Afs 324/2020 - 104, Nejvyšší správní soud sice identifikoval procesní vadu v takovém postupu žalovaného. Vyložil však, že žalovaný nedospěl oproti správci daně k odlišným skutkovým ani právním závěrům a ty současně nemohly být zpochybněny ani nově navrženými důkazy, které žalovaný provedl a zhodnotil v napadeném rozhodnutí (či které provést opomněl). Nejvyšší správní soud poté neshledal, že by mohlo být takové rozhodnutí pro tehdejší stěžovatelku překvapivé. To protože tehdejší stěžovatelka tvrdila, že kdyby postoj žalovaného znala, pokusila by se zajistit případné další důkazní prostředky, přičemž současně neuvedla jaké (a ani v žalobě žádné nové stěžejní důkazy nenavrhl).
144. Městský soud optikou uvedeného tedy hodnotil, zda byl žalovaný povinen žalobkyni seznámit se svým nahlížením na právní či skutkový stav věci dle § 115 odst. 2 daňového řádu, popř. zda by případná vada mohla znamenat nezákonnost žalovaného rozhodnutí.
145. Co se týče okolností obchodů, žalovaný předně v řízení o odvolání neprováděl žádné dokazování a ani nedoplnil skutkový stav. Při přezkoumání odvolání vycházel stejně jako správce daně toliko z podkladů správního spisu, ze zpráv o daňové kontrole a z protokolů o výpovědích jednotlivých osob. Žalovaný nehodnotil zcela nové podklady doplněné do daňového řízení, se kterými by měl povinnost žalobkyni seznámit ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu.

146. Současně však žalovaný taktéž poukázal na některé objektivní okolnosti obchodů, které správce daně jako nestandardní vůbec nehodnotil, byť z podkladů vyplývaly (oporu pro tyto úvahy tedy poskytuje správní spis) a měly být tak správcem daně známy. Žalovaný i správce daně vycházeli z totožných podkladů. Pokud jde o jejich hodnocení, žalovaný na úvahy správce daně v napadeném rozhodnutí navázal a částečně je rozvinul. Vzdor procesní obraně žalobkyně uplatněné v odvolání, o těch okolnostech, které hodnotil již správce daně, panovala mezi oběma orgány naprostá shoda. Je tedy zřejmé, že správce daně i žalovaný v základu považují obchodní spolupráci žalobkyně a M. T. za zatíženou podezřelými okolnostmi, které svědčí podvodu na dani z přidané hodnoty. Další skutečnosti, které tomu rovněž nasvědčují, identifikoval žalovaný sice navíc, na hodnocení to však zjevně nemohlo nic změnit.
147. Ze strany žalovaného nedošlo tedy ke zcela odlišnému hodnocení okolností oproti správce daně, které by změnilo situaci v neprospěch žalobkyně. Rozhodnutí nemohlo být pro žalobkyni překvapivé. Byť tedy úvahy žalovaného představují částečně nové právní posouzení věci, městský soud v návaznosti na náhled Nejvyššího správního soudu vyjádřený v rozsudku ze dne 24. 10. 2022, č. j. 10 Afs 324/2020 – 104, uzavírá, že žalovaný v doplnění úvah správce daně sice povinnost dle § 115 odst. 2 věty druhé daňového řádu porušil, nicméně nikoliv tak zásadně, aby to mělo vliv na nezákonnost napadeného rozhodnutí.
148. Oproti řízení před správcem daně žalovaný rovněž ověřil dne 3. 9. 2019, že dodavatel M. T. stále nezaplatil doměřenou daň. To ale není žádná skutková novota, tuto skutečnost již konstatoval správce daně v jednotlivých zprávách o daňové kontrole. Žalovaný pouze potvrdil, že M. T. stále daň nezaplatila. Rovněž to, že na začátku řetězce byly vůči dodavateli M. T. společnosti z jiných členských států, identifikoval již správce daně ve zprávách o daňové kontrole, zejména v části, kde hodnotil existenci daňového podvodu v řetězci (byť je pravdou, že graficky tento článek řetězu znázornil poprvé až žalovaný). Nicméně stále se nejedná o skutkovou novotu. V těchto případech městský soud porušení § 115 odst. 2 daňového řádu neshledal.

VII. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

149. Městský soud se ztotožnil se žalovaným, že žalobkyně se v obchodech se svým dodavatelem M. T. účastnila řetězce zatíženého podvodem na dani z přidané hodnoty. Správce daně i žalovaný prokázali komplexem důkazů svědčících o nestandardních objektivních okolnostech obchodů, že žalobkyně mohla či měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty. Soud konečně dospěl k závěru, že žalobkyně si nepočínala při obchodech dostatečně obezřetně a nepřijala dostatečná opatření, aby se takové účasti v řetězci vyvarovala – průběh obchodních vztahů přenechala třetí osobě, aniž by se zajistila proti negativním následkům takového jednání. V nastavených obchodních vztazích tedy jednala neobezřetně, a proto jí dobrá víra nesvědčí. Orgány finanční správy proto žalobkyni odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu odepřely v souladu s požadavky komunitární úpravy, judikatury Soudního dvora Evropské unie a Nejvyššího správního soudu.
150. Městský soud neshledal žalobu důvodnou a podle § 78 odst. 7 s. ř. s. ji proto zamítl.

151. Co se týče výroku o nákladech řízení, městský soud byl povinen rozhodnout i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). Výrok o nákladech řízení je odůvodněn podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyně neměla v meritu věci procesní úspěch, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Žalovanému náhradu nákladů řízení městský soud nepřiznal. Městský soud neshledal, že by mu vznikly náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti.

Poučení:

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

V té části, v níž byl městský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu, je kasační stížnost přípustná pouze, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu /§ 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s./

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

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

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

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

Praha 9. února 2023

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

