



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Sandnerové a soudkyň Mgr. Ivety Postulkové a JUDr. Petry Kamínkové ve věci

žalobkyně: **PJCARD s.r.o.** IČO 263 83 730
sídlem Radlická 663/28, 150 00 Praha 5
zastoupena advokátem Mgr. Danielem Cao
sídlem Radlická 663/28, 150 00 Praha 5

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 9. 2020 č. j. 33981/20/5300-21444-709739,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podanou u Městského soudu v Praze domáhala zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále jen „žalovaný“ či „odvolací orgán“), kterým byla zamítnuta odvolání žalobkyně proti dodatečným platebním výměřům na daň z přidané hodnoty vydaným Finančním úřadem pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“):
 - č. j. 8128746/19/2005-53523-109651 ze dne 22. 10. 2019, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období leden 2016 ve výši 7 488 742 Kč, a současně byla stanovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 1 497 748 Kč,
 - č. j. 8129340/19/2005-53523-109651 ze dne 22. 10. 2019, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období únor 2016 ve výši 16 324 584 Kč, a současně byla stanovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 3 264 916 Kč,
 - č. j. 8129447/19/2005-53523-109651 ze dne 22. 10. 2019, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období březen 2016 ve výši 5 982 573 Kč, a současně byla stanovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 1 196 514 Kč,

- č. j. 8129873/19/2005-53523-109651 ze dne 22. 10. 2019, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období květen 2016 ve výši 5 129 097 Kč, a současně byla stanovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 1 025 819 Kč,
- č. j. 8129971/19/2005-53523-109651 ze dne 22. 10. 2019, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období červen 2016 ve výši 8 964 101 Kč, a současně byla stanovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 1 792 820 Kč,
- č. j. 8130052/19/2005-53523-109651 ze dne 22. 10. 2019, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období červenec 2016 ve výši 9 086 172 Kč, a současně byla stanovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 817 234 Kč,
- č. j. 8130108/19/2005-53523-109651 ze dne 22. 10. 2019, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období srpen 2016 ve výši 11 137 648 Kč, a současně byla stanovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 2 227 529 Kč,
- č. j. 8130162/19/2005-53523-109651 ze dne 22. 10. 2019, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období září 2016 ve výši 7 341 256 Kč, a současně byla stanovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 1 468 251 Kč,
- č. j. 8130227/19/2005-53523-109651 ze dne 22. 10. 2019, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období říjen 2016 ve výši 3 118 527 Kč, a současně byla stanovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 623 705 Kč, a
- č. j. 8012683/19/2005-53523-109651 ze dne 16. 10. 2019, kterým byla vyměřena DPH za zdaňovací období duben 2016 ve výši 17 575 602 Kč,

a tato napadená rozhodnutí správce daně byla potvrzena.

2. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný nejprve popsal skutkový stav a procesní vývoj dané věci. Konstatoval, že správce daně ve Zprávě o daňové kontrole popsal řetězec společností obchodujících s paměťovými kartami Xpandisk Extreme Gold micro SDHC UHS-I 512GB Card s adaptérem, Xpandisk Extreme Gold microSDHC UHS-I 256GB Card s adaptérem (dále také „Xpandisk“ nebo „zboží“), kde v rámci několika jeho článků nebyla odvedena daň do státního rozpočtu, přičemž daňový subjekt (nyní žalobkyně, pozn. soudu) vědět mohl a měl, že se zapojil do transakcí zatížených podvodem na DPH. Správce daně vyšel ze zjištění, že daňový subjekt ve zdaňovacích obdobích leden až březen 2016 a květen až říjen 2016 pořídil zboží od společností GANMARO GROUP, s. r. o. v likvidaci (dále jen „GANMARO GROUP“), Bevokes, s. r. o. (dále jen „Bevokes“) a A&T Warehouse, s. r. o. (dále jen „A&T Warehouse“) v celkové výši základu daně 355 108 089 Kč; ve zdaňovacím období duben 2016 pořídil zboží od společností GANMARO GROUP a Bevokes v celkové výši základu daně 81 930 838 Kč, které následně dodal jedinému odběrateli - skupině DPH, přičemž na vystavených daňových dokladech byla v jednotlivých obchodních případech uváděna společnost Tricolor Systems spol. s.r.o., člen skupiny DPH (dále jen „TRICOLOR“). Správce daně dospěl k závěru, že daňový subjekt s deklarovanými přijatými plněními od společností GANMARO GROUP, Bevokes a A&T Warehouse zapojil do obchodního řetězce zasaženého podvodem na DPH, neboť obchodní transakce se neuskutečnily v rámci běžného obchodního styku, a daňovým subjektem tvrzený nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od jmenovaných společností nebyl uplatněn v souladu se zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“) a ve smyslu Směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému DPH (dále jen „Směrnice“). Správce daně uzavřel, že obchodní model s účastí daňového subjektu byl sestaven za účelem realizace podvodu na DPH, kdy shromážděnými důkazními prostředky bylo prokázáno, že se daňový subjekt do příslušných obchodních transakcí zapojil vědomě, když o řadě skutečností svědčících daňovému podvodu nejen mohl či měl vědět, ale v některých případech věděl.

3. Dále se žalovaný věnoval právnímu základu daného případu, včetně judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále též „SDEU“) a Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“), aby následně z ní vyšel a aplikoval ji na skutkový stav dané věci. Žalovaný konstatoval, že v posuzovaném případě došlo k odepření nároku na odpočet z důvodu účasti na podvodu, proto je třeba se nejprve věnovat zjištění, zda k podvodu na DPH došlo (1. krok - existence podvodu na DPH), poté otázce, zda daňový subjekt věděl nebo mohl a měl vědět, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH (2. krok - objektivní okolnosti) a následně, zda daňový subjekt přijal veškerá opatření (3. krok - přijatá opatření), která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu (uvedený test plyne z rozsáhlé judikatury SDEU nebo judikatury NSS).
4. Při aplikaci uvedeného právního základu na skutkový stav daného případu žalovaný konstatoval, že jedinou činností daňového subjektu v kontrolovaných zdaňovacích obdobích bylo v převážné většině obchodování s příslušenstvím mobilních telefonů, zejména s paměťovými kartami Xpandisk s velkou kapacitou paměti. Žalovaný souhlasil se správcem daně, že plnění fakticky existovala, byla pořízena od plátců uvedených na předložených daňových dokladech, byla použita pro ekonomickou činnost, avšak přesto byl uplatněný nárok na odpočet daně odmítnut, neboť bylo prokázáno, že plátce daně, který uplatňuje předmětný nárok na odpočet, věděl nebo vědět mohl a měl, že je součástí řetězce zatíženého daňovým podvodem.
5. Ohledně **existence daňového podvodu žalovaný** uvedl, že v kontrolovaných zdaňovacích obdobích byl správcem daně zjištěn následující dodavatelsko-odběratelský řetězec transakcí s Xpandisky s velkou kapacitou paměti:

Žalovaný popsal grafický diagram znázorňující průběh obchodních transakcí mezi jednotlivými společnostmi ve zdaňovacích obdobích leden 2016 až říjen 2016 tak, že deklarovaným poskytovatelem plnění ve zdaňovacích obdobích leden 2016 až červen 2016 pro přímé dodavatele daňového subjektu společnosti Bevokes a GANMARO GROUP byla výhradně společnost Loreben s.r.o. (dále jen „Loreben“). Od zdaňovacího období červen 2016 byly poskytovateli zboží pro jediného dodavatele daňového subjektu (společnosti A&T Warehouse) souběžně společnosti Bevokes, GANMARO GROUP, Znirkovila s.r.o. (dále jen „Znirkovila“) a PO.TE.KA. Business s.r.o. (dále jen „PO.TE.KA“). Na pozici prvního tuzemského článku v řetězci stály ve všech kontrolovaných zdaňovacích obdobích (leden až říjen 2016) společnosti Magic Ventures s.r.o. v likvidaci, (dále jen „Magic Ventures“) a Fluid Electronics s.r.o. (dále jen „Fluid Electronics“). Dodavateli těchto dvou společností byli litevská společnost UAB Grejus, VAT (dále jen „UAB Grejus“) a polská nekontaktní společnost ZATAXO SP.Z.O.O.

(dále též „ZATAXO“), která však podle odpovědí na mezinárodní dožádání nikdy žádné intrakomunitární transakce nepřiznala, tj. nepřiznala pořízení ani dodání zboží do jiného členského státu (dále jen „JČS“). Společnost ZATAXO byla z důvodu porušení povinnosti plátce vyškrtuta v lednu 2017 z polského registru plátců a z registru plátců EU pro intrakomunitární transakce. Daňový subjekt zboží (pořízené od společností Bevokes, GANMARO GROUP a A&T Warehouse) dodával jedinému odběrateli a to společnosti TRICOLOR, která toto zboží dále dodávala osobám registrovaným k dani v JČS, a to maďarským daňovým subjektům INFINITY COMMODITIES K.F.T., VAT a SOUVEN-AIR KERESKEDELMI K.F.T., VAT (dále též „INFINITY“ a „SOUVEN-AIR“) jako osvobozené dodání předmětného zboží; obě tyto společnosti vykazovaly v kontrolovaných zdaňovacích obdobích formou třístranného obchodu dodání zboží v obdobných objemech dalším subjektům v JČS (Litva a Bulharsko). Maďarská společnost INFINITY vykazovala dodání zboží také polskému pořizovateli ZATAXO.

6. Ohledně narušení neutrality žalovaný na str. 15 - 17 uvedl, že z diagramu rovněž vyplývá, že v kontrolovaných zdaňovacích obdobích je prvním tuzemským pořizovatelem zboží z JČS společnost Fluid Electronics, dalším pořizovatelem zboží v popsáném řetězci v kontrolovaných zdaňovacích období byla společnost Magic Ventures, která měla dodávat zboží společnosti Loreben. Žalovaný podrobně popsal důvody, pro které identifikoval u společnosti Fluid Electronics a společnosti Magic Ventures v kontrolovaných zdaňovacích obdobích chybějící daň ve smyslu judikatury SDEU (s ohledem na nepřiznání pořízení a dodání zboží), přičemž v těchto obdobích identifikoval chybějící daň ve smyslu judikatury SDEU i u společnosti Loreben, která byla přímým dodavatelem dodavatelů žalobkyně.
7. Blíže ke společnosti Loreben žalovaný pod bodem [58] napadeného rozhodnutí uvedl, že společnost Loreben za zdaňovací období duben 2016 podala přiznání k DPH (na rozdíl od nepodaného kontrolního hlášení), v němž vykazovala na ř. 1 uskutečněná zdanitelná plnění v částce DPH 22.643.700 Kč a přijatá zdanitelná plnění na ř. 40 (nárok na odpočet daně) částku DPH ve výši 22.530.415 Kč, přičemž vlastní daňovou povinnost ve výši 113.285 Kč uhradila. Místně příslušnému správci daně však na výzvu k odstranění pochybností tím, že nereagovala, neumožnila prověřit přijatá zdanitelná plnění. Protože nebyly odstraněny pochybnosti správce daně, byl vydán platební výměr na DPH za zdaňovací období duben 2016, jímž byla společnosti Loreben vyměřena DPH ve výši 22.643.700 Kč, kterou však neuhradila. Shodně se tato společnost zachovala i v případě postupů k odstranění

pochybností o údajích v přiznáních k DPH za zdaňovací období únor, září a říjen 2015 a březen 2016. Společnost Loreben dlouhodobě neposkytuje svému správci daně požadovanou součinnost, nepředkládá žádné důkazní prostředky, dlouhodobě neplní své povinnosti, je nekontaktní a brání tak správci daně ověřit řádnost plnění jejich daňových povinností, lze konstatovat, že byla ve smyslu judikatury SDEU zjištěna u společnosti Loreben chybějící daň, resp. byla u společnosti Loreben narušena neutralita DPH. Svou následnou nekontaktností, resp. slovy SDEU „zmizením ze scény“, naplnila smysl svého fungování v dodavatelsko-odběratelském řetězci, kterým je znemožnění

správci daně blíže prošetřit dotčené obchodní transakce. Žalovaný k tomu dodal, že společnost Loreben nikdy nezveřejnila účetní závěrku ve Sbírce listin obchodního rejstříku (dále jen „OR“), jak společnost Loreben, tak Bevokes byly založeny společností DIGITAL UNIVERSE s. r. o., při výkonu funkce zastoupené panem M. K. Krátce po jejich založení byl do OR zapsán jejich nový jednatel (vymazán pan K.), zahraniční osoba.

8. Poté se žalovaný zabýval otázkou, zda k narušení neutrality nedošlo v důsledku pouhého podnikatelského selhání, či právě v důsledku podvodného jednání, potažmo, zda v posuzovaném případě byl řetězec obchodních společností, jehož součástí byla žalobkyně, zasažen podvodným jednáním. Pod bodem [76] napadeného rozhodnutí dospěl žalovaný k závěru, že posuzované obchodní transakce neodpovídaly podmínkám, které jsou typické a v obchodním prostředí běžné pro subjekty, které se snaží dosahovat ekonomického zisku. Dodavatelé žalobkyně, ať už se jedná o přímé dodavatele či subdodavatele, nelze považovat za standardní podnikatelské subjekty, neboť sídlí na tzv. virtuálních sídlech (nesplňují požadavky dle § 4 odst. 1 písm. i) ZDPH a nejsou tak sídlem ve smyslu ZDPH). Jedná se o společnosti, v nichž funkci statutárních orgánů či společníků plní zahraniční osoby, které jsou pro správce daně nekontaktní, společnosti byly z důvodu závažného porušení povinností prohlášeny za nespolehlivé plátce a většině z nich byla zrušena registrace plátce, neplní si své povinnosti při správě daní, na svých osobních daňových účtech vykazují vysoké nedoplatky na DPH, nepropagují svou ekonomickou činnost prostřednictvím webových stránek. Z OR není zřejmé, čím se tyto společnosti skutečně zabývají. I když se jedná o tuzemské společnosti uskutečňující zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku, platby za zboží probíhají „pozpátku“ v eurech, přičemž tyto jsou poukazovány na zahraniční bankovní účty tuzemských společností, odkud jsou zcela nelogicky převáděny na polský bankovní účet nekontaktní společnosti ZATAXO. Byl zjištěn rychlý pře prodej zboží neznámé, na tuzemském maloobchodním trhu neobchodované značky bez jednoznačně identifikovaného výrobního čísla či kódu v několikamilionových částkách mezi tuzemskými daňovými subjekty, které není nikým kontrolováno. Smluvně neupravený pře prodej zboží nemá zřetelný ekonomický smysl, což ve spojení s narušenou neutralitou (chybějící daní) a dalšími znaky u společností typu „missing trader“ (společnosti Fluid Electronics, Magic Ventures a Loreben) poskytuje dostatečný důkazní podklad, aby mohl být potvrzen závěr prvostupňového správce daně, že posuzovaný řetězec společností byl zatížen podvodem na DPH. Uvedené skutečnosti ve svém celku svědčí o tom, že předmětné obchodní transakce odvolatele jsou zatíženy podvodem na DPH, kdy společnosti Fluid Electronics, Magic Ventures a Loreben byly do výše popsaných řetězců zapojeny pouze s cílem vylákání daňové výhody, kdy tyto nepodaly přiznání k DPH za kontrolovaná zdaňovací období, svou nekonstantností znemožnily prověření

kontrolovaných transakcí a posléze neuhradily vyměřenou daň (společnost Loreben), přičemž se zjevně nejedná pouze o důsledek podnikatelského selhání.

9. Poté se žalovaný věnoval v rámci vědomostního testu otázce, zda v daném případě existují objektivní nestandardní okolnosti provázející dané obchodní vztahy daňového subjektu či indicie, kterým měl daňový subjekt věnovat zvýšenou pozornost, aby se nestal součástí podvodu na DPH. Dospěl k závěru, že v daném případě existovaly takové nestandardnosti, resp. indicie o riziku zapojení do podvodného řetězce, které byly daňovému subjektu známy nebo které mu mohly a měly být známy, a jež ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, které spolehlivě prokazují, že měl a mohl vědět (tj. měl alespoň nabýt podezření) o tom, že se účastní řetězce zasaženého podvodem na DPH. Daňový subjekt nakupoval a dodával jediný druh zboží, které nebylo možné vzhledem k absenci EAN kódu jednoznačně identifikovat a kontrolovat. Za běžných okolností by se obchodník logicky zajímal o původ zboží, s nímž se ve velkém rozsahu chystá obchodovat, tím spíše, jedná-li se o neznámou obchodní značku. Jednal způsobem, z něhož lze usuzovat, že mu nezáleželo na tom, s jakým zbožím bude obchodovat a zda jeho parametry a kvalita odpovídají ceně. Obchodoval s pro něj novými, panem H. předem určenými dodavateli, a to pouze na omezenou dobu. Od počátku akceptoval, že s těmito obchodními partnery bude obchodovat a následně že bude v řetězci nahrazen nově založenou společností pana H. Ačkoliv bylo obchodováno zboží velmi vysoké hodnoty (celkem za kontrolovaná zdaňovací období 437.038.927 Kč) s v oboru nezavedenými dodavateli s virtuálními sídly a cizinci v řídicích funkcích, nezveřejňujícími účetní závěrku a neprezentujícími se na internetu, neuzavřel s nimi odvolatel písemné smlouvy, přičemž s nimi ani nesjednal podmínky obchodů, včetně cenových podmínek, zajištění a hrazení přepravy, dodacích podmínek, odpovědnosti za vady, splatnosti a sankcí za pozdní úhradu apod. Nezavedení dodavatelé GANMARO GROUP a Bevokes i nová společnost pana H. přitom byli schopni vždy okamžitě uspokojit poptávku odvolatelova odběratele TRICOLOR, co do druhu a množství zboží, o čemž svědčí jejich předložené formální e-mailové nabídky s naprosto totožným obsahem, formou a cenou. Zboží za několikamilionové hodnoty při jeho přejímce nekontroloval, o čemž svědčí neúplná a neprůkazná skladová evidence vedená daňovým subjektem. I přesto, že společnosti v obchodním řetězci byly tuzemskými daňovými subjekty uskutečňujícími tuzemské obchodní transakce, platby za zboží probíhaly v eurech, přičemž daňový subjekt i dodavatelé akceptovali, že za zboží je placeno dodatečně, ve většině případů až po datu splatnosti, kdy nikdo v obchodním řetězci neuplatňoval žádné sankce a úhradu ani neurgoval. Na základě uvedeného odvolací orgán konstatuje, že v daném případě existovaly takové nestandardnosti, resp. indicie o riziku zapojení do podvodného řetězce, které byly nebo mohly být daňovému subjektu známy již v době přijetí šetřených plnění a jež ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, které spolehlivě prokazují, že odvolatel vědět mohl a měl (tj. měl alespoň nabýt podezření) o tom, že se účastní řetězce zasaženého podvodem na DPH, jež ve svém souhrnu prokazují, že daňový subjekt o svém zapojení do podvodu na DPH vědět mohl a měl (výběr obchodního partnera, včetně jejich hodnocení, smluvní dokumentace, platby a splatnost, ceny zboží, nesrovnalosti ve skladové evidenci).
10. Následně žalovaný přistoupil k posouzení, zda daňový subjekt prokázal, že přijal rozumná opatření, aby se nezapojoval do pochybných obchodních operací, které byly stiženy

podvodem, přičemž uzavřel, že ačkoliv daňový subjekt unesl prvotní důkazní břemeno a prokázal splnění hmotněprávních a procesních podmínek vzniku a uplatnění nároku na odpočet ve smyslu § 72 a 73 ZDPH, dospěl k závěru, že daňovému subjektu nárok na odpočet z přijatých zdanitelných plnění od dodavatelů Bevokes, GANMARO GROUP a A&T Warehouse nenáleží, neboť daňový subjekt vědět mohl a měl, že se uvedenými plněními účastní podvodu na DPH a jím tvrzená opatření zároveň nelze posoudit jako dostatečná.

11. Po vypořádání se s odvolacími námitkami na str. 42 - 57 napadeného rozhodnutí žalovaný uzavřel, že odvolací námitky shledal za nedůvodné, a nezjistil ani jiné důvody pro změnu nebo zrušení odvoláními napadených rozhodnutí.
12. Proti tomuto rozhodnutí brojí žalobkyně podanou žalobou.
13. Napadená rozhodnutí jsou podle žalobkyně nezákonná a stojí na nesprávných právních i skutkových závěrech správce daně a žalovaného. Námitky žalobkyně lze rozdělit do následujících žalobních bodů:
14. *V prvním žalobním bodu* namítá žalobkyně účelový postup správce daně. Upozorňuje, že v roce 2016 vydal správce daně pro ni zcela likvidační zajišťovací příkazy a v rámci mobiliární exekuce jí zabavil klíčovou písemnou dokumentaci (týkající se mimo jiné kontrolovaného období), což důvodně vyvolává otázky o účelovosti takového postupu správce daně. Byť podle protokolu ze dne 5. 2. 2019 č. j. 0790751/19/2005-80542-111422 byly listiny v krabici vráceny, byly vráceny v krabici s přerušenou pečetí a bylo s nimi správcem daně manipulováno. Žalobkyně tak nezjistila, zda jí byly vráceny všechny zajištěné dokumenty. Proti tomuto postupu podala žalobkyně dne 17. 4. 2019 stížnost, avšak stížnost byla vyrozuměním správce daně ze dne 13. 6. 2019 vyhodnocena jako nedůvodná. Podle žalobkyně se *zabavené dokumenty vztahovaly k probíhající daňové kontrole na dani z přidané hodnoty za výše uvedená zdaňovací období a nikoli k zajištění dokumentace v rámci exekuce.*
15. Dále žalobkyně namítá, že ve stejný den obdržela rozsáhlou výzvu jak od správce daně v Praze (týkající se DPH ke zdaňovacímu období duben 2016), tak od správce daně v Českých Budějovicích (týkající se DPH ve zdaňovacím období leden 2016 - březen 2016, květen 2016 - říjen 2016), proto požádala o prodloužení lhůty, která jí byla prodloužena pouze o 15 dnů a po další žádosti do 3. 6. 2019. Upozorňuje, že dne 29. 4. 2019 byla v bydlišti jednatele žalobkyně Generálním ředitelstvím cel provedena domovní prohlídka, při které byly žalobkyni opět zabaveny klíčové dokumenty, kromě listinných důkazů i veškeré digitální nosiče, disky a počítač. Žalobkyně tak zůstala bez možnosti výzvám smysluplně vyhovět. Následné žádosti žalobkyně o prodloužení lhůty o dobu, než se jí vrátí nosiče a počítač, však byly správcem daně v Praze, tak správcem daně v Českých Budějovicích zamítnuty. Poslední nosič (datové úložiště) byl žalobkyni celním orgánem vrácen až dne 15. 10. 2019. Za obstrukční shledává žalobkyně i skutečnost, že další výzvu vydal správce daně v Praze dne 30. 8. 2019, přičemž 15-denní lhůtu v ní stanovenou prodloužil pouze o 3 dny. Žalobkyně pak nesouhlasí ani s tím, že žádost žalobkyně o prošetření postupu správce daně ze dne 2. 10. 2019 byla žalovaným zamítnuta.
16. *Ve druhém žalobním bodu* namítá žalobkyně nesprávně zjištěný skutkový stav a rovněž brojí proti hodnocení jednotlivých důkazů, na základě nichž správce daně, potažmo žalovaný, učinil tzv. vědomostní test.

17. Předně žalobkyně upozorňuje, že v grafickém diagramu obchodních společností, který žalovaný uvedl pod bodem [53] napadeného rozhodnutí jsou jí známy toliko její přímí dodavatelé, tj. společnosti Bevokes, GANMARO GROUP, A&T Warehouse a její přímý odběratel ze skupiny DPH, zastoupený společností TRICOLOR. Protože žalobkyně neznala žádnou z těchto společností, nemohla mít vědomost o tom, že by snad docházelo k přeprodeji zboží a neměla ani důvod předpokládat, že zboží je přeprodáváno či vůbec nějaký řetězec existuje (viz bod [64] napadeného rozhodnutí). Celou argumentaci žalovaného považuje za účelovou a hodnocení důkazů tendenční.
18. *První okruh námitek* míří do části napadeného rozhodnutí, v níž se žalovaný zabýval existencí podvodu a objektivních kritérií dané věci, které mají svědčit o zapojení žalobkyně do podvodného řetězce, resp. zda daňový subjekt věděl nebo mohl a měl vědět, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH.
19. Konkrétně žalobkyně nesouhlasí s tím, že paměťové karty značky Xpandisk jsou neznámé a nejednoznačně identifikované (viz bod [60] napadeného rozhodnutí). Dle žalobkyně jsou běžně obchodované, například známým prodejcem Exasoft. K tomu dodává, že obchodní název XPANDISK byl registrován u EUIPO jako slovní ochranná známka kanadské společnosti StrongBox Data Solutions, Inc., StrongBox Data Solutions, Inc., 505 Maisonneuve West, H3A 3C2 Montreal, Kanada.
20. Žalobkyně shledává své obchodní elektronické transakce, které jsou rychlé a efektivní, typické pro moderní tržní prostředí. Nesouhlasí se správcem daně, který k prostředkům obchodování a komunikace řadí webové stránky (bod [81] napadeného rozhodnutí) či využití EAN kódu na zboží. Podle žalobkyně je z komunikace i zřejmé, s kým komunikovala (bod [134] napadeného rozhodnutí). Žalobkyně namítá, že žalovaný a správce daně však tuto komunikaci ignorovali, případně dezinterpretovali. Nesouhlasí ani s žalovaným v bodu [83] napadeného rozhodnutí, že se u žalobkyně „*neobvykle výhodně* setkávala *poptávka po předmětném spotřebním zboží s jeho nabídkou, aniž by odvolatel pro realizaci samotných obchodů vyvíjel výraznější aktivitu*“. Ze Skype komunikace vyplývá, že žalobkyně obdržela nabídku dodavatele a obratem ji přeposílá svým odběratelům, kteří reagují pružně objednávkou v emailu, a žalobkyně obratem potvrzuje odběr svému dodavateli (viz záznam číslo 5181 - 5198 Skype komunikace ze dne 9. 3. 2016).
21. Ve vztahu k okolnostem, které se týkají přepravní smlouvy mezi společností Hellman a ostatními subjekty, žalobkyně uvádí, že jí nejsou známy, nemohla je nijak ovlivnit, proto nesouhlasí se skutečnostmi popisovanými žalovaným v bodě [61] a [62] napadeného rozhodnutí.
22. Ohledně nesrovnalostí ve zboží, připouští formální nesrovnalost uvedenou v bodu [65] napadeného rozhodnutí, která se týká data skladové evidence u žalobkyně, a data naskladnění dodavatele u přepravce Hellman, resp. data uskutečnění zdanitelného plnění na přijatém daňovém dokladu uvolnění zboží a data jeho fyzického přijetí. Uvedený nesoulad vysvětluje žalobkyně tím, že dodavatel vystavil fakturu žalobkyni s datem zdanitelného plnění předcházejícím okamžiku, kdy zboží bylo expedováno přepravcem Hellman. Podle žalobkyně není v její dispozici prověřovat, ve který okamžik její dodavatel dal pokyn k „uvolnění“ zboží směrem k žalobkyni a zda tak učinil před vystavením a doručením daňového dokladu žalobkyni, nebo až poté. Údaj o naskladnění zboží u žalobkyně má evidenční charakter a vzniká přijetím faktury v účetním systému Money S4 automaticky. Nemusí proto datum odpovídat okamžiku, kdy zboží bylo fyzicky na

provozovnu žalobkyně skutečně dodáno. Správcem daně zjištěné nesrovnalosti ve 13 případech z 22 jsou tak pouze nesprávným pochopením automatické evidence přijatých faktur (viz body [67] a [96] napadeného rozhodnutí).

23. Žalobkyně dále nesouhlasí s poukazem žalovaného v bodu [65] napadeného rozhodnutí na nesrovnalost v zásilkách, konkrétně „*Nesoulad v hmotnosti zásilky*“ v checklistech. Žalobkyně uvádí, že sama kontrolu podle hmotnosti neprováděla, prováděla ji však dle množství a typu jednotlivých položek podle faktur a dodacích listů, o čemž konkrétně svědčí žalobkyní doložené dodací listy, faktury a příslušná komunikace s odběratelem a dodavatelem, a přepravcem Logflex. Uvádí-li žalovaný v bodu [65] napadeného rozhodnutí, že „*na příjmovém dokladu společnosti Logflex byl u některých zásilek uveden jiný druh zboží, než byl uvolňován v průběhu zásilky jednotlivými příkazy a příjemci v řetězci, a který byl následně uveden i na dokladu přijatém odvolatelem.*“, pak žalovaný nespécifikuje, v čem tento rozdíl spočívá a o které konkrétní případy se jedná, což činí uvedené v rozhodnutí nepřezkoumatelným. Žalobkyně tvrdí, že vždy expedovala ten druh zboží, které odpovídá přijatému druhu zboží a neměla a nemohla mít žádné informace o jiných článcích řetězce, ani o případných nesrovnalostech.
24. K poukazu žalovaného v bodu [96], že v případě nesrovnalostí byl daňový doklad opraven dopsáním textu rukou, žalobkyně uvádí, že tato nesrovnalost vznikla tím, že žalovaným rozporovaných 8 kusů zboží je uvedeno pouze „textově“ ve vystavené faktuře. Účetní software Money S4 automaticky převzal fakturované kusy zboží do skladové evidence, avšak nebere v úvahu případně dopsané položky v textové podobě. Žalobkyně v těchto případech přidala do faktury zboží textovou položku, která se nezobrazila v automaticky vytvářené skladové evidenci, protože „neprošla“ dle softwaru skladem. Když žalobkyně následně spočítala zboží a zjistila, že fyzicky má o 8 kusů více a tyto položky potřebuje vyfakturovat, s ohledem na použitý software Money S4 byla nucena dané zboží do faktury přidat „ručně“ v textové formě. Uvedené dokládá žalobkyně rozsáhlou emailovou komunikací a skype komunikací. Jedná se o zcela výjimečné případy.
25. Žalobkyně má za to, že svými důkazními prostředky (komunikace, reklamace, dodací listy apod.) doložila, že stav zboží měla reálně pod kontrolou, řádně vyřizovala reklamace a prováděla fyzickou kontrolu zboží, když přepočítávala zboží doručené na její provozovnu před další expedicí odběrateli TRICOLOR. Konkrétně žalobkyně poukazuje na komunikaci s paní K. ze společnosti TRICOLOR v záznamech č. 3700 - 3684 ze dne 8. 2. 2016, kde s odběratelem zboží řešili fyzicky chybějící zboží. Podle žalobkyně i vystavení dobropisu je samo o sobě „reklamací“.
26. Žalobkyně ohledně výše „marže“ nesouhlasí s poukazem žalovaného na cenu zboží, která se „téměř nelišila“ od cen zboží od dodavatele GANMARO GROUP, neboť u velkého množství zboží i malá marže z prodeje, je smysluplným ziskem. Nejedná se o marži nepřiměřenou. Žalobkyně navrhovala v písemném vyjádření k důkazu provedení znaleckého posudku ohledně obvyklosti či neobvyklosti marže v obdobných případech. Žalovaný se k návrhu však nevyjádřil a uvedl toliko úvahu, že *přepravní náklady, které měl daňový subjekt hradit až k odběrateli by dále již tak nízkou úroveň jeho marže snižovaly.*
27. Ohledně prováděných plateb namítá žalobkyně, že z komunikace skype jednoznačně vyplývá, že činila kroky vyvracející její zapojení do daňového podvodu, konkrétně upozorňuje na čísla záznamu 4465 - 4558 ze dne 17. 2. 2016 mezi žalobkyní a dodavatelem Bevokes, kde odepřela platby na zahraniční účty a svému dodavateli sdělila, že bude

provádět platby pouze na zveřejněné účty. Pokud by žalobkyně byla skutečně zapojena do podvodného řetězce, taková komunikace by neproběhla. Následné transakce z převážné většiny probíhaly na účty u českých bank. Otázku plateb na zahraniční účty řešila žalobkyně i se svými odběrateli, kterým musela vysvětlovat zdržení v dodávkách (viz komunikace 5096 - 5121 ze dne 8. 3. 2016).

28. Za obvyklé považuje žalobkyně, že při konkrétní úhradě neuvádí číslo hrazených dokladů, nýbrž jen text „platba za SD karty“. Podle žalobkyně se nejedná o neobvyklou v obchodním styku a nelze mít pochybnost, která platba s ohledem na uvedení adresáta a odesílatele platby, a konkrétní nezaměnitelnou částku, patří ke které faktuře (viz bod [90] napadeného rozhodnutí).
29. *Za běžnou obchodní praxi považuje žalobkyně, že k úhradám za zboží docházelo „pozpátku“ (viz bod [68] napadeného rozhodnutí). Podle žalobkyně se jedná se o zcela racionální postup, kdy obchodníci nedisponují takovým disponibilním finančním obnosem, aby hradili dodavatelům dříve, než je jejich odběrateli zapláceno jim. Žalobkyně neměla v daný okamžik dostatečné finanční prostředky, aby hradila svým dodavatelům zálohově předem. Pokud žalovaný připomíná, že platby obchodníci běžně provádí až po dodání zboží, a došlo-li k prodlení s platbou, uplatňují sankce, žalobkyně uvádí, že přísné uplatňování úroků z prodlení poškozují obchodní vztahy mezi obchodními partnery a v praxi se běžně nepoužívá. Jistá rozumná doba prodlení, pokud obchodní partner nakonec zaplatí, se v běžných obchodních vztazích toleruje.*
30. *Ve vztahu žalobkyně s dodavateli, konkrétně k hodnocení skutečnosti, že společnost A&T Warehouse nahradila v dodávkách dodavatele, společnosti Bevokes a GANMARO GROUP, žalobkyně namítá, že žalovaný dezinterpretuje výpověď svědka pana A. H., který ve prospěch žalobkyně potvrdil její tvrzení týkající se obvyklosti obchodních jednání a jejich elektronické formy, absenci tištěných smluv, potvrzení způsobu distribuce, uskladňování, formy a rychlosti plateb, nevymáhání zanedbatelných úroků z prodlení. Svědek potvrdil rovněž, že ze strany žalobkyně byla navázána spolupráce tak, jak uváděla žalobkyně.*
31. Žalobkyně nesouhlasí ani s poukazem žalovaného na virtuální sídlo (viz bod [70] napadeného rozhodnutí), neboť „virtuální sídla“ dnes využívá nemalé množství obchodních korporací, které řádně fungují a nepáchají žádné daňové podvody. V daném případě nezastížitelnost statutárních orgánů relativizuje skutečnost, že když správce daně dne 30. 5. 2018 prověřoval zapsané sídlo žalobkyně na adrese Radlická 663/28 v Praze 5, přítomný zástupce žalobkyně k dotazu na přítomnost jednatele a k dotazu, zda má společnost v budově nějaké prostory, sdělil, že se zde jednatel osobně momentálně nenachází, ale je možné ho kdykoliv kontaktovat, že před správcem daně stojí jeho zástupce a že žalobkyně má na této adrese nájemní smlouvu a má k dispozici prostory pro jednání.
32. Žalobkyně nesouhlasí s žalovaným, který v bodu [70] napadeného rozhodnutí označuje za podezřelou skutečnost, že dodavatelé neměli v době uskutečnění obchodních transakcí zapsanou žádnou provozovnu a nedisponovali potřebným zázemím pro „*administrativu spojenou se skladováním*“. Podle žalobkyně vzhledem ke skutečnosti, že její dodavatelé využívají placené externí skladové prostory a logistiku, kromě notebooku připojeného k internetu a mobilního telefonu, není jiné administrativní zázemí potřebné k řízení

expedice
externího skladu.

objednávka

z

33. Dále žalobkyně nesouhlasí s žalovaným, který v bodu [71] či v bodu [82] napadeného rozhodnutí zopakoval, že „*Odvolatel se nemohl dozvědět nic bližšího o vykonávané ekonomické činnosti společností Bevokes, GANMARO GROUP a A&T Warehouse, poněvadž v OR měli jako předmět podnikání shodně zapsán výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona, přičemž předmět podnikání - pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor se májí s podstatou prověřovaných plnění.*“, neboť konkretizace volné živnosti oborem činnosti se do obchodního rejstříku nezapisují. Nadto z živnostenského rejstříku lze zjistit, že dodavatel GANMARO GROUP má zapsáno 6 oborů činností, mimo jiné Velkoobchod a maloobchod již od 27. 3. 2013.
34. Žalobkyně se nesouhlasně vyjádřila i k posouzení webových stránek a prezentaci společnosti Ganmaro a Bevokes bodu v bodu [71] napadeného rozhodnutí, když namítá, že velkoobchodní společnost nemusí mít webové stránky, nebo na webu „eshop“ nebo nemusí být v českém jazyce.
35. Žalobkyně nesouhlasí dále s žalovaným, který v bodu [83] napadeného rozhodnutí tvrdí, že jí mělo být podezřelé, že mu dva noví dodavatelé ve stejné době dodávají stejné zboží za stejné ceny ze skladu stejné logistické společnosti, a že vždy mají poptávané zboží obratem připravené k dodání, a to i přesto, že na tuzemském trhu se s Xpandisky neobchodovalo. Žalobkyně totiž s těmito subjekty aktivně komunikovala a popsala, jak získala kontakt na tyto společnosti a jak komunikovala o zboží, které jí bylo dodáváno.
36. Žalobkyně poukazuje rovněž na bod [72] napadeného rozhodnutí, kde žalovaný uvádí, že „*Na osobních daňových účtech odvolatelových přímých dodavatelů je evidován nedoplatek na DPH (u společností GANMARO GROUP a Bevokes ve výši několika desítek milionů korun. Společnosti GANMARO GROUP a Bevokes byly označeny za nespolehlivé plátce a po zrušení registrace k DPH se staly nespolehlivými osobami.*“ Žalobkyně se domnívá, že tyto nedoplatky jsou zřejmě výsledkem zajišťovacích příkazů proti společnosti GANMARO GROUP, k označení společností za nespolehlivé plátce došlo až po uplynutí posuzovaného období.
37. Tvrzení uvedená v bodu [73] napadeného rozhodnutí, kde žalovaný argumentuje zrušením registrace DPH nebo vzdálenými subjekty v řetězci, jsou podle žalobkyně irelevantní, protože nastaly až po posuzovaném období nebo se netýkají přímo žalobkyně.
38. Žalobkyně nesouhlasí ani s hodnocením v bodu [85] napadeného rozhodnutí, kde žalovaný hodnotí komunikaci s dodavatelem pouze na základě subjektivního „dojmu“, že komunikaci píše jedna a tatáž osoba. Údajné shodné prvky blíže nespecifikuje. Z obsahu komunikace však vyplývá, že se jedná o různý styl vyjadřování, psaní a obsahu, přičemž zkratky jsou s přihlédnutím ke kontextu, prostředí online komunikace, dotčeného obchodního odvětví, či původu a jazykového vybavení adresátů logicky vysvětlitelné.
39. *Druhý okruh námitek* míří do části napadeného rozhodnutí, v níž se žalovaný zabýval posouzením přijatých opatření žalobkyně, která od ní mohla být rozumně vyžadována, aby zajistila, že přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu.
40. Žalobkyně nejprve konstatovala, že jako opatření proti zapojení do podvodu si mimo jiné vyžádala a prověřila u svých obchodních partnerů GANMARO GROUP a Bevokes všechny veřejně dostupné údaje ve veřejných rejstřících, zejména jejich zápisy v OR, živnostenském rejstříku, spolehlivost plátce DPH na stránkách www.mfcr.cz, insolvenční

rejstřík,

ověřovala i platnost VAT čísla na stránkách Evropské komise v systému VIES, řádné plnění daňových povinností těchto společností vůči České republice, zejména potvrzení o neexistenci daňových nedoplatků vydaných příslušným finančním orgánem, potvrzení o registraci k daním, včetně registrace k DPH, kopie daňových přiznání z příjmů a k dani z přidané hodnoty, kopii zakladatelských dokumentů, kopie rozvahy v plném rozsahu, kopie výkazu zisku a ztráty a rovněž kopie osobních dokladů fyzických osob, které jednají za tyto obchodní partnery.

41. Žalobkyně namítá, že žalovaný tyto důkazy v bodu [108] napadeného rozhodnutí bagatelizuje tvrzením, že „nelze zjistit, kdy tyto byly odvolatelem získány“, ačkoliv byly označeny jako přílohy konkrétních emailových zpráv nebo z kontextu vyplývá datum jejich vzniku, o některých naopak tvrdí, že „předchází nejméně několik měsíců započítí“, a tudíž nebyly aktuální.
42. Žalobkyně namítá dále, že v bodu [72] napadeného rozhodnutí je jí kladeno k tíži, že společnost GANMARO GROUP nepodala přiznání k DPH za období srpen 2016 až červenec 2017, neboť podle ní je tak je navozen dojem, že by měla tohoto dodavatele možnost či povinnost kontrolovat. V rozporu s takto naznačeným požadavkem žalovaného je hodnocení žalovaného, který ke skutečnosti, že žalobkyně si od společnosti GANMARO GROUP vyžádala kopii daňového přiznání a doklad o tom, že úhradu DPH skutečně provedla, uvedl v bodu [110] napadeného rozhodnutí, že „sdělování údajů daňových přiznání mezi obchodními partnery neodpovídá podmínkám běžné obchodní praxe, ale svědčí naopak o vzájemné nestandardní vazbě mezi nimi.“ Podle žalobkyně se jedná o nejobodnější opatření. Žalobkyně nesouhlasí s tvrzením žalovaného, že předložila „jen první stranu“ daňového přiznání, když tento dokument obsahoval dvě strany a v článku VI. na 2 straně je uvedena daň na výstupu 9039103, odpočet daně 8997500 a vlastní daň 41603 na řádku 64.
43. Žalobkyně poukazuje rovněž na bod [80] napadeného rozhodnutí, kde žalovaný uvádí, že „Dodavatelé Bevokes, GANMARO GROUP a A&T Warehouse své účetní závěrky nezveřejňovali, resp. se jednalo o nové společnosti, odvolatel si tak zmíněné skutečnosti stran jejich bilance nemohl ověřit, a pakliže si tyto neověřil jiným způsobem, což dosud nebylo v průběhu řízení nijak doloženo, jeví se odvolacímu orgánu, že si odvolatel počínal v obchodním styku neopatrně“ a připomíná, že společnost ATW byla založena teprve koncem roku 2015, nezaložení její účetní závěrky je proto irrelevantní a nemohlo ani být vypovídající. Ačkoliv společnosti GANMARO GROUP i Bevokes byly založeny v roce 2012 resp. 2014, a už by měly mít založené účetní závěrky v obchodním rejstříku, žalobkyně si u těchto dodavatelů naopak vyžádala kopii daňového přiznání a výpis z účtu, prokazující řádnou úhradu DPH tímto dodavatelem, což je mnohem relevantnější údaj, než účetní závěrka. Žalobkyně nesouhlasí s žalovaným, který v bodu [98] napadeného rozhodnutí uvedl, že žalobkyně v „reakci na vydané zajišťovací příkazy a v nich formulovaná zjištění o jeho možné účasti v podvodu na dani však nijak nezměnil své chování a i v následujících obdobích pokračoval bez zjevných změn v uskutečňování transakcí se shodnými rizikovými znaky“; naopak žalobkyně přijala ještě přísnější opatření, než při obchodování v roce 2014 a 2015.
44. Žalobkyně namítá, že žalovaný hodnotí důkazy zcela účelově tak, že opomíjí ty, které jsou ve prospěch žalobkyně, což je v rozporu s judikaturou jak Nejvyššího správního soudu, tak judikaturou Ústavního soudu. Správce daně neshromáždil dostatečné důkazy, v odůvodnění uvedl pouze hypotetické či spekulativní úvahy, podložené irrelevantními skutkovými

zjištěními. Pokud byl správce daně konfrontován s důkazy ve prospěch žalobce, které vyvrací teze správce daně ve prospěch žalobce, tyto ani správce daně a ani žalovaný v Rozhodnutí svévolně nezohlednili. Případně je dezinterpretovali v neprospěch žalobce, jak uvedeno výše (webové stránky a jejich obsah, existence smluv s obchodními partnery, každoročně obdržené účetní výkazy společně s daňovým přiznáním, jednatele a společníci z jiných členských států EU apod.).

45. Připomíná, že správce daně odmítl provést výslech svědka V., k čemuž žalovaný v bodu [167] napadeného rozhodnutí uvedl, že *„výslech pana V. považuje za nadbytečný, neboť okolnosti navázání obchodní spolupráce odvolatele se společností Logflex ani uskutečnění přeprav, zajišťovaných pro odvolatele touto společností nebyly zpochybněny.“*, uvedené je v rozporu s jeho tvrzením v bodu [61] napadeného rozhodnutí, kde za nestandardnost označil využití logistických partnerů (Hellmann, Logflex), nebo skutečnost, že obsah zásilek předaných společnosti Hellmann nebyl při naskladnění u společnosti Logflex kontrolován a že tato společnost přepravovala zboží na základě pokynů přepravce Hellmann, u něhož využití „on-hold smlouvy“ označuje za podezřelé, stejně jako systém „uvolněnek“.
46. Žalobkyně nesouhlasí s žalovaným, který v bodu [86] napadeného rozhodnutí hodnotí písemnou rámcovou smlouvu ohledně koupě dotčeného zboží uzavřenou se společností *A&T Warehouse* dne 22. 6. 2016 jako neurčitou a uvádí výčet různých absurdních ujednání, jejichž absenci považuje za nestandardnost (např. pojištění zboží, či chybějící splatnost). Tyto prvky však nejsou ve smlouvě nutné a často vyplývají přímo ze zákonných předpisů. Žalobkyně dále připomíná, že nebyl proveden jí navržený znalecký posudek pro posouzení obvyklosti výše marže ve velkoobchodních transakcích v oblasti IT zboží.
47. Nesouhlasí rovněž s hodnocením komunikace skype v bodech [119] a násl. napadeného rozhodnutí, které považuje za paušalizující a nereflektující její skutečný obsah, spekulativní nebo vytržené z kontextu. Rovněž nesouhlasí ani se srovnáním ceny zboží Xpandisk s alternativním zbožím značky Sandisk, neboť úvaha, že by zboží obchodované žalobkyní vyšlo konečného spotřebitele draž, není důkazně podložena.
48. Žalobkyně namítá, že žalovaný rozdílně interpretuje skutečnosti uváděné ve veřejných rejstřících a v evidencích sloužících pro zveřejnění informací ohledně DPH. Podle žalobkyně jí klade žalobkyni k tíži, že měla zohledňovat např. účetní závěrky či „téměř žádný základní kapitál“, které však nemusí vypovídat o nutně aktuální finanční situaci partnera, přitom neuznává relevantnost údaje zveřejněného přímo Ministerstvem financí ČR, kterým se deklaruje nespolehlivý plátce daně. Rovněž nesouhlasí s odkazem na rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 18. 5. 2018 č. j. 51 Af 21/2017-36 a naopak poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2010 sp. zn. 8 Afs 14/2010, kde soud uvedl příklady přijetí dostatečných opatření.
49. K tvrzení žalovaného v bodu [84] napadeného rozhodnutí, že žalobkyně postupovala neopatrně, když obchodovala s českými společnostmi, které mají za členy statutárních orgánů či dokonce majitele osoby cizí národnosti v tuzemsku nepobývajících, žalobkyně namítá, že se jedná o osoby s evidovaným bydlištěm (a tedy řádným titulem k pobytu) v EU, či občany EU a obchodní partneři a osoby za ně jednajících s žalobkyní po celou dobu obchodování komunikovaly, a žalobkyni poskytly i kopie jejich průkazů totožnosti. Všichni cizinci vystupující v obchodních vztazích se žalobcem jsou občany Velké Británie a Severního Irsku, na které se doposud vztahují pravidla volného pohybu osob a kapitálu

stejně tak jako na ostatní občany Evropské unie. Je v rozporu s judikaturou Soudního dvora Evropské unie, aby tato skutečnost byla interpretována jako přítěžující okolnost nasvědčující vědomosti žalobkyně o účasti na tvrzeném daňovém podvodu.

50. Napadené rozhodnutí trpí nedostatkem skutkových zjištění, v důsledku čehož je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.
51. *Ve třetím žalobním bodu* namítá žalobkyně, že žalovaný neunesl důkazní břemeno minimálně v rozsahu tvrzeného vědomého zapojení žalobkyně do daňového podvodu, a naopak, přesvědčivě nevyvrátil důkazy předložené žalobkyní dokládající, že přijala veškerá adekvátní opatření pro zabránění její účasti na daňovém podvodu.
52. *Žalovaný* v písemném vyjádření k žalobě navrhl zamítnutí žaloby jako nedůvodné. Má za to, že v odůvodnění napadeného rozhodnutí odůvodnil svůj právní názor vycházející ze zjištěného skutkového a právního stavu posuzované věci. Protože námitky uvedené v žalobě jsou dílem totožné s námitkami uplatněnými v odvolacím řízení a žalovaný se s nimi vypořádal již v rámci odvolacího řízení, dovoluje si odkázat na odůvodnění napadeného rozhodnutí, ve kterém je obsaženo dostatečné zdůvodnění k jednotlivým námitkám žalobkyně, a to jak po stránce skutkové, tak i právní.
53. K námitce týkající se účelového postupu správce daně žalovaný uvádí, že se uvedenou námitkou zčásti již zabýval v napadeném rozhodnutí, a proto odkazuje na odůvodnění rozhodnutí, konkrétně na body [141] - [146]. Ze spisového materiálu je zřejmé, že správce daně postupoval v souladu se základním cílem správy daní, který je zakotven v § 1 odst. 2 daňového řádu, tedy správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady, neboť činil ve smyslu § 92 odst. 2 daňového řádu opatření potřebná právě ke správnému zjištění a stanovení daně a obstaral si v průběhu daňového řízení dostatečný počet důkazních prostředků, takovýto postup správce daně tak nelze označit za nezákonný.
54. Žalobkyně uplatnila u správce daně v průběhu daňového řízení několik podání v reakcích na vydané Výzvy k prokázání skutečností. Žalobkyně podala převážně žádosti o prodloužení lhůty s odůvodněním nedostupnosti požadovaných listin z důvodu opakovaného tvrzení o mimořádných skutečnostech, které jí brání v předložení důkazních prostředků. Žalovaný nesouhlasí s žalobkyní, že by na uvedená podání nebylo adekvátně reagováno. Žádosti o prodloužení lhůty byly řádně posouzeny a bylo o nich vždy následně rozhodnuto. Žalobkyně, která měla v době daňového řízení k dispozici důkazní prostředky, je však v rámci své procesní obrany ve vztahu ke zjištěním správce daně nevyužila. Právo žalobkyně předkládat důkazní prostředky na podporu svých tvrzení v rámci daňového řízení nebylo nikterak dotčeno.
55. K námitce ohledně manipulace s jejími zabavenými doklady, žalovaný konstatuje, že dané listiny byly zajištěny správcem daně v souvislosti s vydaným zajišťovacím příkazem pro účely správy daní k jejich posouzení a vyhodnocení. Tyto listinné důkazy byly předány zpět žalobkyni dne 5. 2. 2019 (viz protokol č. j. 0790751/19/2005-80542-111422). Zástupce žalobkyně provedl při předání kontrolu těchto listin a neuvedl při převzetí žádné výhrady k jejich stavu či úplnosti. Pokud tedy až nyní žalobkyně vznáší výhrady ke stavu listinných dokladů, ale není schopna sama sdělit, jak s nimi mohlo být ze strany správce daně nelegálně manipulováno či co z obsahu zabavených listin chybí, jedná se tak spíše o pouhé tvrzení žalobkyně se znaky účelového jednání, kterým se snaží odpoutat pozornost od merita sporu.

56. K námitce týkající se podané stížnosti na postup správce daně uvádí žalovaný, že předmětná argumentace žalobkyně nesouvisí s meritem věci, tedy s vydáním rozhodnutí o stanovení daně. Stížnost žalobkyně podle § 261 daňového řádu byla vyřízena správcem daně dne 11. 7. 2019 a vyhodnocena jako nedůvodná. Na základě žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti přezkoumal postup vyřízení stížnosti žalovaný (viz Vyrozumění o prošetření způsobu vyřízení stížnosti č. j. 51291/19/5100-41453-712735), kdy neshledal předmětnou žádost jako důvodnou. Stížnost se týkala postupu správce daně ohledně výkladu § 36 daňového řádu, v jehož důsledku dle žalobkyně správce daně neprodloužil lhůtu k vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění o 15 dnů, nýbrž pouze o 3 dny. Žalovaný k tomu uvádí, že správce daně dne 26. 9. 2019 (tj. po lhůtě stanovené rozhodnutím o prodloužení lhůty) obdržel od žalobkyně Vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění a předložení důkazů, zaevidované pod č. j. 7758817/19, v němž poukazuje na to, že správci daně zasílá CD nosič s komunikací mezi žalobkyní a jejími obchodními partnery. Následně dne 27. 9. 2019 byl správci daně CD nosič s průvodním dopisem doručen. Správce daně tak být nevyhověl žalobkyni v žádosti o prodloužení lhůty minimálně o dalších 15 dnů, zohlednil i důkazní prostředky podané žalobkyní po této lhůtě, jak vyplývá ze strany 31 ve Zprávě o daňové kontrole č. j. 7816424/19/2003-60562-110193. Poté správce daně zaslal Zprávu o daňové kontrole žalobkyni, a to až dne 9. 10. 2019.
57. S ohledem na uvedené tak nelze žalobkyni přisvědčit, že by postup správce daně byl pouze účelový a v rozporu se zákonem. V napadeném rozhodnutí je zdůvodněno, proč postup správce nebyl zatížen žalobkyní namítanými vadami. Správce daně dostatečně zhodnotil veškeré důkazní prostředky ať už doložené žalobkyní či získané vlastním šetřením. Skutečnost, že žalobkyně nesouhlasí se závěry správce daně a žalovaného ohledně stran zapojení žalobkyně do podvodu na DPH, tak nemůže bez dalšího znamenat vady v daňovém řízení.
58. K námitce týkající se nesprávných zjištění správce daně, konkrétně k námitce ohledně skutečností, ze kterých bylo možno dovodit existenci daňového podvodu, žalovaný konstatuje, že s existencí podílu žalobkyně na podvodu na DPH se vypořádal již v napadeném rozhodnutí. V daňovém řízení bylo jednoznačně prokázáno, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval, dále byly zjištěny takové objektivní okolnosti svědčící o vědomosti žalobkyně o tomto podvodu, tzn. takové nestandardnosti v rámci těchto obchodních transakcí, resp. indicie o riziku zapojení do podvodného řetězce, které měly být žalobkyni známy a jež ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, které prokazují, že žalobkyně měla a mohla vědět o tom, že se účastní transakcí zasažených podvodem na DPH.
59. V dané věci správce daně identifikoval dodavatelsko-odběratelské řetězce společností, v rámci nichž docházelo k rychlému přeprodeji zboží (Xpandisky s velkou kapacitou paměti), na tuzemském maloobchodním trhu neobchodované značky bez jednoznačně identifikovaného výrobního čísla či kódu v několikamilionových částkách mezi tuzemskými daňovými subjekty. Ve Zprávě o daňové kontrole správce daně popsal podvodné řetězce, v nich označil společnosti Fluid Electronics, Magic Ventures a Loreben jako články typu „missing trader“, neboť prověřováním bylo zjištěno, že první dvě uvedené společnosti v předmětných zdaňovacích obdobích nepodaly přiznání k DPH za kontrolovaná zdaňovací období, tedy nepřiznaly pořizení ani dodání zboží, společnost Loreben sice daňové přiznání podala, ale svou nekontaktností (v rámci postupu k

odstranění pochybností) znemožnila prověření kontrolovaných transakcí a posléze neuhradila vyměřenou daň. Žalovaný, který potvrdil rozhodnutí správce daně, tak má za to, že k daným skutečnostem nedošlo v důsledku pouhého podnikatelského selhání, nýbrž v důsledku podvodu na DPH. Dodavatelé žalobkyně, ať už se jedná o přímé dodavatele či subdodavatele, nelze považovat za standardní podnikatelské subjekty, neboť sídlí na tzv. virtuálních sídlech [nesplňují požadavky podle § 4 odst. 1 písm. i) ZDPH, a nejsou tak sídlem ve smyslu ZDPH]. Jedná se o společnosti, v nichž funkci statutárních orgánů či společníků plní zahraniční osoby, které jsou pro správce daně nekontaktní, společnosti byly z důvodu závažného porušení povinností prohlášeny za nespolehlivé plátce a většine z nich byla zrušena registrace plátce, neplní si své povinnosti při správě daní, na svých osobních daňových účtech vykazují vysoké nedoplatky na DPH, nepropagují svou ekonomickou činnost prostřednictvím webových stránek. Z obchodního rejstříku není zřejmé, čím se tyto společnosti skutečně zabývají. I když se jedná o tuzemské společnosti uskutečňující zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku, platby za zboží probíhají „pozpátku“ v eurech, přičemž tyto jsou poukazovány na zahraniční bankovní účty tuzemských společností, odkud jsou zcela nelogicky převáděny na polský bankovní účet nekontaktní společnosti ZATAXO. Byť některé aspekty realizace obchodů v řetězci lze v některých případech samostatně hodnotit jako běžně se vyskytující, jak podává i žalobkyně, při posouzení všech zjištěných skutečností ve vzájemném kontextu však nelze než označit způsob a okolnosti obchodování v řetězci za značně nestandardní a ve svém důsledku prokazující existenci podvodu na DPH.

60. Nutnost hodnotit veškeré okolnosti ve svém souhrnu zdůrazňuje ve svých rozhodnutích NSS (srov. rozsudek NSS ze dne 10. 10. 2012 č. j. 1 Afs 37/2012-50). Pokud se žalobkyně v rámci žaloby vyjadřuje k nestandardnostem, zjištěným v rámci zmapovaných obchodních řetězců, u nichž jednotlivě poukazuje na to, že tyto jí nemohly být známy, tak tyto byly správcem daně, respektive žalovaným popsány právě z důvodu prokázání existence daňového podvodu, kdy v souladu s judikaturou lze dovodit určité typické znaky řetězových podvodů na DPH.
61. Nestandardnosti transakcí samy o sobě nejsou kladeny žalobkyni k tíži, když pro odepření nároku na odpočet DPH musí být vždy splněna také podmínka účasti daňového subjektu na podvodu na DPH, o níž vědět měl a mohl, za současného nepřijetí preventivních opatření k zabránění jeho účasti na podvodu. V rámci vědomostního testu (viz body [78] až [100] napadeného rozhodnutí) žalovaný popsal takové objektivní okolnosti, které ve svém souhrnu prokazují, že žalobkyně o podvodu na dani z přidané hodnoty vědět mohla a měla. Těmito objektivními okolnostmi jsou zejména - výběr a neověření obchodního partnera, absence smluvní dokumentace, stanovení ceny za zboží, nesrovnalosti při provádění plateb za zboží a také splatnost těchto plateb, nesrovnalosti ve skladové evidenci, atd. Pokud tedy žalobkyně v žalobě rozebírá jednotlivě objektivní okolnosti, a to vždy zcela izolovaně od ostatních okolností, tak tato argumentace sama o sobě nemůže obstát z důvodu, že na objektivní okolnosti je třeba nahlížet právě jako na souvislý logický komplex, což však žalobkyně zcela opomíjí.
62. K argumentaci žalobkyně týkající se nesprávných zjištění správce daně v logistice odkazuje žalovaný na body [61], [62] a [64] napadeného rozhodnutí a konstatuje, že v daném případě byly identifikovány dodavatelsko-odběratelské řetězce, ve kterých probíhal rychlý přepravek zboží (Xpandisk) neznámé, na tuzemském maloobchodním trhu neobchodované značky bez jednoznačně identifikovaného výrobního čísla či kódu v několikamilionových

částkách mezi tuzemskými daňovými subjekty. Transakce od počátku probíhaly za podmínek krajně neobvyklých a nelogických. Žádný z účastníků obchodních transakcí, pro něž zajišťovala společnost Hellmann logistické služby, zboží fyzicky nekontroloval a neúčastnil se příjmu ani výdeje zboží, nepřišel tedy do fyzického kontaktu s daným zbožím. Zboží bylo několikanásobně bezprostředně po sobě přeprořádáno bez jeho fyzického pohybu.

63. K nesrovnalostem ve zboží a ve skladové evidenci žalovaný uvádí, že správce daně poukázal na zjištěný nesoulad skladové evidence u žalobkyně, která musela o popsanych nesrovnalostech vědět, neboť jsou takového druhu a jejich intenzita dosahuje takového stupně, že prakticky vylučují uskutečnění obchodních transakcí v souladu s údaji daňových dokladů. Pokud by žalobkyně postupovala již s ohledem na rozsah předmětných deklarovaných plnění s péčí řádného hospodáře, musela dané nesrovnalosti zaznamenat a přijímat opatření k jejich odstranění. Dané skutečnosti pak právě v souhrnu s ostatními zjištěními svědčí o tom, že samotné dodání zboží hrálo v daném obchodním řetězci pouze druhotnou roli, neboť už s ohledem na hodnotu dodávek mu nebyla účastníky transakcí věnována přiměřená pozornost. Žalovaný dále doplňuje, že k jednotlivým nesrovnalostem v časech uvolňování zboží, hmotnosti zásilek, data uskutečnění zdanitelného plnění či druhu zboží se správce daně konkrétně vyjádřil ve výzvě k prokázání skutečností č. j. 1023997/19/2201 -61565-307543, na str. 16 až 24, přičemž skutečnosti uvedené v napadeném rozhodnutí mají oporu ve spisovém materiálu. Skutečnost, že každá jednotlivá nesrovnalost nebyla výslovně identifikována, nezakládá žalobkyní tvrzenou nepřezkoumatelnost rozhodnutí.
64. K nesrovnalostem v platbách žalovaný uvádí, že platby „pozpátku“, nejsou-li sjednány písemně, což v případě žalobkyně se nestalo, neboť chybí smluvní dokumentace, mohou být vyhodnoceny jako rizikové jednání, neboť neodpovídá běžným obchodním zvyklostem. Otázka splatnosti je v obchodních vztazích zásadní, je od ní odvozován okamžik prodlení, a je v zájmu smluvních stran tuto otázku nastavit zcela jasně, a nikoliv tak, že na fakturách bude uvedena splatnost, která ale nebude „skutečnou“ splatností a „skutečná“ splatnost bude sjednána pouze ústně. Uvedené pro účely případných soudních sporů neposkytuje žádnou jistotu a nevypovídá to o obezřetném jednání řádného hospodáře. Nadto i žalobkyně, dle předložené skype komunikace, vyhodnotila platby na zahraniční účty jako rizikové, přesto však ve prospěch zahraničních účtů, i když se jednalo o zveřejněné bankovní účty obou společností, poukázala v kontrolovaných zdaňovacích obdobích částku ve výši několika milionu eur, což se ve svém důsledku nedá počítat jako jednání obezřetné.
65. K nesrovnalostem v marži žalovaný uvádí, že i když žalobkyně pořizovala zboží od společnosti A&T Warehouse za ceny vyšší o její marži, navýšení se přiměřeným způsobem do ceny zboží pro odběratele nepromítlo, tato zůstávala v podstatě stabilní. Žalobkyni se tak snížila marže z necelých dvou procent na polovinu procenta, což v takovém objemu a hodnotě sice nelze považovat za neziskové, avšak potom není zřejmé, zda a jakým způsobem byly v ceně dodávaného zboží zahrnuty přepravní náklady, které měla dle svého tvrzení žalobkyně hradit až k odběrateli, když tyto by dále již tak nízkou úroveň jeho marže snižovaly.
66. K námitce týkající se vztahů žalobkyně s dodavateli, žalovaný uvádí, že žalobkyně nepřijala taková opatření, která by její účast na tomto podvodném jednání vyloučila a z nichž by její dobrá víra vyplývala (viz body [102] - [131] napadeného rozhodnutí).

Žalobkyně si nepočínala dostatečně opatrně a obezřetně a je zřejmé, že tyto obchodní transakce nejsou nahodilé a žalobkyně se jejich součástí nestala bez vlastního vědomí. Žalovaný připomíná, že v rámci vědomostního testu postačí, pokud správce daně prokáže nedbalost daňového subjektu, přičemž není nutná vědomost daňového subjektu o podvodném jednání konkrétního článku řetězce. Postačí existence objektivních okolností, na jejichž základě daňový subjekt mohl nabýt podezření o podvodném charakteru transakce jako celku. Dané závěry zcela jednoznačně vyplývají z judikatury SDEU (např. rozsudek Kittel, Mahagében, rozsudek C-354/03 Optigen apod.) i NSS (např. v rozsudcích ze dne 21. 4. 2010 č. j. 9 Afs 94/2009-156, ze dne 10. 10. 2012 č. j. 1 Afs 37/2012-50, a ze dne 15. 12. 2011 č. j. 9 Afs 44/2011-343. Takové objektivní okolnosti byly identifikovány i v posuzovaném případě (viz body [78] až [100] napadeného rozhodnutí). Žalovaný proto trvá na závěru, že žalobkyně nemohla být v dobré víře, že se přijetím plnění od svého dodavatele nestane součástí podvodu na DPH. Dobrá víra daňových subjektů, které se staly součástí podvodu na dani, je chráněna právě prostřednictvím vědomostního testu, v rámci kterého je zkoumáno, zda daňový subjekt o své účasti na podvodu věděl či vědět měl a mohl, a zda v závislosti na zjištěných objektivních okolnostech přijal adekvátní opatření k zamezení své účasti na podvodu.

67. K námitce žalobkyně, že neměla jak zjistit, že její obchodní partneři neplní své daňové povinnosti, uvádí žalovaný, že důsledkem opatření vyžadovaných po daňových subjektech za účelem prevence zapojení do podvodu není a nemůže být zjištění, že jejich obchodní partner si neplní své povinnosti při správě daní. V zájmu podnikatelského subjektu je prioritou, aby v rámci své ekonomické činnosti minimalizoval podnikatelské riziko, tzn., že postupoval s takovou obezřetností, aby se nestal součástí daňového podvodu a přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů dbal na bezproblémovost svých obchodních partnerů.
68. V daném případě měla žalobkyně věnovat pozornost i tomu, jaká je podstata jejich ekonomické činnosti, resp. za jakých okolností setrvávají na trhu a jakým způsobem dosahují zisku. Obchodní partnery lze ověřit na internetu, ať už z úplného výpisu z OR, ze sbírky listin, ze živnostenského rejstříku nebo na webových stránkách www.justice.cz, kde jsou veřejně přístupné skutečnosti týkající se zveřejňování účetních závěrek jednotlivých daňových subjektů apod. Přijetí závěru, že žalobkyní uváděná opatření prověřením informací o obchodních partnerech ve veřejných rejstřících jsou bez dalšího pro tyto účely v každém případě dostatečná, by vedlo pouze k tomu, že by osoby účastníci se daňových podvodů striktně dbaly na to, aby tyto zveřejňované údaje nevykazovaly podezřelé nedostatky. Z judikatury k otázce opatrnosti daňového subjektu v obchodních vztazích vyplývá, že povinností daňového subjektu související i s určitou dávkou obchodní obezřetnosti je, aby si ověřil, od koho zboží nakupuje a toto ověření i podložil potřebnými důkazy. V rámci obezřetnosti daňového subjektu tak lze mezi opatření (kontrolní interní mechanismy), kterými by měl daňový subjekt prokazovat svou neúčast na daňovém podvodu a nevědomost o něm, zařadit například ověřování si obchodního partnera a jeho důvěryhodnosti a solventnosti před uzavřením obchodní transakce, kvalitní úpravu obchodní, smluvních a platebních podmínek.
69. U žalobkyně za neopatrnost či neobezřetnost lze považovat zejména rezignaci na ověření identity obchodního partnera, nulová nebo vágní smluvní dokumentace, nezájem o původ zboží, nesrovnalosti při provádění plateb za zboží či také nesrovnalosti ve skladové

evidenci. Nadto lze poznamenat, že situace, pokud daňový subjekt nezveřejňuje účetní závěrky ve Sbírce listin, ale svému obchodnímu partnerovi poskytne daňové přiznání, tak tuto situaci nelze považovat za zcela běžnou obchodní praxi, nýbrž to svědčí o nestandardní vazbě mezi nimi. V daném případě společnost GANMARO GROUP žalobkyni sice poskytla rozvahu a výkaz zisku a ztráty (za rok 2013, obojí nepodepsané), které však ve Sbírce listin OR nikdy nezveřejnila, což si žalobkyně mohla sama v OR i ověřit. Žalovaný dodává, že po žalobkyni nebylo požadováno, aby předložila daňová přiznání jeho dodavatelů. Vzhledem k tomu, že dodavatelé, s nimiž v roce 2016 obchodovala, byli pro ni novými obchodními partnery, v čele se zahraničními osobami, s nimiž navázala obchodní spolupráci na žádost svého známého pana H., mohla jí být jejich ochota tyto dokumenty poskytnout cizímu daňovému subjektu, podezřelá. Sdělování údajů daňových přiznání mezi obchodními partnery totiž neodpovídá běžné obchodní praxi, ale svědčí naopak o vzájemné nestandardní vazbě mezi nimi.

70. K nesprávnému hodnocení svědecké výpovědi pana A. H., žalovaný odkazuje na Zprávu o daňové kontrole str. 50 - 52, kde provedená výpověď svědka je podrobně hodnocena, včetně tvrzení žalobkyně, ke kterým se svědek vyjádřil (potvrzení obvyklosti obchodních jednání a jejich elektronické formy, potvrzení způsobu distribuce, uskladňování, formy a rychlosti plateb, atd.). Po jejím vyhodnocení, dospěl žalovaný k závěru, že byly shledány rozpory mezi skutečnostmi, které z výpovědi svědka a tvrzení žalobkyně vyplývají. Žalobkyně a svědek popsali okolnosti navázání obchodní spolupráce s obchodními společnostmi natolik odlišně, že se v daném případě nejedná o jemnou odchylku, ale naopak o zásadní rozpory. Žalovaný odkazuje na body [165] - [166] napadeného rozhodnutí, kde se rozpory konkrétně zabýval. Z uvedeného vyplývá, že správce daně, respektive žalovaný neposoudili výpověď svědka izolovaně, ale rovněž ve vztahu ke všem dalším skutkovým zjištěním případu, přičemž dospěl k závěru, že ze svědecké výpovědi nevyplývají skutečnosti, které z nich dovozuje žalobkyně.
71. K námitce žalobkyně, že žalovaný označuje Xpandisk jako zboží neznámé značky, žalovaný odkazuje na bod [60] napadeného rozhodnutí a trvá na tom, že v rámci daňového řízení srozumitelně uvedl důvody, pro které považuje paměťové karty Xpandisk za zboží neznámé značky. Na žalobkyni uvedených internetových stránkách se sice uvedené paměťové karty nachází, avšak při jejich opětovném vyhledání nebo zadání obecného názvu Xpandisk, tyto již dohledatelné nejsou, neboť tato značka není v prodeji. Žalobkyně již v rámci daňové kontroly věděla, že správce daně není schopen Xpandisky na internetu nalézt, přesto se k této skutečnosti v rámci daňového řízení nijak blíže nevyjádřila. Přitom v maloobchodní síti jsou nabízeny paměťové karty stejných kapacit a zavedených obchodních značek (např. Sandisk) za obdobné ceny, za které měla s neznámkovými výrobky Xpandisk ve velkých objemech obchodovat právě žalobkyně. Nadto v rámci daňového řízení nebylo zpochybněno správcem daně či žalovaným, že by uvedené zboží (paměťové karty Xpandisk) bylo skutečně dodáno či že by existovalo. Plnění nebyla označena jako fiktivní, nýbrž jako uskutečněná, avšak za účelem dosahování neoprávněných daňových výhod, kdy obchodování se zbožím bylo pouze prostředkem k jejich dosahování.
72. Žalovaný k námitce, že se opomněl zabývat námitkou ohledně neprovedení důkazu znaleckým posudkem např. pro posouzení obvyklostí výše marže ve velkoobchodních transakcích v oblasti IT zboží, uvádí, že nesouhlasí se žalobkyní, že bylo potřeba v rámci daňového řízení nechat vypracovat odborný znalecký posudek za účelem odborného

posouzení. Správce daně nezpochybňoval ziskovost deklarovaných transakcí pro žalobkyni ani nečinil závěry o přiměřenosti či nepřiměřenosti obchodní marže ve srovnání s jinými subjekty působícími v příslušném segmentu trhu. Provedení znaleckého posudku k obvyklosti výše marže v daných velkoobchodních transakcích o oblasti IT bylo vyhodnoceno jako nadbytečné. V daném řízení je předmětem sporu prokázání účasti žalobkyně v obchodních transakcích zatížených daňovým podvodem, což nelze prokázat znaleckým posudkem. Žalovaný dále doplňuje, že odvolací námitku vztahující se ke znaleckému posudku vypořádal v intencích námitky, jak byla formulována žalobkyní v odvolání.

73. K poukazu žalobkyně, že nelze považovat za přitěžující okolnost, obchodování se společnostmi, jejichž funkci statutárních orgánů vykonávají cizinci, žalovaný uvádí, že tuto skutečnost uvedl pro dokreslení podvodného řetězce. U přímých dodavatelů žalobkyně, v jejichž řídicích funkcích vystupují i osoby cizí národnosti, se s nimi nelze v případě potřeby osobně setkat, což pro obchod v takovém objemu za tak vysoké částky není obezřetné a běžné. V případě společnosti GANMARO GROUP se měla žalobkyně pozastavit nad skutečností, že funkci jednatele této společnosti zastává sice český občan, který s ní však nikdy nekomunikoval.
74. Žalovaný nesouhlasí s tvrzením žalobkyně ohledně účelovosti hodnocení skutečností, neboť všechny závěry žalovaného (nejen) ve vztahu k definovaným objektivním okolnostem, mají řádnou oporu v předmětném spisovém materiálu. Žalovaný nesouhlasí s argumentem žalobkyně ohledně nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, neboť z rozhodnutí jasně vyplývá, co žalovaného vedlo k tomu, že rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku napadeného rozhodnutí, přičemž na všechny klíčové námitky žalovaný reagoval.
75. K námitce týkající se neunesení důkazního břemene, žalovaný trvá na tom, že v rámci daňového řízení bylo dostatečně prokázáno, že žalobkyně byla zapojena do řetězce transakcí zasažených podvodem na DPH, o němž s ohledem na objektivní okolnosti vědět mohla a měla, přičemž nepřijala patřičná opatření k zamezení své možné účasti na identifikovaném podvodu na DPH. Z uvedeného vyplývá, že správce daně, potažmo žalovaný unesli důkazní břemeno ohledně skutečností, že žalobkyně vědět mohla a měla o svém zapojení do podvodného řetězce.
76. V *replíce žalobkyně* zopakovala námitku protiprávního postupu správce daně spočívající v zajištění a zadržování obchodní dokumentace žalobkyně v rámci exekuce. Z protokolu *při předání listin* vyplývá, že zástupci daňového subjektu bylo umožněno provedení pouze namátkové kontroly dokumentů (což s ohledem na jejich rozsah nebylo možné ani provést na místě jinak), a v protokolu je uvedeno, že krabice byla předávána již odpečetěná. S ohledem na množství stran, žalobkyně nemůže identifikovat dokumenty, které jí nebyly vydány. Trvá na tom, že jde o podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem.
77. Podle žalobkyně v napadeném rozhodnutí žalovaný zmatečně zaměňuje, zda se žalobkyně měla účastnit na daňovém podvodu vědomě (věděla) nebo ve formě nedbalostní (mohla a měla vědět) – viz vyjádření odst. 17, 25, 28 a 29. Žalobkyně dále zopakovala i námitku týkající se virtuálního sídla, které není znakem spolehlivosti podnikatelského subjektu a námitku, že si své partnery vybírala pečlivě, k čemuž si vyžádala řadu veřejně

nedostupných a adresně získaných dokumentů. Žalovaný podle žalobkyně odmítá přijmout, že existují i smlouvy uzavřené elektronickou formou, konkludentně, využitím elektronické komunikace, které jsou s ohledem na dané odvětví zcela obvyklé. Žalobkyně setrvala i na tom, že cena byla stanovena tržně, v nabídce a poptávce mezi žalobkyní a jejími obchodními partnery, platby byly provedeny řádně, splatnost byla dohodnuta nebo vyplývala z praxe smluvních stran, nesrovnalosti ve skladové evidenci se objevovaly zcela výjimečně. Žalobkyně doložila od svých obchodních partnerů i kopii daňového přiznání a výpis z účtu, prokazující řádnou úhradu DPH dodavatelem. Žalobkyně opakuje, že fyzickou kontrolu zboží prováděla na své provozovně, nebo ji v některých případech prováděl její odběratel hned po doručení. V případě, že zboží neodpovídalo, byla řešena reklamací. Žalobkyně opakuje, že pokud dospěla k závěru, že navýšení ceny odběratelům v důsledku navýšení vstupních nákladů (pořizovací ceny) by nebylo v jejich vztazích s odběrateli aktuálně žádoucí, je naprosto legitimní, že cenu odběrateli automaticky nenavýšila. Žalobkyně předložila doklady, z nichž vyplývalo, že i přes snížení marže žalobkyně byla transakce pro ni zisková. Žalobkyně zdůraznila, že podniká v oblasti velkoobchodního prodeje IT a kancelářské spotřební techniky a materiálu řadu let a má tak velmi podrobné informace o odvětví a fungování trhu.

78. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán (75 odst. 2 věta první s. ř. s.), a vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
79. Soud o věci samé rozhodl bez nařízení jednání, neboť žalobkyně s takovým projednáním věci ve stanovené lhůtě nevyjádřila nesouhlas (výzva byla zástupci žalobkyně doručena dne 26. 11. 2020) a žalovaný s takovým projednáním věci v písemném sdělení souhlasil (§ 51 s. ř. s.).
80. Městský soud v Praze posoudil věc takto:
81. Před vlastním posouzením věci soud připomíná, že podle ustálené judikatury NSS soudy nemusí nutně reagovat na každý dílčí argument uvedený v žalobě. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (viz rozsudek ze dne 3. 4. 2014 č. j. 7 As 126/2013-19). Podstatné je, aby soud v odůvodnění rozhodnutí postihl všechny stěžejní námitky účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i reakce na některé dílčí a související námitky (viz rozsudek ze dne 24. 4. 2014 č. j. 7 Afs 85/2013-33). Soud rovněž může pro stručnost odkázat na část odůvodnění rozhodnutí správního orgánu, s nímž se ztotožní. Jak k tomuto příležitě uvádí Ústavní soud, „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (nález ze dne 12. 2. 2009 sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. též rozsudky NSS ze dne 12. 3. 2015 č. j. 9 As 221/2014-43, ze dne 29. 3. 2013 č. j. 8 Afs 41/2012-50, ze dne 6. 6. 2013 č. j. 1 Afs 44/2013-30, ze dne 3. 7. 2013 č. j. 1 As 17/2013-50, nebo ze dne 25. 2. 2015 č. j. 6 As 153/2014-108). Stejně závěry se pak vztahují i k rozhodování druhostupňového správního orgánu. Městský soud v intencích ustálené rozhodovací praxe správních soudů uvádí, že žalovaný nemusel reagovat na každý dílčí argument žalobkyně, přesto však všechny námitky řádně vypořádal.

82. Nejprve se soud zabýval okruhem procesních námitek obsažených v *prvním žalobním bodu*.
83. Soud k tvrzení žalobkyně, že správce daně postupoval vůči ní likvidačně, když vydal zajišťovací příkazy, odkazuje na ustálenou rozhodovací praxi NSS, z níž plyne, že povaha tohoto typu rozhodnutí a zejména okolnost, v jaké fázi postupu správce daně dochází k jeho vydání, tedy předtím, než je daňová povinnost pravomocně stanovena, se nutně odráží ve skutkových důvodech, o které se opírá. NSS ve svých rozhodnutích označil zajišťovací příkaz za instrument vztahující se k dani ještě nestanovené či dosud nesplatné. Jedná se tedy o rozhodnutí, které je nutně toliko předběžného a dočasného charakteru a které má napomoci zabezpečení úhrady daně, jakožto jednoho ze základních cílů správy daní (§ 1 odst. 2 daňového řádu). Správní soudy konstantně judikovaly, že správce daně může vydat zajišťovací příkaz pouze tehdy, existují-li objektivní skutečnosti, které zakládají odůvodněnou obavu (tj. přiměřenou pravděpodobnost), že (i.) daň bude v budoucnu v určité výši stanovena, a zároveň že (ii.) v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Tyto skutečnosti musí být uvedeny v odůvodnění rozhodnutí správních orgánů (viz rozsudek NSS ze dne 31. 10. 2016 č. j. 2 Afs 239/2015-66) a podléhají soudnímu přezkumu. Proti vydaným zajišťovacím příkazům se tedy mohla žalobkyně bránit podanou žalobou, což také učinila. Z úřední činnosti je soudu známo, že o žalobě žalobkyně proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 8. 2018 č. j. 36241/18/5100-41453-712099, kterou zamítl odvolání žalobkyně proti vydaným zajišťovacím příkazům (ke zdaňovacímu období leden 2016, únor 2016 a březen 2016) rozhodl zdejší soud rozsudkem ze dne 10. 9. 2021 sp. zn. 8 Af 30/2018 tak, že žalobu zamítl; kasační stížnost žalobkyně podána nebyla. Tvrdí-li žalobkyně, že vydané zajišťovací příkazy vedly k její likvidaci, soud nahlédnutím do obchodního rejstříku ověřil, že tomu tak není. Po jejich vydání nedošlo k zániku žalobkyně, která je v obchodním rejstříku nadále vedena. S ohledem na uvedené shledává soud tuto námitku nedůvodnou.
84. Žalobkyně dále namítá, že jí byla v rámci exekučního řízení zabavena písemná dokumentace a listinné důkazy, přičemž zpochybňuje, že jí byly vráceny všechny písemnosti, současně upozorňuje, že podala dne 17. 4. 2019 proti tomuto postupu správce daně stížnost, avšak stížnost byla vyrozuměním správce daně ze dne 13. 6. 2019 vyhodnocena jako nedůvodná. Žalobkyně rovněž nesouhlasí s délkou prodloužení lhůt k vyjádření, které považuje za nepřiměřené a to právě s ohledem na zabavení listin v rámci exekučního řízení a s ohledem na skutečnost, že dne 29. 4. 2019 byla v bydlišti jednatele žalobkyně Generálním ředitelstvím cel provedena domovní prohlídka, při které jí byly opět zabaveny zásadní dokumenty.
85. Lze konstatovat, že žalovaný se námitkami tohoto obsahu vznesenými v odvolání zabýval na straně 45 a 46 napadeného rozhodnutí.
86. Soud ze správního spisu ověřil, že Finanční úřad pro Jihočeský kraj jako správce daně vyzval daňový subjekt (nyní žalobkyně) výzvou k prokázání skutečností ze dne 7. 1. 2019 (doručena dne 8. 1. 2019) k předložení důkazních prostředků pro stanovení DPH za zdaňovací období leden 2016 až březen 2016 a květen 2016 až říjen 2016 (ve výzvě konkrétně specifikované).
87. Dne 15. 4. 2019 vydal uvedený správce daně, Finanční úřad pro Jihočeský kraj, dále výzvu k předložení důkazních prostředků pro stanovení DPH za totéž zdaňovací období. Téhož dne vydal i Finanční úřad pro hlavní město Prahu „Výzvu k uplatnění práva“, v níž vyzval

daňový subjekt, aby se vyjádřil ke zjištění správce daně a jejich hodnocení týkající se DPH za zdaňovací období duben 2016.

88. Ze spisového materiálu dále vyplývají tato skutečnosti:
89. Daňový subjekt reagoval na výzvy správců daně opakovanými žádostmi o prodloužení lhůty (žádost ze dne 11. 1. 2019, ze dne 12. 3. 2019, ze dne 18. 4. 2019, ze dne 3. 5. 2019, ze dne 17. 5. 2019, ze dne 27. 5. 2019). Za důvod označil zajištění listinných dokumentů správcem daně dne 6. 6. 2018 v rámci exekučního řízení, posléze i domovní prohlídku provedenou Generálním ředitelstvím cel dne 29. 4. 2019 a rovněž obsáhlost výzev obou správců daně.
90. Lhůta ve výzvách ze dne 15. 4. 2019 byla správci daně prodlužována (rozhodnutími ze dne 26. 4. 2019 a ze dne 29. 4. 2019 do dne 17. 5. 2019, rozhodnutími ze dne 24. 5. 2019 do dne 3. 6. 2019), přičemž žádost o prodloužení lhůty ze dne 27. 5. 2019 byla rozhodnutím správce daně ze dne 30. 5. 2019 zamítnuta.
91. Finanční úřad pro hlavní město Prahu jako správce daně v rozhodnutí ze dne 30. 5. 2019, č. j. 5161684/19/2003-60562-110193 shrnul dosavadní průběh opakovaných žádostí o prodloužení lhůt tak, že původní 15-denní lhůta ve výzvě ze dne 15. 4. 2019 byla na základě žádosti podané dne 18. 4. 2019 prodloužena do dne 17. 5. 2019; uvedenou lhůtu správce daně shledal přiměřenou, neboť daňový subjekt, který žádal prodloužení o 90 dnů, s dokumenty disponuje od 5. 2. 2019, tj. již více než dva měsíce. Žádost o prodloužení lhůty podanou dne 3. 5. 2019 správce daně zamítl, když důvod uvedený v žádosti formulovaný – zabavení listin a zařízení při domovní prohlídce – shledal obecným a stanovenou lhůtu za dostačující. Rozhodnutím ze dne 24. 5. 2019 správce daně na základě žádosti doručené dne 17. 5. 2019 lhůtu prodloužil do dne 3. 6. 2019 a to s ohledem na sdělení daňového subjektu, že nahlédnutí do spisu daňového subjektu je umožněno Generálním ředitelstvím cel dne 22. 5. 2019, přičemž požadované prodloužení o 90 dnů považoval správce daně za nepřiměřené. Další žádost o prodloužení lhůty ze dne 27. 5. 2019 odůvodněnou tím, že daňovému subjektu nebylo umožněno nahlédnout do všech zajištěných dokumentů s návrhem na prodloužení lhůty o dalších 30 dnů po obdržení všech elektronických zařízení a nosičů, byla zamítnuta z důvodu, že poskytnutý časový prostor je plně dostačující a nedostupnost elektronické části spisu daňovému subjektu neznemožňuje se k výzvě vyjádřit. Správce daně závěrem uvedl, že daňový subjekt žádal o prodloužení lhůty o 90 dnů již v době před zajištěním dokumentace Generálním ředitelstvím cel, což nasvědčuje účelové snaze řízení prodlužovat.
92. Dne 3. 6. 2019 bylo Finančnímu úřadu pro hlavní město Prahu jako správci daně doručeno 1) vyjádření daňového subjektu k výzvě ze dne 15. 4. 2019 označené „Reakce k výzvě“ (v něm daňový subjekt odmítl tvrzení správce daně uvedená ve výzvě, z nichž správce daně dovodil vědomou či jen nedbalostní účast daňového subjektu na daňovém podvodu) a současně 2) stížnost proti postupu správce daně. Ve stížnosti namítal daňový subjekt, že správce daně nezohlednil, že mu byla odňata možnost disponovat s klíčovými dokumenty, elektronickými nosiči a zařízeními.
93. Dne 25. 7. 2019 bylo vydáno Finančním úřadem pro hlavní město Prahu „Vyrozumění stěžovatele o vyřízení stížnosti“ podle § 261 daňového řádu, v němž správce daně po prošetření stížnosti proti postupu správce daně sdělil daňovému subjektu, že ji shledal nedůvodnou. Nejprve konstatoval podání čtyř žádostí o prodloužení lhůty, na základě nichž byla lhůta prodloužena až do dne 3. 6. 2019 a to pro důvody sdělené daňovým

subjektem. Správce daně uvedl, že daňový subjekt mohl se všemi důkazními prostředky volně disponovat ode dne 5. 2. 2019, kdy mu byly navráceny ze zajištění, a to až do dne 29. 4. 2019, kdy mu byly zabaveny Generálním ředitelstvím cel při domovní prohlídce. Podle správce daně nemohla nedostupnost části zajištěných věcí daňovému subjektu zásadně bránit ve vyjádření ve výzvě ze dne 15. 4. 2019. Z „Reakce k výzvě“ nevyplývá, že by se v dosud nezpřístupněných věcech nacházely důkazní prostředky vyvracející správnost závěru správce daně.

94. Dne 30. 8. 2019 vydal Finanční úřad pro hlavní město Prahu rozhodnutí o stanovení lhůty 15 dnů ode dne doručení rozhodnutí k vyjádření k výsledku kontrolního zjištění a podání jeho doplnění, k níž daňový subjekt téhož dne, tj. 30. 8. 2019 podal žádost o prodloužení lhůty z důvodu 29 stran textu „Výsledku kontrolního zjištění“ do 30. 9. 2019. Správce daně vydal na základě této žádosti rozhodnutí ze dne 3. 9. 2019, jímž lhůtu pro vyjádření prodloužil do 18. 9. 2019, což shledal přiměřeným, neboť obsah výsledku kontrolního zjištění je z velké části totožný s Výzvou k uplatnění práva ze dne 15. 4. 2019, k níž se zástupce daňového subjektu již vyjádřil dne 3. 6. 2019. Proti rozhodnutí ze dne 3. 9. 2019 podal daňový subjekt dne 11. 9. 2019 stížnost pro porušení § 36 daňového řádu, která byla shledána ve „Vyrozumění stěžovatele o výsledku šetření“ ze dne 25. 9. 2019 nedůvodnou. O žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti daňového subjektu ze dne 2. 10. 2019 sdělil žalovaný dne 11. 12. 2019 ve „Vyrozumění o prošetření způsobu vyřízení stížnosti“, že prošetřením stížnosti dospěl k závěru, že stížnost byla správcem daně posouzena meritorně jako nedůvodná, avšak měla být posouzena jako nepřípustná. Meritorním prošetřením stížnosti však nebylo nijak zasaženo do práv stěžovatele, proto nadřízený správce daně dospěl k závěru o nedůvodnosti žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti.
95. K těmto procesním úkonům je třeba dodat, že správní spis obsahuje rovněž:
96. Protokol o soupisu věcí ze dne 6. 6. 2018 č. j. 5092548/18/2005-80542-111422 zachycující soupis věcí provedený v rámci daňové exekuce nařízené vydáním exekučního příkazu č. j. 5082024/18/2005-80542-111420, kdy správce daně zabavil movité věci a to i nespecifikované dokumenty týkající se účetnictví, které byly převezeny do skladu správce daně na adresu Finančního úřadu, Územního pracoviště pro Prahu 5; z protokolu rovněž vyplývá, že byla pořízena fotodokumentace zabavených věcí. Podstatná část zajištěných dokumentů byla uložena do papírové krabice, která byla zapečetěna, o čemž byl vyhotoven Úřední záznam č. j. 5113220/18/2005-61563-109280. Dne 11. 1. 2019 byla krabice za přítomnosti úředních osob otevřena a byl vyhotoven soupis zabavených dokumentů zahrnující 12 příloh s konkrétně popsáním číslem dokumentu, jeho obsahem a počtem listů.
97. Protokol o ústním jednání ze dne 5. 2. 2019, č. j. 0790751/19/2005-80542-111422, jehož předmětem jednání bylo vrácení krabice s písemnostmi, které se týkají účetnictví uvedené na str. 4 v bodu 8 Protokolu o soupisu věcí č. j. 5092548/18/2005-80542-111422 ze dne 6. 6. 2018. Z protokolu vyplývá, že tohoto dne se dostavil zástupce daňového subjektu a byla mu předána rozpečetěná krabice s písemnostmi týkající se účetnictví; jednotlivé dokumenty a doklady jsou zapsány v přílohách č. 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11 a 12, kdy zástupce daňového subjektu sděluje, že provedl namátkovou kontrolu dokumentů a dokladů uvedených v přílohách a všechny písemnosti předložené při tomto jednání byly v pořádku vráceny.

98. Protokol o provedení domovní prohlídky ze dne 29. 4. 2019 č. j. PL-836530/TS-15/2016, z něhož vyplývá, že tohoto dne byla provedena na základě příkazu Okresního soudu Plzeň-město sp. zn. 5 Nt 5007/2019 domovní prohlídka v nemovitostech, které byly pronajaty v období od 2009 do poloviny roku 2018 společnosti PJ CARD. Prohlídka byla provedena jako neodkladný a neopakovatelný úkon podle § 158 odst. 3 písm. i) zákona č. 141/1961 S., o trestním řízení soudním (trestní řád) /dále jen „trestní řád“/ s odkazem na § 160 odst. 4 trestního řádu, jelikož je dáno nebezpečí zmaření, zničení nebo ztráty důkazů, které se mohou v místě prohlídky nacházet, a z hlediska účelu trestního řízení provedení prohlídky nesnese odklad na dobu, až bude zahájeno trestní stíhání. V protokolu je zaznamenán výslech osoby, u níž byla provedena prohlídka podle § 84 trestního řádu, která mimo jiné uvedla, že účetní doklady přijaté a vydané za rok 2015 a 2016 jsou na finanční správě, která si je vyžádala na základě exekuce, zbytek dokladů a zboží dobrovolně vydá.
99. Vyrozumění stěžovatele o vyřízení stížnosti č. j. 5454818/19/2005-80542-806357 ze dne 13. 6. 2019, v němž správce daně k důvodům stížnosti podané dne 17. 4. 2019 k námitce, že dokumenty náležející daňovému subjektu neměly být vůbec předmětem mobiliární exekuce, poukázal na § 204 odst. daňového řádu, dle něhož věci, které mají být prodány, určí daňový exekutor v soupisu věcí. V daném případě ze soupisu věcí, který je přílohou č. 1 Protokolu o soupisu věcí ze dne 6. 6. 2018 a v němž krabice s dokumenty není obsažena, vyplývá, že správce daně neměl v úmyslu krabici s dokumenty omylem označenou štítkem „exekučně zabaveno“ prodat v dražbě, tedy tato krabice nebyla předmětem mobiliární exekuce, byť byla omylem označena štítkem „exekučně zabaveno“; z tohoto důvodu dokumenty byly daňovému subjektu vráceny dne 5. 2. 2019 v rámci ústního jednání. K námitce, že krabice před předáním byla rozpečetěna, listiny byly z krabice vyjmuty, správcem daně systematicky sepsány, čímž nelze vyloučit manipulaci s obsahem krabice, uvedl správce daně, že místní šetření bylo provedeno za účelem zajištění majetku daňového subjektu a získání důkazních prostředků rozhodných pro správné stanovení daně, jednatel daňového subjektu pan Jan Piksa, i když byl o prováděném šetření telefonicky informován, k provádění se nedostavil. Správce daně proto postupoval dle § 83 odst. 1 daňového řádu, dle něhož může správce daně při místním šetření zajistit věci, které mohou sloužit jako důkazní prostředek, je-li důvodná obava, že by později nebylo možné příslušný důkazní prostředek provést vůbec nebo jen s velkými obtížemi. Správce daně tak v průběhu místního šetření zajistil daňové doklady vztahující se k ekonomické činnosti daňového subjektu. Podstatná část dokumentů byla uložena do papírové krabice, zapečetěna a odvezena ke správci daně k dalšímu šetření. Z fotodokumentace je zřejmé, že zajištěné dokumenty nebyly řádně seřazeny a nebylo možné provést jejich bližší identifikaci. Následně došlo dne 11. 1. 2019 za přítomnosti úředních osob k otevření zapečetěné krabice a byl pořízen soupis zabavených dokumentů, o čemž byl vyhotoven Úřední záznam č. j. 97317/19/2005-61563-109280. Dne 5. 2. 2019 došlo k navrácení veškerých zajištěných dokladů a dokumentů zplnomocněnému zástupci daňového subjektu, o čemž svědčí sepsaný Protokol o ústním jednání. S ohledem na uvedené správce daně nesouhlasí s tvrzením daňového subjektu o manipulaci se zabavenými dokumenty. K další námitce, že daňový subjekt považuje za závažný zásah do jeho procesních práv otevření krabice s dokumenty bez jeho svolení či přítomnosti jeho zástupce, správce daně upozornil, že došlo k řádnému zdokumentování celého průběhu a vyhotovení příslušné fotodokumentace (viz Úřední záznam č. j. 97317/19/2005-61563-109280). Daňový subjekt nevyužil svého práva být přítomen zajišťování věcí. Správce daně konstatoval, že není

povinen přizvat k otevření krabice a pořízení soupisu věcí daňový subjekt, proto nemohla být ani krácena jeho procesní práva.

100. Na základě výše popsaných skutečností, které vyplývají ze správního spisu, soud námitce, v níž žalobkyně zpochybňuje, že jí byla vrácena veškerá písemná dokumentace zabavená v rámci exekučního řízení, nepřisvědčil. Předně soud uvádí, že ověřil, že soupis zabavených dokumentů zahrnujících 12 příloh s konkrétně popsaným číslem dokumentu, jeho obsahem a počtem listů obsažený ve správním spise odpovídá v Protokolu o ústním jednání ze dne 5. 2. 2019 soupisu dokumentů a dokladů, tak jak jsou zapsány v přílohách č. 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11 a 12, u nichž přítomný zástupce daňového subjektu potvrdil, že provedl namátkovou kontrolu dokumentů a dokladů uvedených v přílohách, a že všechny písemnosti předložené při tomto jednání byly v pořádku vráceny. Tento protokol byl v průběhu jednání před podepsáním hlasitě přečten, nebyly v něm zaznamenány žádné návrhy, vyjádření či výhrady směřující proti obsahu protokolu. Protokol o počtu 4 stran byl podepsán všemi přítomnými osobami, včetně zástupce daňového subjektu s uvedením, že Přílohy č. 1 - 12 mají 52 stran. Soud k tomu dodává, že pokud tedy žalobkyně nyní vznáší výhrady ke stavu listinných dokladů, ale není schopna sama sdělit, jak s nimi mohlo být ze strany správce daně nelegálně manipulováno či co z obsahu zabavených listin chybí, jedná se tak o obecné tvrzení žalobkyně, které bez konkrétního obsahu, nelze blíže přezkoumat. S ohledem na skutečnost, že předmětné dokumenty byly sice zajištěny, avšak nebyly určeny k provedení daňové exekuce, neměly být ani označeny štítkem „exekučně zabaveno“. Totéž lze vztáhnout i k námitce směřující proti vrácení krabice s přerušenou pečetí, kterou soud shledává irelevantní. Z fotodokumentace pak vyplývá, že zajištěné dokumenty nebyly seřazeny a nebylo proto možné provést jejich bližší identifikaci, proto byla i dne 11. 1. 2019 za přítomnosti úředních osob zapečetěná krabice otevřena a byl pořízen soupis zabavených dokumentů, o čemž byl vyhotoven Úřední záznam č. j. 97317/19/2005-61563-109280. Soud se sice ztotožňuje se žalobkyní, že by bylo minimálně vhodné, aby u vytvoření soupisu byl přítomen zástupce žalobkyně, popsané pochybení však samo o sobě dle soudu bez dalšího konkrétního tvrzení žalobkyně, kterým by upřesnila, v čem má spočívat nekompletnost vytvořeného seznamu, kterých dokumentů, popř. kterého období či kterých obchodních vztahů se měla absence dokumentů týkat, nemohlo vést soud k závěru o porušení procesních práv žalobkyně v takové míře, že by ve svém důsledku vedlo ke zrušení napadeného rozhodnutí. O vrácení zabavených dokumentů dne 5. 2. 2019 zplnomocněnému zástupci daňového subjektu pak svědčí sepsaný Protokol o ústním jednání tak, jak bylo podáno výše. S ohledem na uvedené nepřisvědčil soud námitce, že došlo k manipulaci se zabavenými dokumenty.
101. Žalobkyně nesouhlasí ani s délkou prodloužených lhůt, o něž opakovaně žádala.
102. Z výše popsaného, chronologicky seřazeného přehledu úkonů vyplývá nejen, že žalobkyně opakovaně a systematicky žádala o prodloužení lhůt k vyjádření se ke zjištěním správce daně a jejich hodnocení, ale rovněž, že její žádosti odrážely procesní vývoj posuzované věci. Této skutečnosti si byl vědom i správce daně, který akceptoval návrh na prodloužení lhůty ze dne 18. 4. 2019 a prodloužil v rozhodnutí ze dne 29. 4. 2019 lhůtu původně 15-denní (ode dne doručení dne 15. 4. 2019) až do 17. 5. 2019 s tím, že navrhovanou lhůtu 90 dnů neshledal přiměřenou ze dvou důvodů a sice, že daňový subjekt se zajištěnými doklady již disponuje více než 2 měsíce a sepsání vyjádření ke zjištěním a jejich hodnocení neshledal vzhledem k charakteru vyjádření za natolik náročný.

103. V další žádosti o prodloužení lhůty ze dne 3. 5. 2019 pak žalobkyně poukázala na skutečnost, že dne 29. 4. 2019 jí byly zabaveny znovu listinné dokumenty a to při domovní prohlídce Generálním ředitelstvím cel, přitom uvedla, že si již začala připravovat a shromažďovat podklady pro vyjádření k výzvě správce daně. Tuto žádost správce daně zamítl rozhodnutím ze dne 10. 5. 2019 s tím, že uvedený důvod shledal za obecné tvrzení a upozornil daňový subjekt, že má podle § 65 trestního řádu možnost nahlédnout do spisu, činit si z něj výpisky a poznámky nebo pořizovat na své náklady kopie.
104. Jak bylo uvedeno již výše, následně správce daně rozhodnutím ze dne 24. 5. 2019 na základě žádosti doručené dne 17. 5. 2019 lhůtu prodloužil do dne 3. 6. 2019 a to s ohledem na sdělení daňového subjektu, že nahlédnutí do spisu daňového subjektu je umožněno Generálním ředitelstvím cel dne 22. 5. 2019, přičemž požadované prodloužení o 90 dnů považoval správce daně za nepřiměřené.
105. Další žádosti o prodloužení lhůty ze dne 27. 5. 2019 podané z důvodu, že daňovému subjektu nebylo umožněno nahlédnout do všech zajištěných dokumentů s návrhem na prodloužení lhůty o dalších 30 dnů po obdržení všech elektronických zařízení a nosičů, správce daně nevyhověl z důvodu, že poskytnutý časový prostor je plně dostačující a nedostupnost elektronické části spisu daňovému subjektu neznemožňuje se k výzvě vyjádřit.
106. Poté již následovala dne 3. 6. 2019 doručená „Reakce k výzvě“ (tj. vyjádření daňového subjektu k výzvě správce daně ze dne 15. 4. 2019) a stížnost proti postupu správce daně, v níž daňový subjekt namítal, že správce daně nezohlednil, že mu byla odňata možnost disponovat s klíčovými dokumenty, elektronickými nosiči a zařízeními.
107. Soud se s důvody uvedenými správcem daně ve „Vyrozumění stěžovatele o vyřízení stížnosti“ dle § 261 daňového řádu ze dne 25. 7. 2019 ztotožňuje a dodává, že původní lhůtu stanovenou správcem daně k podání vyjádření běžící od 15. 4. 2019 prodlouženou až do dne 3. 6. 2019, tedy téměř dva měsíce, žalobkyně dodržela a tohoto dne podala šestistránkové vyjádření, v němž nesouhlasila se závěry správce daně týkající se existence daňového podvodu a jejího zapojení v něm. Soud se ztotožňuje se správcem daně i v tom, že z vyjádření nevyplývá, že by se v dosud nezprístupněných věcech nacházely důkazní prostředky vyvracející správnost uvedeného závěru správce daně. Lhůtu k vyjádření čítající téměř dva měsíce neshledává soud nepřiměřeně krátkou představující vadu řízení mající vliv na zákonnost rozhodnutí. Soud vzal ve zřetel také skutečnost, že správce daně po lhůtě stanovené rozhodnutím o prodloužení lhůty obdržel od žalobkyně Vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění, včetně předložených důkazů (CD nosič s komunikací mezi žalobkyní a jejími obchodními partnery, které zahrnul do svého posouzení (viz strana 31 Zprávy o daňové kontrole č.j. 7816424/19/2003-60562-110193 a teprve poté zaslal předmětnou Zprávu o daňové kontrole žalobkyni (dne 9. 10. 2019).
108. S ohledem na výše uvedené soud proto shrnuje, že námitky v prvním žalobním bodu neshledal důvodnými.
109. Stěžejní v dané věci shledal soud posouzení, zda se žalobkyně účastnila podvodu na DPH a zda jí z tohoto důvodu byl nárok na DPH odepřen oprávněně. Ve vztahu k těmto otázkám namítá žalobkyně ve druhém žalobním bodu nesprávně zjištěný skutkový stav a současně brojí proti hodnocení jednotlivých důkazů, na základě nichž správce daně, potažmo žalovaný, učinil tzv. vědomostní test.

110. Předně soud uvádí, že daňové řízení je ovládáno zásadou, že daňový subjekt má povinnost jednak přiznat daň (*břemeno tvrzení*) a jednak toto tvrzení prokázat (*břemeno důkazní*). Podle § 72 odst. 1 ZDPH má plátce daně nárok na odpočet DPH, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Vznik nároku na odpočet DPH prokazuje plátce v první řadě daňovým dokladem ve smyslu § 73 ZDPH. Jak bylo opakovaně judikováno NSS a Ústavním soudem, prokazování nároku na odpočet DPH je prvotně záležitostí dokladovou, ale současně je třeba respektovat soulad s faktickým stavem. Jak vyplývá např. z nálezů Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001 sp. zn. IV. ÚS 402/99, a ze dne 11. 2. 2008 sp. zn. I. ÚS 1841/07, důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotněprávní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže např. zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. K unesení důkazního břemene proto nemusí vždy stačit předložení formálně bezvadných daňových dokladů či jiných listin, byť se všemi zákonem vyžadovanými náležitostmi. Správce daně je oprávněn nárok na odpočet DPH neuznat za situace existence daňového dokladu předloženého plátcem daně, pokud zjistí skutečnosti, které uplatnění takového nároku vylučují.
111. Ve smyslu konstantní judikatury SDEU a NSS jedním z případů, kdy může dojít k neuznání nároku na odpočet DPH, je odhalení existence tzv. řetězového obchodu, jehož cílem je pouhé vylákání nadměrného odpočtu ze státního rozpočtu. Za takový řetězec lze považovat situaci, kdy se na získání výhody na dani podílí více než dva subjekty v řetězci za sebou a předmětem obchodování je zboží nebo služba, která je postupně bezdůvodně nadhodnocená, případně předmět obchodování je poskytnut za běžnou cenu, ale jeden z článků řetězce neodvede DPH a další článek řetězce legálně uplatňuje nárok na její odpočet, v daném případě je zjištěna cena nízká. V případě, že se daňový subjekt účastní některého z uvedených typů řetězců, má nárok na odpočet DPH pouze za situace, že o záměru spáchat podvod na DPH nevěděl, a ani, s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem, vědět nemohl. Tento závěr vyplývá např. z rozsudků SDEU ze dne 6. 6. 2006 ve spojených věcech C-439/04 (*Axel Kittel*) a C-440/04 (*Recolta Recycling*), či ze dne 29. 4. 2004 ve spojených věcech C-487/01 (*Gemeente Leusden*) a C-7/02 (*Holin Groep BV cs*) atp. Jak uvedl SDEU v rozsudku ze dne 6. 6. 2006 ve spojených věcech C-439/04 (*Axel Kittel*) a C-440/04 (*Recolta Recycling*), „Je tedy věcí vnitrostátního soudu odmítnout přiznat nárok na odpočet, pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a to i tehdy, pokud dotčené plnění splňuje objektivní kritéria, na základě kterých jsou založeny pojmy „dodání zboží uskutečněné osobou povinnou k dani, jednající jako taková,“ a „hospodářská činnost“. Z výše uvedeného vyplývá, že na otázky je třeba odpovědět tak, že pokud je dodání uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která nevěděla a nemohla vědět, že dotyčné plnění je součástí podvodu spáchaného prodávajícím, je třeba článek 17 šesté směrnice vykládat v tom smyslu, že brání pravidlu vnitrostátního práva, podle kterého zrušení smlouvy o prodeji podle ustanovení občanského práva, které způsobuje absolutní neplatnost této smlouvy pro rozpor s veřejným pořádkem z důvodu protiprávnosti na straně prodávajícího, vede ke ztrátě nároku na odpočet DPH odvedené touto osobou povinnou k dani. V tomto ohledu není relevantní, zda uvedená neplatnost vyplývá z podvodu na DPH, nebo z jiných podvodů. Naopak, pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout

takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet.“ Rovněž je třeba zmínit i rozsudek SDEU ve spojených věcech *Mahagében a Péter Dávid* (C-80/11 a C-142/11), ze kterého vyplývá, že členské státy mohou odmítnout přiznat nárok na odpočet DPH, je-li z hlediska objektivních okolností prokázáno, že došlo k uplatnění tohoto nároku podvodně či zneužívajícím způsobem. Je tomu tak především tehdy, jestliže plátce daně, kterému bylo dodáno zboží nebo poskytnuty služby zakládající nárok na odpočet DPH, věděl nebo mohl vědět, že toto plnění bylo součástí daňového podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem na vstupu. Na daňovém orgánu je, aby prokázal, že plátce daně měl nebo mohl vědět, že k takovému podvodu došlo.

112. Výše uvedené závěry jsou promítnuty i v judikatuře NSS, např. v rozsudcích ze dne 15. 12. 2011 č. j. 9 Afs 44/2011-343, či ze dne 12. 7. 2022 č. j. 4 Afs 264/2021-57. Z citované judikatury nevyplývá pro daňový subjekt bezbřehá ochrana nároku na odpočet DPH, ale povinnost věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, aby v případě odhalení podvodného jednání nevznikly pochybnosti, že o podvodu daňový subjekt věděl či se zřetelem ke všem okolnostem vědět mohl. Je totiž věcí daňového 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. Vedle již citované judikatury lze odkázat i na judikaturu Ústavního soudu, např. usnesení ze dne 28. 2. 2013 sp. zn. II. ÚS 4306/12, ze dne 7. 3. 2012 sp. zn. II. ÚS 296/12, či ze dne 29. 4. 2014 sp. zn. II. ÚS 3735/13.
113. V nyní projednávané věci dospěl soud k závěru, že žalovaný se okolnostmi daňového podvodu zabýval v dostatečné míře. Pojem *daňový podvod* aplikoval v projednávané věci v souladu s výše uvedenou judikaturou SDEU, na níž ostatně ve svém rozhodnutí hojně odkazuje.
114. Soud ze správního spisu ověřil, že žalobkyně uplatnila nárok na odpočet DPH z daňových dokladů ve zdaňovacích obdobích leden až březen 2016 a květen až říjen 2016 za zboží od společností GANMARO GROUP, Bevokes a A&T Warehouse v celkové výši základu daně 355 108 089 Kč a ve zdaňovacím období duben 2016 za zboží od společností GANMARO GROUP a Bevokes v celkové výši základu daně 81 930 838 Kč, které následně dodal jedinému odběrateli - skupině DPH, přičemž na daňových dokladech vystavených daňovým subjektem byla v jednotlivých obchodních případech uváděna společnost TRICOLOR. Správce daně v daném případě uzavřel, že obchodní model s účastí daňového subjektu byl sestaven za účelem realizace podvodu na DPH, kdy shromážděnými důkazními prostředky bylo prokázáno, že se daňový subjekt do příslušných obchodních transakcí zapojil vědomě, když o řadě skutečností svědčících daňovému podvodu nejen mohl či měl vědět, ale v některých případech věděl.
115. Správce daně vyšel ze zjištění, že na pozici prvního tuzemského článku v řetězci stály ve všech kontrolovaných zdaňovacích obdobích (leden až říjen 2016) společnosti Magic Ventures a Fluid Electronics. Deklarovaným poskytovatelem plnění ve zdaňovacích obdobích leden 2016 až červen 2016 pro přímé dodavatele žalobkyně (společnosti Bevokes a GANMARO GROUP) byla výhradně společnost Loreben (viz podrobněji strana 16 a 17 napadeného rozhodnutí). Od zdaňovacího období červen 2016 byli poskytovateli zboží pro jediného dodavatele žalobkyně (společnosti A&T Warehouse) souběžně společnosti Bevokes, GANMARO GROUP, Znírkovila a PO.TE.KA. Žalobkyně zboží (pořízené od

společností Bevokes, GANMARO GROUP a A&T Warehouse) dodávala jedinému odběrateli a to společnosti TRICOLOR.

116. V posuzovaných zdaňovacích obdobích společnosti Magic Ventures a Fluid Electronics nepodaly přiznání k DPH za kontrolovaná zdaňovací období, tedy nepřiznaly pořízení ani dodání zboží. Společnost Loreben (přímý odběratel těchto společností) sice daňové přiznání podala, ale svou nekontaktností (v rámci postupu k odstranění pochybností) znemožnila prověření kontrolovaných transakcí a posléze neuhradila vyměřenou daň. Všechny tři společnosti tak působily v popsaném obchodním řetězci v pozici *missing traders*, jejichž prostřednictvím byla narušena daňová rovnováha tím, že v řetězci byla detekována chybějící daň. Ve smyslu judikatury SDEU taková okolnost značí, že předmětné zboží bylo přeprodáno v řetězci jmenovacích korporací, ve kterém byla narušena daňová neutralita (tj. v řetězci je patrná existence chybějící daně), kdy se společnosti v něm zapojené staly nekontaktními, a proto nelze ověřit jejich přijatá a uskutečněná plnění, a tedy zjistit výslednou daňovou povinnost.
117. K výše uvedeným vazbám a provázanosti společností zde jmenovaných žalobkyně uvádí, že je nezná, tudíž se ani blíže k výše popsaným vazbám či provázanosti společností nevyjadřuje.
118. Svou obranu staví na tvrzení, že jsou jí známy pouze přímí dodavatelé, tj. společnosti Bevokes, GANMARO GROUP a A&T Warehouse) a jediný odběratel společnost TRICOLOR, čemuž soud nepřisvědčil. Soud ve vztahu k této námitce konstatuje, že uvedenou námitku je třeba posoudit v kontextu se zjištěními správce daně, které musel popsat z důvodu prokázání existence daňového podvodu.
119. Existence chybějící daně ve shora popsaném řetězci vedla správce daně po shromáždění a posouzení důkazních prostředků k závěru o prokázání skutečnosti, že k narušení neutrality nedošlo v důsledku pouhého podnikatelského selhání, ale právě v důsledku podvodného jednání. Žalovaný se těmito otázkám věnoval pod body 53 - 76 napadeného rozhodnutí, kde se ztotožnil se správcem daně, že posuzované obchodní transakce neodpovídaly podmínkám, které jsou typické a v obchodním prostředí běžné pro subjekty, které se snaží dosahovat ekonomického zisku.
120. Za takové objektivní okolnosti označil zejména skutečnost, že dodavatele žalobkyně (ať už přímí dodavatelé či subdodavatelé) nelze považovat za standardní podnikatelské subjekty, neboť sídlí na tzv. virtuálních sídlech [nesplňují požadavky podle § 4 odst. 1 písm. i) ZDPH a nejsou tak sídlem ve smyslu ZDPH], v čele společností (ve funkci statutárních orgánů či společníků) jsou zahraniční osoby, které jsou pro správce daně nekontaktní, společnosti byly z důvodu závažného porušení povinností prohlášeny za nespolehlivé plátce a většině z nich byla zrušena registrace plátce, neplní si své povinnosti při správě daní, na svých osobních daňových účtech vykazují vysoké nedoplatky na DPH, nepropagují svou ekonomickou činnost prostřednictvím webových stránek. Z OR není zřejmé, čím se tyto společnosti skutečně zabývají. Platby za zboží probíhají „pozpátku“ v eurech, přičemž tyto jsou poukazovány na zahraniční bankovní účty tuzemských společností, odkud jsou zcela nelogicky převáděny na polský bankovní účet nekontaktní společnosti ZATAXO. Dochází k rychlému přeprodeji zboží na tuzemském maloobchodním trhu neobchodované značky bez jednoznačně identifikovaného výrobního čísla či kódu v několikamilionových částkách mezi tuzemskými daňovými subjekty, které není nikým kontrolováno. Smluvně neupravený pře prodej zboží nemá

zřetelný ekonomický smysl. Tyto indicie ve spojení s narušenou neutralitou (chybějící daní) a dalšími znaky u společností typu „missing trader“ (společnosti Fluid Electronics, Magic Ventures a Loreben) poskytují podle žalovaného dostatečný důkazní podklad pro závěr, že posuzovaný řetězec společností byl zatížen podvodem na DPH. Uvedené skutečnosti ve svém celku svědčí o tom, že předmětné obchodní transakce daňového subjektu jsou zatíženy podvodem na DPH, kdy společnosti Fluid Electronics, Magic Ventures a Loreben byly do výše popsaných řetězců zapojeny pouze s cílem vylákání daňové výhody, kdy tyto nepodaly přiznání k DPH za kontrolovaná zdaňovací období, svou nekonstantností znemožnily prověření kontrolovaných transakcí a posléze neuhradily vyměřenou daň (společnost Loreben), přičemž se zjevně nejedná pouze o důsledek podnikatelského selhání.

121. Soud výše uvedená zjištění (narušení neutrality v důsledku podvodného jednání) shledává za dostatečně a srozumitelně odůvodněná podložená zjištěními ve správním spise. Podle soudu popsané objektivní okolnosti ve svém celkovém souhrnu svědčí důvodné domněnce podvodu a představují dostatečný podklad, že chybějící daň byla následkem cílené snahy získat neoprávněné zvýhodnění (ať již jde o indicie mající původ v minulosti - společnosti mají tzv. virtuální sídla, v čele společností jsou pro správce daně nekontaktní osoby ve funkci statutárních orgánů či společností, v době uzavření transakce - smluvně neupravený přeprodej zboží, absence propagace ekonomické činnosti prostřednictvím webových stránek, platby za zboží probíhají „pozpátku“ v eurech či i v době následující po uzavření obchodu - většinou společností byla zrušena registrace plátce, neplní si své povinnosti při správě daní, na svých osobních daňových účtech vykazují vysoké nedoplatky na DPH, společnosti byly z důvodu závažného porušení povinností prohlášeny za nespolehlivé plátce a většina společností byla zrušena registrace plátce daně.
122. Je třeba dodat, že výše uvedené indicie samy o sobě nemusí znamenat v jednotlivostech, že chybějící daň je důsledkem podvodného jednání, že představují indicie nutně vedoucí k závěru o podvodném jednání. Rozhodným v posuzovaném řetězci je nejen množství uvedených nestandardností, ale zejména skutečnost, že zahrnují i typické znaky řetězových podvodů na DPH (nekontaktnost subjektů v řetězci, jejich virtuální sídla, neplnění si daňových povinností, prohlášení za nespolehlivé plátce, zrušení registrace k DPH, vykazování vysokých nedoplatek na osobních daňových účtech, zastávání funkce statutárních orgánů či společníků dodavatelů zahraničními osobami, platby „pozpátku“ v eurech, jejich přeposílání na polský bankovní účet, rychlý přeprodej zboží bez jednoznačně identifikovaného výrobního čísla či kódu v několikamilionových částkách). Soud s ohledem na uvedené uzavírá, že závěr finančních orgánů o narušení neutrality v důsledku podvodného jednání odpovídá skutkovým zjištěním dané věci.
123. V rámci vědomostního testu se žalovaný na str. 24 - 32 napadeného rozhodnutí věnoval otázce, zda byly posuzované obchodní činnosti žalobkyně spojeny s daňovým podvodem. Daňové orgány dovodily závěr o zapojení žalobkyně do podvodného řetězce na základě okolností, jež označily za nestandardní:
- Výběr obchodního partnera - navázání obchodní spolupráce se společnostmi Bevokes a GANMARO GROUP - zapojení do obchodního řetězce nevzniklo na základě běžného obchodního styku, ale jako účelové a vědomé zapojení dalšího subjektu do obchodní transakce - daňový subjekt dle svého sdělení začal obchodovat s těmito, předem určenými dodavateli i odběratelem na základě žádosti pana H., přitom věděl, že je to

pouze dočasné, než bude nahrazen novou společností pana H. (A&T Warehouse). Pan H. společnosti Bevokes a GANMARO GROUP znal, neboť šlo o klienty, s nimiž obchodovala společnost Europea Distribution, v níž byl v té době zaměstnancem.

- Dodavatelé - společnosti GANMARO GROUP, Bevokes, i A&T Warehouse – všechny společnosti sídlily na virtuální adrese, společnost GANMARO GROUP nezveřejňovala ve Sbírce listin OR účetní závěrky, Bevokes a A&T Warehouse byly na trhu nové, tedy bez historie. Společnost Bevokes neměla zřízeny internetové stránky, společnost A&T Warehouse měla nabídku zboží prostřednictvím internetových stránek bez zboží dodávaného daňovému subjektu, tedy neprezentovaly veřejně svou nabídku a nesnažily se zvýšit poptávku odběratelů. Nové společnosti Bevokes a A&T Warehouse dodávali daňovému subjektu ve stejné době stejné zboží za stejné ceny ze skladu stejné logistické společnosti, přičemž vždy měly poptávané zboží obratem připravené k dodání, i přesto, že na tuzemském trhu se s Xpandisky neobchodovalo. Daňový subjekt pro realizaci obchodů nemusel vyvíjet žádnou výraznější aktivitu, přesto se neobvykle výhodně setkávala poptávka po předmětném zboží s jeho nabídkou. Jednatel a společníkem společnosti Bevokes a společníkem společnosti GANMARO GROUP jsou výhradně cizinci s bydlištěm ve Velké Británii, a protože tyto společnosti sídlí na virtuální adrese, není možno je zastihnout. Ačkoliv funkci jednatele společnosti GANMARO GROUP zastává občan ČR, nikdy s ním daňový subjekt nekomunikoval.
- Smluvní dokumentace - daňový subjekt nedoložil, že by se společnostmi Bevokes a GANMARO GROUP uzavřel písemné smlouvy, či že by smluvní podmínky byly řešeny např. elektronicky, i když k předložení smluvních dokumentů byl vyzván; dokumenty nepředložily k výzvě správce daně ani jmenované společnosti. Daňový subjekt s uvedenými společnostmi komunikoval e-maily či skype komunikací tak, že na základě jeho objednávky tyto společnosti vždy obratem zaslaly nabídku zboží, která vždy obsahovala přesný počet požadovaného zboží, konkrétní cenu a termín dodání. Nabídka byla vzhledově v případě obou společností totožná (psaná ve stejnou dobu, ve stejnou dobu dodávaly stejné zboží, používaly stejná slova a zkratky). Jednalo se o dodávky zboží v hodnotě několika desítek milionů Kč několikrát do měsíce, přitom daňový subjekt se společnostmi Bevokes a GANMARO GROUP žádné smlouvy. Předložené listiny označené jako nabídka a objednávka, podle kterých se vždy měla ve stejné době přesně setkat poptávka odběratele TRICOLOR s nabídkou dodavatelů Bevokes a GANMARO GROUP působí jako vytvořené účelově a formálně v rámci organizované činnosti. S dodavatelem A&T Warehouse byla uzavřena Rámcová smlouva o obchodních vztazích dne 22. 6. 2016, v níž absentuje konkrétní předmět plnění a jeho cen, včetně cen přepravy a pojištění zboží, neboť dle smlouvy je předmětem plnění výpočetní technika, včetně užívacího práva u software v množství dle jednotlivých objednávek potvrzených prodávajícím, přičemž nabídka zboží společnosti A&T Warehouse včetně jeho kupních cen je dle smlouvy zveřejněna na stránkách www.whaat.cz a www.b2batwh.cz. Na stránce www.whaat.cz je uvedena široká škála produktů od kategorie „Hobby a zahrada“ přes „Designový nábytek“ až po velké množství elektroniky a příslušenství k ní. Adresa www.b2batwh.cz není přístupná a její archivace na adrese www.web.archive.org není prováděna. Smlouva upravuje smluvní úrok z prodlení, který však nebyl nikdy dodavatelem požadován, a to i přesto, že nebyla plněna splatnost faktur. Platební podmínky upravené ve smlouvě nebyly dodržovány, když byla sjednána splatnost v délce 30 dnů, avšak na daňových dokladech vystavených společností A&T Warehouse byla uvedena splatnost pouze 4 dny, proto

daňový subjekt musel během 4 dnů od obdržení zboží zajistit několikrát do měsíce několik milionů korun, přičemž byl přitom závislý na platbách od svého dodavatele s ohledem na „zpětný způsob“ platby. Ve smlouvě není řešena přeprava zboží ani její zahrnutí do ceny zboží. Zboží dodával daňový subjekt jedinému odběrateli a nevyvinul snahu zboží veřejně prezentovat a rozšířit síť svých odběratelů (když disponoval dodavateli, kteří byli schopni uspokojit jakoukoliv poptávku po zboží obratem v řádu několika dnů), aby mohl dosáhnout vyššího zisku a nebyl závislý jen na společnosti TRICOLOR.

- Platby a splatnost - daňový subjekt prováděl bezhotovostní úhrady zboží dodatelům až poté, co obdržel úhradu zboží od svého odběratele, tj. společnosti TRICOLOR, tedy dodatelům hradil dodávky z cizích zdrojů, kdy k platbám docházelo většinou krátce po příchozích platbách od odběratele, v některých případech i ve stejný den, kdy převody peněz nebyly v některých případech označeny čísly dokladů (byl uveden pouze text platba za SD karty), což není běžné a transparentní; akceptace plateb pozpátku vyplývá z předložené skypové komunikace (*Bevokes žádá po daňovém subjektu úhradu dodávky, který sděluje, že čeká na platbu od svého zákazníka*). Ačkoliv dodavatelé i odběratel byli tuzemské podnikatelské subjekty uskutečňující zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku, fakturace probíhala v eurech. Vzhledem k bankovním poplatkům byly platby finančně náročnější (dle výpisu z účtu daňového subjektu vedeného u CITIBANK byl za každou odchozí platbu v eurech účtován poplatek 1.250 Kč). Ve dvou případech provedl daňový subjekt úhrady zboží společnosti Bevokes na polský bankovní účet, i když dle daňových dokladů vystavených touto společností mělo být na polský bankovní účet poukázáno plateb šest. Společnost Bevokes však platby provedené daňovým subjektem na jiný bankovní účet, než který byl uveden na daňových dokladech, nikterak neřešila. Bylo dále zjištěno, že daňový subjekt poukázal úhradu za zboží na kyperský bankovní účet společnosti GANMARO GROUP; z předložené skypové komunikace vyplývá, že i když sám daňový subjekt platby na zahraniční účty vyhodnotil jako rizikové, přesto ve prospěch zahraničních účtů, i když se jednalo o zveřejněné bankovní účty obou společností, poukázal v kontrolovaných zdaňovacích obdobích částku ve výši několika milionů eur. Nebyly dodržovány platební podmínky u dodávek zboží ve výši několik set milionů korun, nebyla řešena úhrada zboží ve prospěch jiného bankovního účtu, než který je uveden na příslušném dokladu, ani platba po době splatnosti.
- Ceny zboží - cena zboží pořízená od společnosti A&T Warehouse byla pro odběratele TRICOLOR téměř stejná, daňovému subjektu se snížila marže z necelých dvou procent na polovinu procenta, což v takovém objemu a hodnotě nelze považovat za neziskové, avšak není zřejmé, zda a jakým způsobem byly v ceně dodávaného zboží zahrnuty přepravní náklady.
- Nesrovnalosti ve skladové evidenci - vedení skladové evidence společně s ostatními zjištěními vedou k závěru o její neprůkaznosti, neúplnosti a nesprávnosti. Z údajů předložené skladové evidence daňového subjektu bylo zjištěno, že v některých případech dodával zboží, které neměl na skladu, případně dodal svému odběrateli jiný druh zboží, než který přijal od svého dodavatele; následně byly rozdíly daňovým subjektem korigovány tzv. „textovými položkami“, které bez zohlednění ve skladové evidenci doplňoval do příslušných daňových dokladů (do dokladu pouze textově doplnil fakturované položky v případě, že zjistil, že má fyzicky na skladě více kusů zboží, než kolik zaevidoval „automaticky“ na základě přijatého daňového dokladu). K nesouladu

daňový subjekt uvedl, že „dodavatel vystavuje fakturu předtím, než zboží reálně vyexpeduje, uvede do něj aktuální datum DUZP, aniž by předem znal okamžik doručení zboží, vystaví-li fakturu v pátek, ale zboží expeduje a doručí až po víkendu, vznikne poukazovaný nesoulad.“. Popsané rozpory prakticky vylučují uskutečnění předmětných plnění v rámci běžného obchodního styku. V případě, že by byla prováděna kontrola zboží, nemohlo by při dodání zboží odběrateli docházet k vydání zboží, které nebylo na skladě, nemohl by být na sklad přijat a následně odběrateli dodán jiný druh zboží, než který byl daňovému subjektu dle přijatého daňového dokladu na sklad dodán, datum vyskladnění určitého zboží by nemohlo neodpovídat skladové evidenci. Opakované uvádění „textových položek“ v daňových dokladech, jimiž byly dle daňového subjektu korigovány případně zjištěné skladové rozdíly bez toho, aby byly zaevidovány i ve stavu skladu, snižuje důkazní hodnotu skladové evidence, ale ve svých důsledcích zpochybňuje, zda vůbec a případně jakým způsobem prováděl daňový subjekt tvrzenou fyzickou kontrolu zboží.

124. Žalovaný uzavřel, že v daném případě existovaly takové nestandardní indicie o riziku zapojení do podvodného řetězce, které byly daňovému subjektu známy nebo které mu mohly a měly být známy, jež prokazují, že daňový subjekt měl a mohl vědět (tj. měl alespoň nabyt podezření) o tom, že se účastní řetězce zasaženého podvodem na DPH. Daňový subjekt obchodoval v kontrolovaných obdobích několikrát do měsíce s paměťovými kartami neznámé, na maloobchodním trhu ani v JČS neobchodované značky, jejichž původ není znám, přičemž se o něj ani nezajímal. Pořizoval a dodával jediný druh zboží, které nebylo možné vzhledem k absenci EAN kódu jednoznačně identifikovat a kontrolovat. Za běžných okolností by se obchodník logicky zajímal o původ zboží, s nímž se ve velkém rozsahu chystá obchodovat. Aby vyšel vstříc panu H., začal daňový subjekt obchodovat, s pro něj novými, předem určenými dodavateli. Akceptoval od počátku, že v obchodu s nimi bude v řetězci nahrazen nově založenou společností pana H.. Ačkoliv předmětem obchodu bylo zboží vysoké hodnoty (celkem za kontrolovaná zdaňovací období v částce 437.038.927 Kč) s v oboru nezavedenými dodavateli s virtuálními sídly a cizinci v řídicích funkcích, nezveřejňujícími účetní závěrku a neprezentujícími se na internetu, neuzavřel s nimi písemné smlouvy, přičemž s nimi ani nesjednal podmínky obchodů, včetně cenových podmínek, zajištění a hrazení přepravy, dodacích podmínek, odpovědnosti za vady, splatnosti a sankcí za pozdní úhradu apod. Nezavedení dodavatelé GANMARO GROUP a Bevokes i nová společnost pana H. byli přitom schopni vždy okamžitě uspokojit poptávku odběratele daňového subjektu TRICOLOR, co do druhu a množství zboží, o čemž svědčí jejich předložené formální e-mailové nabídky s totožným obsahem, formou a cenou. Při převzetí daňový subjekt zboží nekontroloval, čemuž odpovídá jeho neúplná a neprůkazná skladová evidence. Přestože společnosti v obchodním řetězci byly tuzemskými daňovými subjekty uskutečňujícími tuzemské obchodní transakce, platby za zboží probíhaly v eurech, přičemž daňový subjekt i dodavatelé akceptovali, že za zboží je placeno dodatečně, ve většině případů až po datu splatnosti, kdy nikdo v obchodním řetězci neuplatňoval žádné sankce a úhradu ani neurgoval.
125. Soud se s výše uvedeným závěrem žalovaného ztotožňuje, byť ne ve všech jednotlivostech (viz dále). Ve svém celku, množství i časové návaznosti jednotlivé aspekty týkající se popsání obchodního řetězce dle soudu však jednoznačně svědčí správnosti žalovaným uvedeného závěru o vědomém zapojení žalobkyně do vytvořeného podvodného řetězce, neboť o řadě výše popsání aspektů obchodní transakce předem věděla, přesto se do řetězce zapojila. Soud závěr žalovaného shledal adekvátní zjištěným skutkovým

okolnostem daného případu a neopomněl vzít přitom ve zřetel, že jednotlivé výše popsané aspekty obchodní transakce lze v některých případech samostatně hodnotit jako běžně se vyskytující. Soud k tomu dodává, že z výpovědi svědka pana H. vyplývá, že společnost GANMARO GROUP znal již z předchozího zaměstnání u společnosti Europea Distribution, kde byl zaměstnán 3 roky na pozici obchodního manažera a to od března až do konce února 2016. V souladu s jeho výpovědí, že „v březnu 2016 začal firmu A&T Warehouse ovládat a řídit jako jednatel“, je zápis v obchodním rejstříku této společnosti, neboť dne 21. března 2016 byla zapsána změna obchodního jména (dříve Xavetropolina s.r.o.) a změna jednatele a současně společníka, jímž se stal A. H. Z úřední činnosti je soudu známo, že společnost Europea Distribution byla opakovaně žalobkyní u Krajského soudu v Ostravě, neboť napadala rozhodnutí žalovaného, kterými jí byla zamítnuta odvolání proti platebním výměrům na daň z přidané hodnoty, protože správce daně dospěl k závěru, že společnost Europea Distribution se zapojila do obchodního řetězce zasaženého podvodem na DPH; součástí tohoto řetězce byla i společnost GANMARO GROUP a PJCARD, správce daně identifikoval chybějící daň v řetězci u společnosti Fluid Electronics, stejně jako je tomu v posuzovaném případě. Žaloby byly po přezkoumání zrušujících rozsudků Krajského soudu v Ostravě zamítnuty (viz rozsudek NSS ze dne 20. 10. 2021 č. j. 2 Afs 286/2020-39, či ze dne 14. 11. 2022 č. j. 3 Afs 242/2020-32, rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 23. 2. 2022 sp. zn. 25 Af 25/2019 a ze dne 12. 1. 2023 sp. zn. 25 Af 45/2019 ve znění opravného usnesení ze dne 13. 2. 2023 sp. zn. 25 Af 45/2019).

126. Z napadeného rozhodnutí dále vyplývá, že žalovaný se v rámci vědomostního testu věnoval i obraně žalobkyně, která tvrdí, že byla v dobré víře, že se neúčastní daňového podvodu, neboť přijala rozumná opatření, aby tomu zabránila.
127. Žalovaný konstatoval, že k prověřování daňové spolehlivosti obchodních partnerů daňový subjekt předložil mimo jiné ke společnosti GANMARO GROUP 1) nepodepsané údaje účetních výkazů za rok 2013 a 2014, 2) první stranu priznání k DPH za zdaňovací období prosinec 2015, 3) kopii priznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 v podobě souboru ve formátu *.pdf* s datem vytvoření 24. 6. 2015, 4) kopii rozhodnutí o registraci k DPH v podobě souboru ve formátu *.pdf* s datem vytvoření 25. 6. 2014, 5) kopii osobních dokladů pana M. O. Y., 6) kopii potvrzení ze dne 25. 2. 2014 o neexistenci daňových nedoplatků v podobě souboru ve formátu *.pdf* s datem vytvoření 4. 7. 2018, 7) kopii výpisu z OR ke dni 30. 4. 2014 v anglickém jazyce včetně ověřovací doložky v podobě souboru ve formátu *.pdf* s datem vytvoření 31. 1. 2015 a 8) kopii potvrzení ze dne 3. 11. 2015, resp. 14. 9. 2015 o neexistenci daňových nedoplatků v podobě souboru ve formátu *.pdf* s datem vytvoření 11. 10. 2015, resp. 14. 9. 2015. Ke společnosti Bevokes předložil 1) kopii rozhodnutí o registraci k DPH s datem vytvoření 26. 6. 2015, 2) kopii výpisu z OR ke dni 27. 8. 2015, 3) kopii ověření DIČ ze dne 27. 8. 2015 a 4) kopii osobních dokladů paní S. S. Ohledně prověřování společnosti A&T Warehouse daňový subjekt přes výzvu správce daně nepředložil žádné důkazní prostředky. Z dat vytvoření listin předložených v rámci odvolání proti zajišťovacímu příkazu žalovaný dovodil, že je zřejmé, že jejich vytvoření předchází nejméně několik měsíců započítí obchodní spolupráce daňového subjektu s předmětnými společnostmi, což značí, že daňový subjekt neověřoval aktuální údaje týkající se společností GANMARO GROUP a Bevokes. Nepředložil ani žádné písemnosti, z nichž by vyplývalo, že své dodavatele prověřoval v okamžiku zahájení obchodní spolupráce s nimi, ani že by je prověřoval v průběhu obchodní spolupráce.

128. Ke kopiím osobních dokladů paní S. S. žalovaný uvedl, že se jedná o prověření fyzické osoby, s níž se daňový subjekt nikdy osobně nesetkal, nemohl si být jist ani tím, že právě s ní komunikuje elektronicky. Co se týče kopie osobního dokladu pana M. O. Y., daňový subjekt ověřil totožnost dané osoby, nedoložil, resp. nepožadoval pověření jmenovaného za společnost GANMARO GROUP jednat, když z OR vyplývá, že za tuto společnost jedná jménem společnosti ve všech věcech samostatně jednatel, tj. pan Ing. Dostál, občan ČR.
129. K účetním výkazům za rok 2013 (rozvaha a výkaz zisku a ztráty) žalovaný upozornil, že nejsou podepsány a daňový subjekt je nemohl porovnat s údaji ve Sbírce listin OR (protože je nikdy nezveřejnila, navzdory tomu poskytla daňovému subjektu, což není obvyklé). Z kopií přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 a kopii přiznání k DPH za zdaňovací období prosinec 2015 společnosti GANMARO GROUP není patrné, že by byla u správce daně vůbec kdy podána. Žalovaný konstatoval, že k první straně přiznání k DPH za zdaňovací období prosinec 2015 přiložil daňový subjekt e-mailovou zprávu ze dne 26. 1. 2016 odeslanou z adresy X jednateli daňového subjektu panu Piksovi, která však nemění skutečnost, že z první strany přiznání k DPH není zřejmé, zda bylo přiznání vůbec správci daně podáno a zda byla uskutečněna či přijata jakákoliv zdanitelná plnění. Daňový subjekt uvedl, že na základě potvrzení České spořitelny o provedení platby DPH za prosinec v částce 1.578,02 Eur, které předložil, ověřoval údaje o odvedení daně. K tomuto tvrzení žalovaný uvedl, že však není zřejmé, jak daňový subjekt pouze na základě první strany přiznání k DPH seznal, že společnost GANMARO GROUP měla uhradit právě částku na potvrzení uvedenou; naopak nepovažuje za běžné, aby si obchodní partneři poskytovali tyto dokumenty, což tak svědčí o nestandardním fungování společností v řetězci. Nadto první obchodní transakce s daňovým subjektem proběhla dne 13. 1. 2016, zatímco e-mailová zpráva byla doručena až dne 26. 1. 2016, tedy až po zahájení obchodní spolupráce. Z obsahu obou písemností lze pouze dovodit, že se vztahují k přiznání k DPH společnosti GANMARO GROUP za prosinec 2015, nebylo však možno na základě nich ověřit plnění daňových povinností touto společností, a to ani za zdaňovací období prosinec 2015, tedy za období předcházející datu deklarované obchodní transakce ke dni 13. 1. 2016. Daňový subjekt na základě popsaných písemností nemohl usoudit na to, zda jeho dodavatel řádně přizná a odvede daň z plnění, která od něj přijme.
130. K námitce, že daňový subjekt ověřoval zápisy dodavatelů v OR, živnostenském rejstříku, insolvenčním rejstříku, zda se nejedná o nespolehlivé plátce, jejich registraci plátce DPH a zda v roce 2014, resp. 2015 neměly u správce daně daňové nedoplatky, žalovaný uvedl, že ověřování v OR je běžným postupem, v daném případě však z OR nemohl zjistit relevantní informace o jeho dodavatelích, když nezveřejňovali účetní závěrku, naopak, co mohl z OR zjistit, bylo, že jednateli, resp. společníky společností GANMARO GROUP a Bevokes jsou zahraniční osoby, a že tyto společnosti sídlí na virtuálních adresách. U dodavatele GANMARO GROUP by zjistil, že jejím jednatelem je Ing. Dostál, tudíž zahájení obchodní spolupráce by bylo vhodné sjednat s ním a nikoliv se zahraniční osobou, která je pouze společníkem společnosti GANMARO GROUP (z OR je zřejmé, že za společnost ve všech věcech jedná jednatel samostatně). U společnosti A&T Warehouse věděl, že se jedná o novou, nezavedenou společnost pan H. a právě z důvodu její nezavedenosti na trhu a nedostatečného kreditu u jediného odběratele TRICOLOR začal obchodovat s předmětným zbožím neznámé značky. Ověřováním v rejstřících nelze vyloučit případné zapojení do podvodného řetězce. Žalovaný vytkl žalobkyni, že se

nezajímala o původ zboží, které nakupovala od společností, jenž sídlí na virtuální adrese, nepotřebují ke své činnosti žádné finanční prostředky (čekají vždy na platbu od daňového subjektu, aby mohly uhradit zboží svému dodavateli). Byť se jednalo o značný objem zboží, co do množství i ceny, neměla řádně vedenou skladovou evidenci. V obchodních vztazích si počínala pasivně a s neobyčejnou důvěrou vůči svým dodavatelům, když fakticky zboží nekontrolovala, a tuto kontrolu ponechala na konečném odběrateli.

131. Daňový subjekt k prokázání jeho tvrzení odkazoval na dokumenty v elektronické podobě, zejména kopie e-mailových zpráv, obsahující přijaté nabídky, vydané objednávky, fotografie palet (s neznámým obsahem) zakryté černou balicí fólií s nalepenými nečitelnými štítky na pozadí vstupu do objektu provozovny daňového subjektu, fotografie kartonových krabic s nečitelnými štítky, kopie daňových dokladů, dodacích a přepravních listů, reklamací, dokladů obsažených na elektronických nosičích předložených v rámci daňových kontrol a elektronickou komunikaci se společností Logflex ohledně přeprav zboží dodávaného daňovým subjektem společností TRICOLOR. Neuvedl a označil však žádná konkrétní opatření k zamezení své účasti v podvodném řetězci, potažmo k nim nepředložil důkazní prostředky.
132. Daňový subjekt předložil skypovou komunikaci, která má být stěžejním důkazem, že jednal souladu se svými tvrzeními a že obchodní transakce probíhaly standardně, přičemž aktivně učinil dostatečná opatření, která po něm lze v souladu s judikaturou požadovat, aby zabránil své účasti na daňovém podvodu.
133. Ke skypové komunikaci žalovaný konstatoval, že v souboru „excel komunikace Skype.xlsx“ se nachází vybraná skypová komunikaci vybraných uživatelů za období ode dne 18. 11. 2015 do dne 29. 12. 2016. Jedná se o komunikaci - „info H. - informuje o novém sídle a zřízení společnosti“, „ohledně plateb na bankovní účty vedené mimo území ČR“, komunikace k důkazu o uskutečnění „reklamace a zrušení objednávky dodávky zboží“, dále se jedná o komunikaci s paní K. TriColor s.r.o.“ a o komunikaci „ukázka objednávky dodavatel-odběratel.“ Z komunikace vyplývá, že docházelo k zasílání nabídek a objednávek, dojednávalo se vystavování faktur a časy dodání zboží, řešila se otázka plateb, je zřejmé, že jednatel odvolatele, pan H. a zástupci odběratele TRICOLOR se navzájem znali. K předložené skypové komunikaci se vyjádřil v obou zprávách o daňové kontrole již prvostupňový správce daně. Žalovaný podotkl, že ačkoliv skypová komunikace má dokládat navázání a vznik obchodních vztahů s dodavatelem Bevokes a GANMARO GROUP, včetně role pana H. přitom, je datována až dne 1. 3. 2016, tj. v době, když již obchodní spolupráce probíhala. Vzhledem k datu jejího vzniku a nekonkrétnosti z ní nelze učinit jednoznačný závěr ohledně okolností a role pana H. při navázání obchodní spolupráce s danými společnostmi v době předcházející vzniku komunikace. Nelze z ní dovodit prověření dodavatelů před započítáním spolupráce s dodavatelem.
134. Žalovaný dále ke komunikaci uvedl, že se v ní (až na výjimky) neřeší druh zboží ani ceny jednotlivých dodávek, celých 10 měsíců se obchoduje pouze s jedním zbožím (Xpandisk Extreme Gold micro SDHC UHS-I 512GB Card s adaptérem a Xpandisk Extreme Gold microSDHC UHS-I 256GB Card s adaptérem). Odběratel se daňového subjektu běžně dotazuje, zda má nějakou nabídku, aniž by uváděl, o jaké zboží by se mělo jednat, obdobně daňový subjekt uvádí, že má nabídky, aniž by považoval za potřebné uvést, o jaké zboží se jedná. O vztahu daňového subjektu a dodavatele ke zboží svědčí např. i komunikace ze dne 30. 11. 2015 mezi panem H. a jednatelem daňového subjektu o zboží dodaném společností

Bevokes, kdy „*pan Piksa (jednatel daňového subjektu) sděluje, že přišlo první zboží, že ho přebalí, spočítat to moc nejde, zboží je ošuntělé, některé špinavé i pod plastovým obalem. Pan H. odpovídá, že je to v pořádku, aby to neřešil.*“ Žalovaný dodává, že „*ani na základě této skutečnosti se nezajímá o původ zboží, neřeší jeho stav. Z uvedeného plyne, že zboží v daných obchodních transakcích hraje podružnou roli, jak již bylo uvedeno výše v textu*“.

135. K části komunikace, která se týká plateb na zahraniční účty a která měla prokazovat, že daňový subjekt si „*své obchodní partnery prověřoval a mimo jiné odmítl platit na účty dodavatelů nezveřejněné na stránkách MF ČR*“ žalovaný uvedl, že i když provádění úhrad na zahraniční účty patří mezi znaky podvodů s DPH, samo o sobě to neznamená, že byl dostatečně obezřetný a o svém zapojení do podvodu nemohl vědět. Nadto daňový subjekt požadavek dodavatelů na provádění úhrad na zahraniční účty původně akceptoval a ke změně stanoviska ho dle jeho vyjádření vedla zejména obava z ručení za daň neuhrazenou dodavatelem, a to na základě „*nového*“ zákonného opatření. Žalovaný k tomu poznamenal, že zákonná úprava ručení příjemce zdanitelného plnění za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud bylo toto plnění hrazeno na zahraniční bankovní účet (viz § 109 ZDPH) platila již v době započetí obchodní spolupráce se společnostmi Bevokes a GANMARO GROUP. Ze skype komunikace vyplývá tedy, že daňový subjekt platby na zahraniční účty sám vyhodnotil jako rizikové, avšak i přesto ve prospěch zahraničních účtů, i když se jednalo o zveřejněné bankovní účty obou společností, poukázal v kontrolovaných zdaňovacích obdobích částku ve výši několika milionu eur. Podle žalovaného tedy uvedené opatření tedy nesměřovalo proti zapojení se daňového subjektu do podvodu na DPH, ale k eliminaci pro něho negativních důsledků spojených s platbou na zahraniční účet plynoucí ze ZDPH.

136. K tvrzení, že z komunikace vyplývá, že s odběratelem řešil fyzicky chybějící zboží, přeplatky či storna poptávek odběratele, což svědčí o tom, že obchody mezi subjekty v řetězci nebyly fingované, žalovaný uvedl, že z komunikace ohledně reklamací však vyplývá, že reklamacie se týká pouze komunikace s odběratelem TRICOLOR, „*kdy tento komunikoval chybějící zboží, které však už nebylo následně komunikováno s dodavatelem. Z komunikace navíc vyznívá, jako by fyzická kontrola zboží u odběratele odvolatele byla první prováděná fyzická kontrola a nepředpokládalo se, že zboží měl již předtím zkontrolovat odvolatel, jak tvrdil.*“ Žalovaný nadto podotkl, „*že zatímco u ostatních komunikujících (za odvolatele, odběratele a společnost A&T Warehouse) jsou uvedena jejich konkrétní jména, u dodavatelů GANMARO GROUP a Bevokes je uveden pouze název společnosti bez konkrétního jména komunikujícího a není tak zřejmé, s kým odvolatel vlastně komunikoval. Sama komunikace s dodavatelem je nekonkrétní a neodpovídá tomu, že by se jednalo o dodávky zboží v hodnotě desítek milionů korun měsíčně.*“ Žalovaný uzavřel, že po zhodnocení obsahu předložené skypové komunikace je zřejmé, že z ní nevyplývala žádná přijatá opatření, kterými by daňový subjekt zamezil své účasti na podvodu na DPH. Naopak z ní vyplývá, že pokud daňový subjekt nějaká opatření prováděl, stalo se tak až následně po zahájení obchodní spolupráce s dodavatelem a nedůsledně. Přijímaná opatření pak nebyla způsobitelná daňový subjekt efektivně chránit před riziky, proti nimž měla směřovat.

137. Z předloženého spisu žalovaný zjistil, že v průběhu nalézacího řízení nevyplývaly žádné skutečnosti, které by svědčily o přijetí takových opatření daňovým subjektem (kromě opatření ryze formálních), aby jimi vyloučil možnou účast na daňovém podvodu. Podle žalovaného mohl daňový subjekt přijetí opatření prokazovat například uzavřenými obchodními smlouvami, v nichž by byly upraveny podmínky pořízení zboží, platební

podmínky, postup v případě reklamace apod., dokumenty, kterými by prokazoval prověřování původu zboží, jeho fyzickou kontrolu ve své provozovně. Kontrolní mechanismy, resp. prověřování ve veřejně dostupných rejstřících a předložení výše uvedených dokumentů bylo pouze formálního charakteru, přičemž daňový subjekt ignoroval skutečnosti, které v něm měly (jednotlivě a ve vzájemných souvislostech) vyvolat pochybnosti o standardnosti prováděných obchodních transakcí, a tedy vylučují jeho dobrou víru při výkonu jeho ekonomické činnosti. Dle judikatury SDEU má daňový subjekt přijmout veškerá opatření, která po něm mohou být s ohledem na konkrétní okolnosti daného případu rozumně požadována. Daňový subjekt sice dodavatele ve veřejných rejstřících prověřil, avšak na tyto údaje (v rejstřících uváděné, resp. neuváděné) nebral ohled, když na žádost svého známého, pana H. začal obchodovat se společnostmi Bevokes a GANMARO GROUP, s jejichž zástupci se v průběhu obchodů nemohl setkat, zboží neznámé značky za milionové částky, nezabýval se přitom otázkou, kde tyto společnosti zboží na základě jeho poptávky obratem získávají, apod. Nepřijal dostatečná opatření, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám. V kontextu judikatury SDEU tedy nepřijal veškerá opatření, která po něm mohla být vzhledem ke konkrétním okolnostem daného případu požadována (srov. rozsudek Mahagében, bod 54), a proto musí být nadále považován za osobu účastnící se podvodu na DPH. Z uvedeného důvodu nemohl být v dobré víře, že se účastí na předmětných obchodních transakcích nezapojí do podvodného jednání. Neobezřetnost v obchodních vztazích pak nelze posuzovat jako jednání, které se slučuje s péčí řádného hospodáře. Především nevěnoval pozornost interním kontrolním mechanismům. Nemohl být tedy v dobré víře, že se účastí na předmětných obchodních transakcích nezapojí do podvodného jednání.

138. Soud se s výše uvedeným závěrem žalovaného ztotožňuje. Jestliže se žalobkyně staví do pozice zkušeného obchodníka se zbožím IT, mělo by se to projevit právě v přijetí rozumných opatření zamezujících její účasti na podvodu. Je neobvyklé, že žalobkyně za vhodné opatření shledává u společnosti GANMARO GROUP kopii osobních dokladů pana M. O. Y., ačkoliv z výpisu z obchodního rejstříku, jehož se dovolává, musela seznat, že jediným jednatelem společnosti je od 14. 5. 2012 Ing. Vilém Dostál, s nímž však nejednala. Za nikoli vhodné a obvyklé opatření shledává soud i nepodepsané účetní výkazy či daňová přiznání tohoto dodavatele zboží týkající se předcházejících zdaňovacích období a to s přihlédnutím ke skutečnosti, že při nahlédnutí do obchodního rejstříku si žalobkyně nemohla ověřit relevantnost údajů uvedených v nepodepsaném přiznání k dani z příjmů právnických osob a nepodepsaných účetních výkazech společnosti, které měla k dispozici. Samotné kopie potvrzení o neexistenci daňových nedoplatků této společnosti či kopie výpisu z obchodního rejstříku ke dni 30. 4. 2014 v anglickém jazyce jsou dle soudu zcela nedostatečné. Ke společnosti Bevokes předložila žalobkyně kopii rozhodnutí o registraci k DPH, kopii výpisu z OR, kopii ověření DIČ a kopii osobních dokladů paní S. S. Podle soudu tyto listiny samy o sobě nemohou představovat účinná opatření k zamezení účasti na podvodném jednání. Adekvátně žalovaný poukázal na skutečnost, že nikdy nedošlo k osobnímu setkání daňového subjektu s touto osobou, proto si nemohl být ani jist, že právě s ní komunikuje elektronicky. Skutečnost, že společnost Bevokes a společnost A&T Warehouse byly společnostmi bez obchodní historie, byla žalobkyni od počátku známa, což akceptovala, a to včetně dohody, že žalobkyně prováděla bezhotovostní úhrady zboží dodavatelům až poté, co obdržela úhradu zboží od svého odběratele, tj. společnosti TRICOLOR. Byť se dodávky odehrávaly během několika dní, což snižovalo riziko včasné

platby těmto dodavatelům, přesto lze konstatovat, že „zpětné platby“ byly pravidelně se opakující. Za této situace by bylo rozumným uzavření smluv se zajišťovacími prvky a zájem o původ dodávaného zboží, což s ohledem na převážně jeden druh dodávaného zboží by mělo být lehce daňovým subjektem ověřitelné a přitom nijak zvlášť náročné.

139. S ohledem na výše uvedené se soud shoduje s žalovaným i v závěru, že žalobkyně neprokázala, že přijala rozumná opatření, aby se nezapojila do obchodních operací, které byly stíženy podvodem.
140. Soud proto uzavírá, že v posuzovaném případě finanční orgány shromáždily dostatečné množství důkazních prostředků prokazující objektivní okolnosti, které ve svém souhrnu tvoří logicky ucelený soubor vzájemně provázaných a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě prokazují, že žalobkyně nebyla dostatečně obezřetná a v návaznosti na to vědět měla a mohla, že se účastní obchodní transakce zasažené podvodem na DPH.
141. Žalobkyně se ve své obraně soustředila na jednotlivé nepřímé důkazy, k nimž soud uvádí následující:
142. *V prvním okruhu námitek*, kterými míří do části napadeného rozhodnutí, v níž se žalovaný zabýval existencí podvodu a objektivních kritérií dané věci, které mají svědčit o zapojení žalobkyně do podvodného řetězce, resp. zda daňový subjekt věděl nebo mohl a měl vědět, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, daňový subjekt tvrdí, že obchodované zboží Xpandisk nebylo neznámé ani nebylo jednoznačně identifikovatelné. Soud k tomu uvádí, že nemíní pokračovat v polemice mezi žalobkyní a finančními orgány, zda předmětné zboží bylo v rámci obchodování se zbožím IT lehce dohledatelné, známého původce či zda správce daně vyčerpал v rámci internetových stránek všechny možnosti ověření této skutečnosti. Soud je totiž toho názoru, že i pokud by měl dát za pravdu žalobkyni, toliko tento údaj nemůže na prokázání podvodného řetězce v rámci výše uvedeného souboru ničeho změnit. Na druhou stranu soud však zcela akceptuje zjištění finančních orgánů, že obchodované zboží Xpandisk nebylo jednoznačně identifikovatelné, když se jednalo o zboží bez využití EAN kódu na zboží. Právě absence užití EAN kódu na zboží představuje skutečnost hodnou zřetele, neboť ve svém důsledku znamená, že totožnost obchodovaného zboží je obtížně ověřitelná, což má značný význam pro prokázání uskutečňování obchodů s totožným zbožím v rámci posuzovaného obchodního řetězce. Poukaz žalovaného, že obchodované zboží Xpandisk nebylo jednoznačně identifikovatelné, když se jednalo o zboží bez využití EAN kódu na zboží, představuje tedy jeden z aspektů, který správně vzaly finanční orgány ve zřetel.
143. Žalobkyně především vyzdvihuje způsob, který zvolila ke komunikaci se svými obchodními partnery a poukazuje přitom na předloženou skypovou komunikaci, která dle žalobkyně je rychlá a efektivní, typická pro moderní tržní prostředí. O hodnocení tohoto důkazního prostředku správcem daně a žalovaným tvrdí, že ji ignorovali, případně dezinterpretovali. Zdůrazňuje, že z ní vyplývá, že žalobkyně obdržela nabídku dodavatele a obratem ji přeposílá svým odběratelům, kteří reagují pružně objednávkou v emailu, a žalobkyně obratem potvrzuje odběr svému dodavateli. Soud k tomu uvádí, že respektuje, že skypová komunikace je rychlá a efektivní, avšak rozhodně nepředstavuje jediný možný komunikační prostředek obchodních transakcí a ani nepředstavuje vhodný prostředek k zaznamenání smluvních obchodních podmínek, které by měly být konzistentní po celou dobu kontraktu. V posuzovaném případě právě takový důkazní prostředek absentuje.

Zvolila-li žalobkyně jako stěžejní důkazní prostředek skypovou komunikaci, pak současně zvolila důkazní prostředek, který v návaznosti na výše uvedené není způsobitým vyvrátit zjištění správce daně svědčící o existenci daňového podvodu i o zapojení žalobkyně do podvodného řetězce, aniž by žalobkyně přijala adekvátní opatření. K hodnocení tohoto důkazního prostředku správcem daně a žalovaným soud odkazuje na bod [119] až [126] napadeného rozhodnutí, na které pro stručnost odkazuje a uvádí, že tato část rozhodnutí vyvrací námitku žalobkyně, že skypová komunikace byla ignorována, popř. dezinterpretována. V daném případě finanční orgány nijak nezpochybovaly, že z ní vyplývá, že po obdržení nabídky dodavatele ji obratem žalobkyně přeposílala svému odběrateli, který reaguje obratem objednávkou v emailu a žalobkyně obratem potvrzuje odběr svému dodavateli (viz bod [122] napadeného rozhodnutí). Naopak zdůraznily, že zboží bylo fyzicky dodáváno, zdanitelná plnění nebyla označena jako fiktivní, jako uskutečněná, avšak za účelem dosahování neoprávněných daňových výhod, kdy obchodování se zbožím bylo pouze prostředkem k jejich dosahování.

144. Žalobkyně nesouhlasí se správcem daně ani v tom, že k prostředkům obchodování a komunikace řadí webové stránky (bod [81] napadeného rozhodnutí). V napadeném rozhodnutí žalovaný uvádí, že „*Odvolatel se nemohl dozvědět ani bližší informace o společnosti Bevokes, poněvadž neměla zřízeny internetové stránky a webové stránky společnosti GANMARO GROUP byly pouze formálního charakteru. Společnost A&T Warehouse nabídku zboží sice prostřednictvím internetových stránek prezentovala, nenabízela však zboží, které dodávala odvolateli. Společnosti Bevokes a GANMARO GROUP tak svou ekonomickou činnost neprezentovaly a nenabízely Xpandisky jiným potenciálním obchodním partnerům. Je přitom velmi nepravděpodobné, aby v současné době řádně fungující společnosti neměly alespoň základní webové stránky, na nichž by svou nabídku prezentovaly a snažily se zvýšit poptávku odběratelů a realizovat tak vyšší zisk. Prezentace v síti internet je jedním ze základních proků sebepropagace společnosti a prostředkem navázání obchodních kontaktů, a to jak s potencionálními dodavateli, tak i odběrateli.*“ Soud na citované úvaze neshledává nic neracionálního, neboť primárním cílem každého obchodujícího podnikatelského subjektu je především dosažení co nejvyššího zisku, tedy rozšíření možného okruhu odběratelů obchodovaného zboží.
145. K námitce žalobkyně ve vztahu k okolnostem, které se týkají přepravní smlouvy mezi společnostmi Hellman a ostatními subjekty, kdy žalobkyně uvádí, že **jí nejsou známy**, nemohla je nijak ovlivnit, proto nesouhlasí se skutečnostmi popisovanými žalovaným v bodě [61] a [62] napadeného rozhodnutí, soud konstatuje, že v těchto bodech rozhodnutí popisuje žalovaný fungování a existenci celého obchodního řetězce, tedy uvádí i zjištění vztahující se k subjektům zapojeným do obchodního řetězce na pozicích před žalobkyní („*Tuzemské společnosti na pozicích před odvolatelem (vyjma společnosti A&T Warehouse) využívaly služeb logistické společnosti Hellmann Worldwide Logistics s.r.o., DIČ: CZ25605666 (dále jen „Hellmann“), s níž měly uzavřeny „On hold service agreement“ (dále jen „on hold smlouva“), umožňující rychle po sobě jdoucí přeprave zboží bez jeho fyzického pohybu během uskladnění zboží u společnosti Logflex CZ s.r.o., DIČ: CZ28496850 (dále jen „Logflex“) na adrese Kunice u Říčán 227, Stránčice. On hold smlouva byla uzavřena se společnostmi Hellmann krátce po změně jednatelů tuzemských společností a jejich společníků, kterými se nově staly cizí osoby s bydlištěm mimo území ČR, převážně ve Spojeném království Velké Británie a Severního Irsku. Předmětem on hold smlouvy bylo poskytování logistických služeb: on hold servis, skladování, inspekce zásilek a jejich přebalení. On hold servisem se dle znění příslušných smluv rozumí služba, kdy je zásilka společností Hellmann uvolněna příjemci pouze na základě*

písemného uvolnění od příkazce, přičemž společnost Hellmann je schopna zajistit i vícenásobný on hold mezi více společnostmi (příkazci a příjemci....“). Jak již bylo soudem konstatováno, uvedená zjištění uváděl žalovaný v souvislosti s posouzením existence daňového podvodu, kdy bylo jeho povinností vyplývající z judikatury SDEU či NSS se nejprve zaměřit na tuto otázku. Námitku žalobkyně, která se vztahuje k jednání subjektů zapojených do obchodního řetězce na pozicích před žalobkyní, shledává soud proto zcela irelevantní.

146. Další námitky žalobkyně se vztahují k posouzení nesrovnalostí žalobkyně v její skladové evidenci. Byť žalobkyně připouští tyto nesrovnalosti (bod [65] napadeného rozhodnutí), současně je považuje za formální a mající toliko evidenční charakter. Jinými slovy žalobkyně nepřisuzuje žádný podstatný význam skutečnosti, že mezi datem skladové evidence u žalobkyně, a datem naskladnění dodavatele u přepravce Hellman (resp. datem uskutečnění zdanitelného plnění na přijatém daňovém dokladu uvolnění zboží a datem jeho fyzického přijetí) existuje rozdíl, což vysvětluje užitím účetního systému Money S4, který určité skutečnosti zaznamenává automaticky. Uvedené vysvětlení žalobkyně odpovídá hodnocení skladové evidence správcem daně, který k ní uvedl, že *„Vedení skladové evidence společně s ostatními zjištěními ve svém souhrnu vedou k závěru o její neprůkaznosti, neúplnosti a nesprávnosti.“* S tímto hodnocením se soud shoduje. Totéž lze vztáhnout i k námitce nesprávného posouzení, že v případě nesrovnalostí byl daňový doklad opraven dopsáním textu rukou, což žalobkyně opět vysvětluje použitím účetního software Money S4. Soud k tomu dodává, že další námitky žalobkyně, která tvrdí, že stav zboží měla reálně pod kontrolou, řádně vyřizovala reklamace a prováděla fyzickou kontrolu zboží, když přepočítávala zboží doručené na její provozovnu před další expedicí odběrateli TRICOLOR, nejsou důkazně podpořeny, přičemž soud zdůrazňuje, že shledává skladovou evidenci toliko za formální, neodpovídají reálně stavu naskladněného zboží. Soud se shoduje i s žalovaným, že tvrzení o přepočítávání zboží žalobkyní, které bylo doručeno na její provozovnu před další expedicí odběrateli TRICOLOR, nemohlo být prokázáno komunikací s paní K. ze společnosti TRICOLOR (v záznamech č. 3700 - 3684 ze dne 8. 2. 2016). Žalobkyně k poukazu žalovaného v bodu [65] napadeného rozhodnutí na nesrovnalost v zásilkách, konkrétně *„Nesoulad v hmotnosti zásilky“* v checklistech, uvádí, že takovou kontrolu nikdy neprováděla, pokud ji zvolili jiní obchodníci v řetězci, nelze jí to přičítat. Trvá však na tom, že sama kontrolu množství a typu jednotlivých položek prováděla podle faktur a dodacích listů, o čemž svědčí žalobkyní doložené dodací listy, faktury a příslušná komunikace s odběratelem a dodavatelem, a přepravcem. Soud k tomu dodává, že uvedené však nevypovídá o fyzické kontrole zboží, ale toliko o dokladové kontrole.
147. Dalšími námitkami míří žalobkyně proti posouzení způsobu plateb a výše marže. Skutečnost, že k úhradám za zboží docházelo „pozpátku“ (viz bod [68] napadeného rozhodnutí) považuje žalobkyně za *běžnou obchodní praxi. De facto takový způsob platby znamená, že žalobkyně se účastní obchodního řetězce, aniž by měla vlastní finanční krytí transakce, je v postavení, kdy čeká na platbu od svého odběratele, aby sama mohla dostat svým závazkům vůči dodavatelům. Soud takový způsob platby neshledává* odpovídající běžným obchodním zvyklostem a to zejména za situace, kdy k takovému způsobu platby dochází dlouhodobě a bez písemného ujednání. Vysvětlení žalobkyně, že se jedná o racionální postup, kdy obchodníci nedisponují disponibilním finančním obnosem v takové výši, aby hradili dodavatelům dříve, než je jejich odběrateli zapláceno jim, není přesvědčivý a nijak důkazně podložený a to zejména v kontextu s dalšími zjištěními v dané věci, resp. v návaznosti na další zjištění správce daně uvedená v napadeném rozhodnutí v bodu [68]

(„K úhradám dodávek zboží docházelo v obchodním řetězci „pozpátku“, kdy odběratel z JČS provedl zálohovou platbu ve prospěch společnosti TRICOLOR, která peněžní prostředky poukázala na bankovní účet odvolatele, ten svým dodavatelům a ti svým dodavatelům. Dodávky tedy byly hrazeny z cizích zdrojů a to většinou krátce po příchozích platbách. Úhrady mezi tuzemskými společnostmi uskutečňujícími zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku probíhaly výhradně v eurech. Společnosti v obchodním řetězci poukazovaly v kontrolovaných zdaňovacích obdobích platby za zboží na zahraniční bankovní účty, i když se jednalo o tuzemské společnosti“). Byť žalobkyně tvrdí, že neznala jiné subjekty z tohoto řetězce než přímé dodavatele a přímého odběratele, přesto soud nemůže od těchto okolností daného případu odhlédnout, nýbrž je třeba všechna zjištění posuzovat ve vzájemných souvislostech.

148. Soud se shoduje s žalovaným, že otázka splatnosti je v obchodních vztazích zásadní, neboť je od ní odvozován okamžik prodlení. Již s ohledem na skutečnost, že primárním cílem každé obchodní transakce (a v daném případě se jednalo navíc o nijak smluvně ošetřený vztah) je zisk, resp. zajištění řádného finančního toku mezi obchodními subjekty a rovněž s ohledem na skutečnost, že žalobkyně vysvětluje, že došlo k úhradám za zboží „pozpátku“, protože nedisponovala disponibilním finančním obnosem (zřejmě jako ostatní subjekty v daném obchodním řetězci), aby hradila cenu dodavatelům dříve, než jí bylo zapláceno jejím odběratelem, se jeví soudu neadekvátním vysvětlení žalobkyně, že uplatňováním úroků z prodlení se poškozují obchodní vztahy mezi obchodními partnery a tak se v praxi běžně nepoužívají. Naopak, pokud by uvedený postup byl zcela běžným, pak by sjednané sankce ve formě úroků z prodlení v obchodních vztazích zcela ztratily svou funkci a smysl. Žalobkyně tedy na jednu stranu přiznává, že po celou dobu posuzovaného období (tedy dlouhodobě) neměla dostatek finančních prostředků, na druhou stranu se brání dohodnuté úroky z prodlení požadovat po obchodním partnerovi, ačkoliv by jí mohly zisk zvýšit. I tuto okolnost je nutno hodnotit v kontextu všech zjištěných okolností stejně jako skutečnost, na kterou žalovaný upozornil v bodu [90] napadeného rozhodnutí, a sice že při konkrétní úhradě je žalobkyní místo čísla hrazených dokladů při bankovním převodu uváděn jen text „platba za SD karty“, což není obvyklé. V obchodní praxi je běžné a obvyklé, že dodavatel objednavce přiděluje číslo objednávky a to např. kvůli evidenci, logistice či platbě za dodané zboží. Žalobkyní prezentovaná laxnost v obchodním styku není v tomto smyslu obvyklá, neboť přesnost účetních dokladů brání potenciálním neshodám mezi obchodními partnery. Sama tato benevolence při vystavování účetních dokladů, byť se neřadí k typickým aspektům podvodného jednání, však svědčí pochybnosti o smyslu takto vystavených účetních dokladů.
149. Žalobkyně dále upozorňuje na skypovou komunikaci (záznam 4465 - 4558, ze dne 17. 2. 2016), z níž vyplývá, že odepřela dodavateli Bevokes platby na zahraniční účty a sdělila mu, že bude provádět platby pouze na zveřejněné účty, následné transakce z převážné většiny pak probíhaly na účty u českých bank. Žalovaný tuto skutečnost nezpochybňuje, uvádí však, že i když žalobkyně vyhodnotila platby na zahraniční účty jako rizikové, i přesto ve prospěch zahraničních účtů poukázala v kontrolovaných zdaňovacích obdobích částku ve výši několika milionu eur, což se ve svém důsledku nedá hodnotit jako jednání obezřetné. Pro stručnost soud odkazuje na bod [91] napadeného rozhodnutí, kde žalovaný popisuje zjištění správce daně týkající se plateb žalobkyně nejen na účet společnosti Bevokes, ale i společnosti GANMARO GROUP za zboží (v daném případě na kyperský bankovní účet). Ani této námitce soud nepřisvědčil.

150. Ohledně výše marže se soud shoduje s žalobkyní, že pokud žalobkyně dodala zboží odběrateli TRICOLOR za cenu, která se téměř nelišila od cen zboží, které fakturovala společností GANMARO GROUP a Bevokes, pak rozdíl cen zboží pohybující se v jednotkách centů nabýval na významu až při vyšším objemu prodávaného zboží. V tom případě se však nabízí otázka, byla-li výše akceptovatelné marže závislá na velkém objemu a hodnotě zboží, z jakého důvodu nebyl posuzovaný kontrakt smluvně ošetřen tak, aby byla podmínka dosažení přijatelné marže pro daňový subjekt v dlouhodobějším horizontu naplněna.
151. S přihlédnutím k výše uvedenému neshledal soud námitky vztahující se k posouzení způsobu plateb a výše marže důvodnými.
152. Žalobkyně rovněž nesouhlasí s *hodnocením* výpovědi svědka pana A. H., kterou podle ní žalovaný dezinterpretuje. Žalobkyně má za to, že svědek vypovídal v její prospěch, neboť potvrdil obvyklosti obchodních jednání a jejich elektronické formy, absenci tištěných smluv, potvrzení způsobu distribuce, uskladňování zboží, formy plateb, nevymáhání zanedbatelných úroků z prodlení. Svědek potvrdil rovněž, že ze strany žalobkyně byla navázána spolupráce tak, jak uváděla žalobkyně. Soud se s uvedeným tvrzením po seznámení se s výpovědí jmenovaného svědka neztotožnil. Svědek se vyjadřoval v obecné rovině k obchodním transakcím se zbožím IT a potvrdil obchodní, ale i osobní vazby vzniklé v rámci společností v posuzovaném řetězci (společnost GANMARO GROUP znal již z předchozího zaměstnání u společnosti Europea Distribution, kde byl zaměstnán 3 roky na pozici obchodního manažera a to od března až do konce února 2016, „v březnu 2016 začal firmu A&T Warehouse ovládat a řídit jako jednatel“). Jak již bylo výše uvedeno, správce daně dospěl k závěru, že společnost Europea Distribution se zapojila ve zdaňovacím období 2014 do obchodního řetězce zasaženého podvodem na DPH; součástí tohoto řetězce byla i společnost GANMARO GROUP a PJCARD. Správce daně identifikoval v tamní věci chybějící daň v řetězci u společnosti Fluid Electronics, stejně jako je tomu v posuzovaném případě. Žaloby byly po přezkoumání zrušujících rozsudků Krajského soudu v Ostravě zamítnuty (viz bod 125. tohoto rozsudku). Zatímco jednatel žalobkyně uváděl, že byl požádán o pomoc panem H., v té době zaměstnancem společnosti Europea Distribution, který mu sdělil, že se chystá odejít a požádal ho o pomoc s obchody, které do té doby prováděl prostřednictvím svého zaměstnavatele, proto se dohodli, že ho s nimi seznámí (viz vyjádření žalobkyně ze dne 3. 1. 2019), svědek pan H. k navázání spolupráce, uvedl pouze, že k navázání spolupráce mezi společností PJCARD a společností A&T Warehouse došlo z jeho iniciativy, důvodem bylo, že oslovil všechny svoje nejlepší zákazníky, se kterými chtěl spolupracovat i nadále. Z uvedeného vyplývá, že svědek nepopsal navázání spolupráce jako žádost o pomoc v rámci obchodní činnosti.
153. Namítá-li žalobkyně, že neměla jak zjistit, zda její obchodní partneři plní své daňové povinnosti, je třeba uvést, že ze správního spisu takový požadavek správce daně (či žalovaného) nevyplývá.
154. Žalobkyně vytýká žalovanému rovněž, že poukazuje na virtuální sídla dodavatelů (viz bod [70] napadeného rozhodnutí), neboť „virtuální sídla“ dnes využívá nemalé množství obchodních korporací, aniž by páchaly daňové podvody a dále nesouhlasí s tím, že žalovaný upozornil nato, že ve statutárních orgánech byli cizí státní příslušníci a že poukázal jako na podezřelou skutečnost, že dodavatelé neměli v době uskutečnění obchodních transakcí zapsanou žádnou provozovnu a nedisponovali potřebným zázemím pro „*administrativu spojenou se skladováním*“. Soud k tomu uvádí, že se v jedná o podpurné

indicie, které by samy o sobě nebyly způsobilé podpořit úvahy žalovaného o zapojení žalobkyně do podvodného řetězce, které však musí být rovněž vzaty ve zřetel, neboť dokreslují právě posuzovaný případ. Upozorňuje-li žalobkyně, že v daném případě nezastížitelnost statutárních orgánů relativizuje skutečnost, že dne 30. 5. 2018 prověřoval správce daně zapsané sídlo žalobkyně a přítomný zástupce žalobkyně mu sdělil, že se zde jednatel osobně momentálně nenachází, ale je možné ho kdykoliv kontaktovat, že před správcem daně stojí jeho zástupce, soud k tomu dodává, že přítomným zástupcem žalobkyně byl její právní zástupce, což nevyvrací úvahu správce daně o „virtuálním sídle“, kterou žalobkyně ani nespornuje, shledává ji však zcela běžnou. Lze rovněž dodat, že žalovaný poukázal na skutečnost, že ve statutárních orgánech byli cizí státní příslušníci právě v návaznosti na „virtuální sídla“ společností a to s odůvodněním, že v případě potřeby se s nimi nelze osobně setkat, což pro obchod v takovém objemu a za tak vysoké částky není standardní. Soud se shoduje s žalovaným i v úvaze v bodu [83] napadeného rozhodnutí, kde uvedl, že žalobkyni „mělo být podezřelé, že mu dva noví dodavatelé ve stejné době dodávají stejné zboží za stejné ceny ze skladu stejné logistické společnosti, a že vždy mají poptávané zboží obratem připravené k dodání“. Uvedenou úvahu žalovaného shledává soud racionální a námitku žalobkyně, že totiž s těmito subjekty aktivně komunikovala a popsala, jak získala kontakt na tyto společnosti, zcela irelevantní.

155. K úvaze žalovaného obsažené v bodu [85] napadeného rozhodnutí, kde žalovaný hodnotí komunikaci s dodavatelem GANMARO GROUP a Bevokes tak, že vzbuzuje dojem, že komunikaci píše jedna a tatáž osoba pouze z jiného emailu, o čemž svědčí shodné prvky komunikace, soud uvádí, že sice souhlasí s žalobkyní, že tomu tak být nemusí či nemuselo. Sama tato indicie má však rovněž podpůrný charakter a ve svém důsledku, i pokud by tato úvaha v napadeném rozhodnutí absentovala, by nevedla ke změně závěru, že v posuzovaném případě existovala řada objektivních okolností (viz výše), z nichž vyplývá, že žalobkyně měla vědět, že nákupem zboží od jmenovaných dodavatelů se účastní podvodu na DPH. Totéž lze vztáhnout i k žalovaným uváděným zjištěním, že „Na osobních daňových účtech odvolatelových přímých dodavatelů je evidován nedoplatek na DPH (u společností GANMARO GROUP a Bevokes ve výši několika desítek milionů korun. Společnosti GANMARO GROUP a Bevokes byly označeny za nespolehlivé plátce a po zrušení registrace k DPH se staly nespolehlivými osobami.“ Tyto údaje, byť sledují až následné indicie, tedy vzniklé po posuzovaném kontraktu, jsou toliko podpůrné, a ve svém důsledku, i pokud by tato zjištění v napadeném rozhodnutí absentovala, nevedla by ke změně závěru napadeného rozhodnutí.
156. Ve druhém okruhu námitek míří žalobkyně do části napadeného rozhodnutí, v níž se žalovaný zabýval posouzením přijatých opatření žalobkyně, která od ní mohla být rozumně vyžadována, aby zajistila, že přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu.
157. Soud předesílá, že zatímco důkazní břemeno ohledně existence objektivních okolností tíží správce daně, důkazní břemeno ohledně přijatých opatření, která by svou povahou byla schopna reálně předejít a zabránit účasti žalobkyně na podvodu na DPH, leží na žalobkyni
158. Předně žalobkyně zdůraznila, že jako opatření proti zapojení do podvodu si vyžádala a opatřila u svých obchodních partnerů GANMARO GROUP a Bevokes všechny veřejně dostupné údaje ve veřejných rejstřících a nadto doložila správci daně i plnění daňových povinností těchto společností vůči České republice, včetně účetních dokumentů těchto společností a rovněž kopie osobních dokladů fyzických osob, které jednají za tyto obchodní partnery.

159. Žalobkyně tedy nabídla správci daně značné množství listinných důkazů, které ve svém celku mají svědčit o její obezřetnosti. Žalovaný i správce daně tyto listiny podrobily obsáhlému hodnocení, včetně jejich výčtu (bod 107 a násl. napadeného rozhodnutí). Žalovaný k některým důkazním prostředkům vyzvedl jejich časovou stránku, resp. jejich neaktuálnost k datu zahájení obchodní spolupráce („nelze zjistit, kdy tyto byly odvolatelem získány“), k této úvaze dochází na základě data jejich vytvoření (většina z nich je z roku 2015 - viz body [107] a [108] napadeného rozhodnutí), u jiných dospěl k závěru, že nebyly způsobilými žalobkyni ochránit před zapojením do podvodného řetězce (konkrétně body [109], [110], [111] napadeného rozhodnutí). V bodech [113] a [117] napadeného rozhodnutí pak hodnotí jednotlivé důkazní prostředky v jejich vzájemnosti („z OR nemohl daňový subjekt zjistit relevantní informace o dodavatelích, když tito nezveřejňovali účetní závěrku, mohl však zjistit, že jednateli, resp. společníky společnosti GANMARO GROUP a Bevokes jsou zahraniční osoby, u dodavatele GANMARO GROUP mohl zjistit, že jejím jednatelem je Ing. Dostál, tudíž by zahájení spolupráce bylo vhodné domlouvat s ním a nikoliv se zahraniční osobou, která je pouze společníkem společnosti GANMARO GROUP“), na které soud pro stručnost odkazuje. Namítá-li nyní žalobkyně, že žalovaný mohl zjistit z živnostenského rejstříku, že dodavatel GANMARO GROUP má zapsáno 6 oborů činností, mimo jiné Velkoobchod a maloobchod již od 27. 3. 2013, pak soud uvádí, že žalobkyně opomíjí, že pokud chtěla prokazovat tímto důkazním prostředkem její obezřetnost při navázání spolupráce s touto společností, nic jí nebránilo v doložení této skutečnosti již v rámci řízení před finančními orgány. Úvahu žalovaného, že není standardní, aby si potenciální obchodní partneři poskytovali přiznání k DPH či potvrzení o úhradě daně, shledává soud za odpovídající běžné obchodní praxi a ztotožňuje se s žalovaným i v tom, že tato skutečnost spíše svědčí o nestandardním fungování společností v řetězci.
160. Žalobkyně opakovaně zdůrazňuje specifičnost předmětných obchodů založenou na skyповé dokumentaci. Dle soudu i užití takové obchodní komunikace (zvolené mezi žalobkyní a jejími obchodními partnery) neznamená, že se jedná o způsob zcela obvyklý či běžný a to právě za situace, kdy ze správního spisu vyplývá, že žalobkyně rezignovala na základní mechanismy a principy při sjednávání obchodů, když při kumulaci podezřelých indicií neošetřila způsob dodávek a plateb (včetně řešení případných sporů) uzavřením písemných smluv. I když písemné smlouvy nejsou povinné, přispívají k transparentnosti obchodní činnosti smluvních stran. Písemná rámcová smlouva, kterou žalobkyně uzavřela se společností A&T Warehouse dne 22. 6. 2016 neobsahuje standardní úpravu obchodních vztahů (např. pojištění zboží, splatnost).
161. Nedostatky ve skladové evidenci žalobkyně, která si „vypomáhala“ ručním dopsáním chybějícího zboží jsou zarážející a svědčí o neodpovědném, resp. liknavém přístupu žalobkyně k řádně vedené evidenci zboží. Objem obchodů nebyl přitom pro žalobkyni nijak nevýznamný, když dosahoval řádově částek ve výši milionů a žalobkyně právě s takovým objemem byla předem srozuměna, resp. s ním počítala, neboť jen za dosažení takového objemu zboží byly předmětné obchody pro ni „zajímavé“ z pohledu výše relativně nízké marže. Jinými slovy i marže ve výši, které se žalobkyni dostalo při objemu obchodovaného zboží, byla pro žalobkyni přijatelná, s čímž nelze než s žalobkyní souhlasit. Za těchto okolností nemůže však obstát požadavek žalobkyně, která navrhla správci daně, aby nechal vypracovat znalecký posudek týkající se posouzení obvyklosti výše marže ve velkoobchodních transakcích. Takový návrh byl nadbytečný a pro posouzení dané věci nerozhodný. Ve vztahu k návrhu žalobkyně, aby byl slyšen svědek pan V. se soud shoduje s žalovaným, který návrh tohoto svědka shledal nadbytečným,

„neboť okolnosti navázání obchodní spolupráce odvolatele se společností Logflex ani uskutečnění přeprav, zajišťovaných pro odvolatele touto společností nebyly zpochybněny“.

162. Z pohledu soudu, i když žalobkyně doložila značné množství listinných důkazů, těmito důkazy svou obezřetnost za prokázaných objektivních okolností, neprokázala. Ve vzájemných souvislostech, žalobkyní doložené prověření dodavatelských společností, neobstojí.
163. Lze tedy shrnout, že žalobkyně si nepočínala s dostatečnou opatrností, v důvěře, na doporučení svědka pana H., začala obchodovat na základě elektronické korespondence se společnostmi, se kterými dosud neobchodovala, a které na základě prokázaných objektivních skutečností, byly součástí podvodného řetězce. To vše bez písemného smluvního zajištění v milionových částkách bez adekvátních kontrolních mechanismů. Takový postup sice lze vnímat i jako podnikatelské riziko, avšak nepřiměřené všem okolnostem daného případu, které žalobkyni musely být již při zahájení obchodní spolupráce zřejmé, dle soudu jde o postup žalobkyně přinejmenším nedbalý. Výše uvedené okolnosti byly u jednotlivých dodavatelů tedy schopny přinejmenším vyvolat podezření o zapojení do podvodu, a proto závěr finančních orgánů, že žalobkyně měla a mohla vědět o svém zapojení do podvodného řetězce a současně, že nepřijala dostatečná opatření, která od ní mohla být rozumně vyžadována, je správný.
164. Soud nepřisvědčil ani námitce nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno. Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí přezkoumat. V posuzovaném případě k takovému závěru soud nedospěl, neboť vady, jež by bez dalšího zakládaly nemožnost napadené rozhodnutí vůbec přezkoumat, soud u napadeného rozhodnutí neshledal. Žalovaný podrobně popsal důvody, které vyústily ve vydání napadeného rozhodnutí, a soud tyto důvody přezkoumal.
165. *Ve třetím žalobním bodu* namítá žalobkyně, že žalovaný neunesl důkazní břemeno minimálně v rozsahu tvrzeného vědomého zapojení žalobkyně do daňového podvodu, a naopak, přesvědčivě nevyvrátil důkazy předložené žalobkyní dokládající, že přijala veškerá adekvátní opatření pro zabránění její účasti na daňovém podvodu. V posuzovaném případě s ohledem na výše uvedené soud dospěl k závěru, že finanční orgány unesly své důkazní břemeno a prokázaly existenci podvodu na DPH i vědomost (vědět mohla a měla) žalobkyně o něm. Důkazní břemeno ohledně přijatých opatření, která by svou povahou byla schopna reálně předejít a zabránit její účasti na podvodu na DPH, pak tíží žalobkyni. Jak již bylo výše předestřeno, žalobkyně své důkazní břemeno neunesla a tudíž i závěr finančních orgánů týkající se (ne)přijatých opatření, shledal soud v souladu se zákonnou úpravou.
166. Ze shora uvedených důvodů dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
167. O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl plný úspěch žalovaný, avšak žalovanému v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžných činností

nevznikly. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává 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.

Kasační stížnost je nepřijatelná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem. To neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

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 14. března 2023

JUDr. Ludmila Sandnerová, v. r.
předsedkyně senátu