



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK**

**JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D. a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D. a Mgr. Petra Šebka ve věci

žalobce: **S METAL s.r.o.**  
sídlem Veveří 9, Brno  
zastoupený Mgr. Jaroslavem Marténkem, advokátem  
sídlem Slavíčkova 827/1a, Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2.2.2017, č.j. 2111/18/5300-21441-711676,

**takto:**

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

### Odůvodnění:

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 2.2.2017, č.j. 2111/18/5300-21441-711676, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno celkem šestnáct dodatečných platebních výměrů ze dne 13.2.2017 vydaných Finančním úřadem pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“), kterými správce daně žalobci doměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období května 2012 až července 2012, září 2012 až září 2013 z transakcí s hutním materiálem v rámci řetězce, u něhož správce daně a dospěl k závěru, že byl vytvořen za účelem vylákání výhody na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“).

#### I. Shrnutí žalobní argumentace

2. Žalobce namítá, že jak prvostupňová rozhodnutí, tak rozhodnutí žalovaného jsou nezákonná, neboť správce daně neprokázal, že se žalobce stal součástí tzv. řetězce společností, jejichž obchody jsou zatíženy daňovým podvodem, a že měl a mohl o svém zapojení vědět. Podle žalobce správce daně a žalovaný nesprávně hodnotili žalobcem přijatá opatření a informace, které mohl v době uzavírání obchodů znát. Žalovaný nedefinoval obvyklé obchodní zvyklosti či standardy. V napadeném rozhodnutí vychází z neprokázaných úvah, hypotéz a domněnek, které jsou v rozporu se zásadami logiky a jsou nesrozumitelné; realizace obchodních případů podle žalobce odpovídala obvyklé praxi. Důvody napadeného rozhodnutí jsou chaoticky roztroušeny a směřovány; to podle žalobce zakládá nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí; žalobce tudíž neví, jak se má bránit, jaké konkrétní domněnky o údajně nestandardních obchodech má vyvracet a jakými důkazními návrhy.
3. Žalobce dále namítá, že žalovaný přičítal větší váhu skutečnostem svědčícím v neprospěch žalobce a účelově ignoroval skutečnosti svědčící v jeho prospěch. Žalobce v této souvislosti namítá, že k dokazování ohledně jeho vědomostí o skutečnostech nebyl během daňové kontroly řádně vyzván. Žalobce podrobnou argumentací dovozuje, že celou řadou důkazů prokázal, že k žádnému pochybení na jeho straně nedošlo a že se na žádném podvodném jednání v řetězci nepodílel a ani o něm nevěděl ani objektivně vědět nemohl. Žalovaným uplatňované pravidlo „ověřuj, když pochybuješ“ vyžaduje po žalobci ověřování, které mu nepřísluší a není technicky možné. Postupem žalovaného došlo k porušení čl. 11 odst. 4 Listiny základních práv a svobod, porušení čl. 1 Protokolu č. 1 k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod, jakož i čl. 17 odst. 1 a odst. 2 Všeobecné deklarace lidských práv, neboť došlo k faktickému vyvlastnění části majetku žalobce a zneužití výkladu daňových předpisů a judikatury Nejvyššího správního soudu. Žalobce v této souvislosti odkazuje na rozhodnutí Krajského soudu v Plzni ze dne 26.1.2016, č.j. 57 Af 7/2014-200, a rozhodnutí England and Wales High Court (Chancery Division) ve věci Megtian Ltd v HM Revenue & Customs [2010] EWHC 18 (Ch) ze dne 15.1.2010.
4. Žalobce rozporuje jednotlivé správcem daně definované nestandardnosti obchodních transakcí v rámci šetřených řetězců; žalobce zpochybňuje jejich skutkové důvody i význam pro posuzovanou věc, zejména pokud jde o cenové informace (od společností FERAPI-PRAHA, s.r.o. a NYPRO hutní prodej, a.s.). Podle žalobce byly dodávky doprovázeny všemi obvyklými doklady (objednávky, dodací listy, certifikáty apod.), přičemž celá tato

dokumentace se nachází u policie, avšak správní orgány si ji nevyžádaly. Žalobce také opakovaně uváděl, že velká část komunikace týkající se předávání objednávek probíhala s ohledem na jejich četnost a lhůty elektronicky. K tomu se však žalovaný nepokusil provést jakékoli dokazování.

5. Žalobce dále namítá, že žalovaný chybně vycházel z výpovědi R. D. učiněné na policii. Podle ustálené judikatury správních soudů je použití takových důkazů porušením zásady bezprostřednosti a průlomem do principu, že skutečnosti zjišťované výpovědí osoby odlišné od daňového subjektu se zásadně zjišťují prostřednictvím svědecké výpovědi učiněné v daňovém řízení. Žalobce dále namítá, že z výpovědi T. M., které se žalobce nemohl ze zdravotních důvodů zúčastnit, žalovaný i správce daně dovodili skutečnosti ve výpovědi neuváděné a zdůraznili skutečnosti účelově vytržené z kontextu. Žalovaný a správce daně se nijak nevypořádali s obsahem svědecké výpovědi Ing. L. S., kterou byla řada tvrzení ve výpovědi T. M. vysvětlena anebo vyvrácena.
6. Podle žalobce nebylo žalovaným tvrzeno ani prokázáno, že nedoplatek na DPH vzniklý u některých článků řetězce souvisí s dodávkami žalobci. Samotné neodvedení daně, které žalovaný vzal za podvodné jednání, podvodem ve smyslu judikatury není. Odepření nároku na odpočet daně je třeba striktně odlišovat od ručení za daňovou povinnost jiné osoby.
7. Žalobce se soudní ochrany domáhá i z toho důvodu, že daňové řízení ve věci trvalo déle než čtyři roky a že finanční správa svým postupem naprosto eliminovala veškerou hospodářskou činnost žalobce. Žalobce byl přesto po celou dobu řízení kontaktní a reagoval na všechny podněty žalovaného i správce daně v jednotkách dní, a to i v případech, kdy mu k tomu byla stanovena nesmyslně krátká lhůta.
8. S ohledem na výše uvedené žalobce navrhuje, aby soud jak napadené rozhodnutí, tak rozhodnutí prvostupňová zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Na svém procesním postoji žalobce setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem.

## II. Shrnutí vyjádření žalovaného

9. Žalovaný předně odkazuje na obsah napadeného rozhodnutí a argumenty v něm uvedené, na nichž setrvává, a se žalobními námitkami nesouhlasí. Poukazuje rovněž na to, že odvolací námitky (shodně jako žalobní námitky) se v podstatné míře shodovaly s argumenty uplatněnými již v rámci daňové kontroly, s nimiž se podrobně vypořádal správce daně ve zprávě o daňové kontrole; s ohledem na zásadu jednotnosti daňového řízení nebylo třeba znovu v napadeném rozhodnutí všechny podrobnosti týkající se věci detailně opakovat.
10. Žalovaný zároveň nesouhlasí se žalobcovým pojetím pravidla „prověřuj, když pochybuješ“, neboť prověřování obchodních partnerů až po zahájení obchodní spolupráce při zjištění nesrovnalostí je opožděné. Pokud jde o jednotlivé nestandardnosti obchodní spolupráce žalobce a jeho smluvních partnerů, ty byly popsány zejména ve zprávě o daňové kontrole. Pokud jde o přijetí kontrolních mechanismů, to je věcí daňového subjektu, nicméně podle žalovaného lze kupř. odkázat jako na určitý návod na Informaci Generálního finančního ředitelství k pravidlům fakturace z roku 2013.
11. Žalovaný má za to, že v daném případě postupoval v souladu s judikaturou, která se týká dané problematiky. Betonářská ocel podle žalovaného patří mezi rizikové komodity, při

jejím obchodování často dochází k tzv. kolotočovým podvodům na DPH; zároveň žalovaný poukazuje na to, že nepřiznání nároku na odpočet DPH nenahrazuje výběr „chybějící“ daně.

12. Žalovaný navrhuje, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl, a na svém procesním postoji setrval během celého řízení před zdejším soudem.

### III. Posouzení věci

13. Žaloba byla podána včas (§ 72 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, dále jen „s.ř.s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).
14. Zdejší soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování žalovaného a bez jednání za splnění podmínek podle § 51 odst. 1 s.ř.s. dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
15. Žalovaný své rozhodnutí založil na tom, že transakce žalobce byly součástí řetězce zatíženého podvodem na DPH, přičemž dovodil, že žalobce vzhledem ke všem okolnostem mohl a měl vědět, že se takového řetězce transakcí účastní.
16. Pokud jde o faktické uskutečnění transakcí a naplnění formálních podmínek ve smyslu § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ty nebyly zpochybněny; proto se s podstatou věci míjí žalobní námitka, že se žalovaný nevypořádal s tím, že žalobce řádně a včas splnil veškeré zákonné podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH. I přes faktické uskutečnění dodávek a jejich doložení daňovými doklady byl žalobci nárok na DPH odepřen správními orgány proto, že byly prokázány takové skutečnosti, s nimiž judikatura Soudního dvora EU spojuje zánik nároku na odpočet DPH. Této námitce tedy zdejší soud rozumí tak, že se způsobem, jakým se žalovaný a správce daně zhostili svého důkazního břemena v posuzované věci, žalobce nesouhlasí. Zdejší soud zároveň předeseílá, že danou problematiku je třeba posuzovat právě v intencích rozhodnutí Soudního dvora EU a na ni navazujících rozsudků Nejvyššího správního soudu; judikturní závěry vrchního soudu v Anglii a Walesu citované žalobcem v žalobě nejsou pro posouzení věci zdejším soudem instruktivní.
17. S ohledem na povahu nároku na odpočet DPH, jež je projevem neutrality DPH coby základní zásady společného systému DPH v rámci EU, platí, že nárok osoby povinné k dani, která uskutečnila plnění, na odpočet DPH odvedené na vstupu není dotčen okolností, že řetězec dodávek, v němž byla tato plnění uskutečněna, je zasažen daňovým podvodem, pokud to osoba uplatňující nárok na odpočet DPH nevěděla nebo nemohla vědět (rozsudek Soudního dvora EU ze dne 6.7.2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL*). Tvrdí-li správní orgány, že se žalobce účastnil podvodného jednání, případně o tomto podvodném jednání v obchodním řetězci mohl a měl vědět, je jejich povinností shromáždit dostatečné množství důkazů, které tento závěr podporují; nesou tedy v tomto ohledu důkazní břemeno (rozsudek Soudního dvora EU ze dne 11.5.2006 ve věci C-384/04, *Federation of Technological Industries*). Soudní dvůr EU k dané problematice dále v rozsudku ze dne 21.6.2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében kft proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága a Péter Dávid proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó*

Főigazgatósa, uvedl, že „nároky související se zdaněním osoby povinné k dani, která je uvedena na faktuře jako kupující, nelze zpochybnit, jestliže tato osoba, pokud jde o uskutečnění zdanitelného plnění, postupovala s veškerou náležitou péčí a zohlednila při tom okolnosti, za nichž bylo dodáno zboží nebo poskytnuty služby. Za těchto podmínek vyplývá z judikatury ... že určení opatření, jež lze v projednávaném případě rozumně vyžadovat od osoby povinné k dani, která chce uplatnit nárok na odpočet DPH, aby se ujistila o tom, že její plnění nejsou součástí podvodu, jehož se dopustil subjekt na vstupu, závisí hlavně na okolnostech uvedeného případu. Jestliže existují náznaky vzbuzující podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo podvodu, lze samozřejmě od obezřetného subjektu v závislosti na okolnostech projednávaného případu vyžadovat, aby si zjistil informace o druhém subjektu, u něhož zamýšlí nakoupit zboží či služby za účelem ujištění se o jeho věrohodnosti. Obecně však nemůže daňový orgán vyžadovat, aby osoba povinná k dani, která chce uplatnit nárok na odpočet DPH, ověřovala, zda vystavitel faktury týkající se zboží a služeb, na které je uplatňován tento nárok, je v postavení osoby povinné k dani, zda má k dispozici dotčené zboží a je s to uvedené zboží dodat a že splnil své povinnosti ohledně podání daňového přiznání a úhrady DPH, a tím se ujistila, že nedošlo k nesrovnalostem či podvodu u subjektu na vstupu, a dále aby v tomto ohledu měla k dispozici potřebné doklady. Je totiž v zásadě na daňových orgánech, aby u osob povinných k dani provedly nezbytné kontroly za účelem odhalení nesrovnalostí nebo podvodů a uložily sankce osobě povinné k dani, která se těchto nesrovnalostí či podvodů dopustila...“. Odmítnutí nároku na odpočet je tedy namístě pouze za situace, kdy plátce DPH věděl či měl a mohl vědět, že se účastní plnění, které je součástí podvodu, což zpravidla vyžaduje komplexní analýzu konkrétních podezřelých skutečností a posouzení jejich vzájemných souvislostí. „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 dani z přidané hodnoty, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet. Tuto osobu je třeba považovat za účastníka se podvodu bez ohledu na to, zda má z prodeje zboží prospěch či nikoli... Není povinností správních orgánů či dokonce správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. V daňovém řízení musí být nicméně postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Správce daně přitom může vycházet z mnoha indicií, které mu jsou k dispozici ... . Z hlediska posouzení nároku na odpočet daně je rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty... Rovněž je třeba vzít v úvahu, zda předmětné obchodní transakce neprobíhaly za podmínek krajně neobvyklých či nelogických. Zejména zda docházelo k úhradám fakturovaných částek, zda byly všechny pohledávky řádným způsobem vymáhány, zda se nejednalo o neobvykle nízké ceny, zda nedošlo k absolutnímu selhání kontrolních mechanismů daňového subjektu či zda se daňový subjekt nechoval neobvykle pasivně při hledání obchodních partnerů...“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.8.2016, č.j. 2 Afs 55/2016-38, č. 3505/2017 Sb. NSS, a v něm citovaná judikatura).

18. Namítá-li žalobce nepřezkoumatelnost a chaotičnost rozhodnutí žalovaného, tak takovou vadu v napadeném rozhodnutí zdejší soud neshledává. Pro posouzení, zda se žalobce účastnil podvodu na DPH spáchaném některým z účastníků v řetězci, je třeba postupovat v několika krocích. Nejprve je třeba zjistit, zda k podvodu na DPH došlo. Pokud ano, je třeba na základě objektivních skutkových okolností posoudit, zda žalobce věděl anebo měl vědět, že se účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a zda přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že přijetí plnění nepovede k

účasti na podvodu. Tímto způsobem správce daně i žalovaný postupovali a jednotlivé kroky pak žalovaný shrnul v napadeném rozhodnutí, a to jak co do skutkových zjištění (případně formou odkazu na pasáže zprávy o daňové kontrole), tak především co do právního hodnocení; v přezkoumání rozhodnutí žalovaného zdejšímu soudu tedy nic nebrání.

19. V této souvislosti nejsou důvodné námitky, že správce daně, resp. žalovaný pochybil, když vycházel z výpovědi R. D. v trestním řízení a jeho výsledek v daňovém řízení nezopakoval, a když si od policie nevyžádal dokumentaci týkající se obchodních transakcí žalobce; pokud by takový postup skutečně vedl k tomu, že by závěry správce daně a žalovaného nebyly dostatečně skutkově podloženy, neunesl by správce daně, resp. žalovaný, důkazní břemeno; důkazní břemeno ohledně skutečností prokazujících daňový podvod, včetně prokázání objektivních okolností, z nichž vyplývá, že si daňový subjekt nepočínal přiměřeně obezřetně, má výlučně správce daně (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31.8.2016, č.j. 2 Afs 55/2016-38, nebo ze dne 25.6. 2015, č.j. 6 Afs 130/2014-60).
20. Není zároveň důvodná námitka, že správce daně a žalovaný žalobci neumožnili prokázat přijetí přiměřených opatření; správce daně žalobci v rámci výzev vydávaných v průběhu daňové kontroly umožnil žalobci na své závěry a hodnocení zjištěných skutečností reagovat; pro procesní obranu měl žalobce dostatečný prostor (mimo jiné výzva správce daně ze dne 31.10.2016, č.j. 4333101/16/3003-60564-711064, týkající se přijetí opatření ve vztahu k obchodním případům s dodavateli NUBARRON, a.s., T. M. a BEWEGA s.r.o., jejíž obsah je shrnut na str. 18 zprávy o daňové kontrole č.j. 438522/17/3003-60564-711064).
21. Pokud jde o výtku žalobce, že žalovaný si nevyžádal „veškerou dokumentaci“, kterou předal policii, tak ta také není namístě. Ze správního spisu totiž plyne, že správce daně v průběhu daňové kontroly obdržel od policie dne 9.12.2014 a dne 22.1.2015 CD s kopiemi dokladů zajištěných policií v sídle žalobce a dne 18.2.2015 do policejního spisu nahlédl (úřední záznam č.j. 829702/15/3003-60562-708394). V odvolacím řízení v návaznosti na tutéž odvolací námitku správce daně opět u policie nahlédl do spisu, k čemuž přizval i žalobce, ovšem ten se nedostavil. Při nahlížení do dokladů a listin policie dne 12.4.2017 správce daně zjistil, že se jedná o totožné listiny, jaké jsou součástí daňového spisu (úřední záznam č.j. 1915275/17/3003-60564-711064). Tuto skutečnost již žalobce v žalobě nikterak nezpochybňuje. Stejně tak odkazuje-li žalobce na svoji emailovou komunikaci s obchodními partnery, bylo na něm, aby ji předložil, pokud již nebyla mezi policií zabavenými materiály a důkazy předkládanými správcí daně.
22. Z argumentace správce daně a žalovaného je nadto zřejmé, že nijak nezpochybňují konkrétní způsob a průběh žalobcem realizovaných dodávek; kupř. svědek Ing. L. S. za žalobce potvrdil, že veškerá komunikace s T. M. probíhala pouze emailem, o cenách, za jaké žalobce obchodoval, také není sporu, stejně jako o tom, že účastníci transakcí s hutním materiálem mezi sebou neměli uzavřeny písemné smlouvy a vše řešili telefonicky nebo emailem, či o tom, že ověřování kvality a množství dodaného zboží prováděl vždy až odběratel a nikoli žalobce a že dopravu zboží žalobce nezajišťoval (zdejší soud k tomu odkazuje na str. 34 až str. 39 zprávy o daňové kontrole č.j. 438522/17/3003-60564-711064). Spor mezi účastníky řízení je o hodnocení toho, jakým způsobem k uzavření a realizaci těchto transakcí žalobce přistoupil, což se poté promítlo do závěru správce daně a žalovaného, že žalobce nepřijal rozumná opatření vůči tomu, aby svému zapojení

v podvodném řetězci zabránil (str. 40 a násl. zprávy o daňové kontrole č.j. 438522/17/3003-60564-711064).

23. Pokud jde v této souvislosti o námitku neprovedení výsledku R. D. (zástupce NUBARRON a.s.) jako svědka v daňovém řízení, tak k tomu zdejší soud uvádí, že je ustáleně judikováno, že provedení důkazu listinou zachycující výpověď osoby v trestním řízení, pokud výpověď téže osoby nemohla být opětovně provedena v řízení daňovém, je omezením zásady bezprostřednosti dokazování (§ 96 odst. 5 daňového řádu, podle něhož má daňový subjekt právo klást svědkovi otázky). Zároveň však platí, že v daňovém řízení lze jako důkazní prostředky použít i podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jimi vedená řízení, jakož i podklady převzaté z jiných daňových řízení nebo získané při správě daní jiných daňových subjektů (§ 93 odst. 2 daňového řádu); nicméně důkaz mající původ v trestním řízení nemůže být jediným rozhodujícím důkazem, kterým by správce daně unesl své důkazní břemeno (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22.7.2009, č.j. 1 Afs 19/2009-57). *„Klíčovou vlastností svědecké výpovědi, odlišující ji od jiných důkazních prostředků, je rovněž její nezprostředkovanost – svědek vypovídá za přítomnosti pracovníka správce daně i daňového subjektu a závěry o věrohodnosti a relevanci jeho výpovědi proto lze činit i z jeho nonverbálního projevu a celkového dojmu, kterým působí.“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30.1.2008, č.j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS). Podle § 8 odst. 1 daňového řádu správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy; správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Správce daně postupuje bez zbytečných průtahů a tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady (§ 7 odst. 1 a 2 daňového řádu). Na navrhovaný důkaz totiž nelze pohlížet izolovaně, ale naopak vždy ve vzájemné souvislosti s ostatními důkazy; *„V případě, že výpovědi svědků zaznamenané v listinách jsou v rozporu s jinými důkazy provedenými v daném daňovém řízení, je třeba tyto rozpory odstranit, přičemž – je-li možno příslušného svědka předvolat – nejvhodnější cestou zpravidla bude jeho výslech, při němž mu budou nejasnosti předešleny. Svědka je třeba vyslechnout vždy, požaduje-li to daňový subjekt, ledaže se jedná o požadavek vedený toliko snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení...“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30.1.2008, č.j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS). Z citovaného rozsudku rovněž plyne, že protokoly o výpovědích svědků pořízené v jiných řízeních mohou sloužit jako podklady pro rozhodnutí za podmínek, že nebyly pořízeny účelově proto, aby správce daně zabránil daňovému subjektu v přítomnosti u výsledku svědka a ve výkonu práva klást svědkovi otázky, že byly provedeny v souladu se zákonem a že byly daňovému subjektu zpřístupněny, aby se s jejich obsahem mohl seznámit a případně navrhnout další důkazy. Tyto podmínky byly v posuzované věci splněny.
24. Podle zdejšího soudu tudíž správce daně ani žalovaný nepochybili, pokud R. D. k výsledku opakovaně nepředvolali či nepředvedli (§ 100 odst. 2 daňového řádu), neboť k výsledku jako svědek R. D. předvolán byl, ale na tuto výzvu se nedostavil a ani nijak nereagoval. Správce daně a žalovaný přitom výpověď R. D. jako svědka na policii (protokol ze dne 31.7.2014, č.j. KRPM-50303-661/TČ-2014-140080) posuzovali v kontextu s ostatními důkazy v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů a formální logiky a nejednalo se ani o jediný rozhodující důkaz o účelu šetřeného řetězce transakcí. Omezení zásady bezprostřednosti dokazování v případě výpovědi R. D. tak v daném případě

nepředstavovalo pochybení, které by se projevilo ve správnosti skutkových a právních závěrů správce daně a žalovaného, jak bude rozvedeno níže.

25. Podle zdejšího soudu jsou závěry správce daně a žalovaného ohledně objektivních okolností nasvědčujících tomu, že žalobce o podvodu na DPH věděl nebo vědět mohl, dostatečně skutkově podložené, stejně jako závěry týkající se toho, že si žalobce nepočínal vzhledem k objektivním okolnostem šetřených transakcí přiměřeně obezřetně; správce daně rovněž ve zprávě o daňové kontrole i žalovaný v napadeném rozhodnutí vypořádali všechny argumenty žalobce, které v podstatné míře žalobce opakuje i v žalobě.
26. Správce daně zjistil, že hutní materiál byl přeprodáván v rámci následujících řetězců:  
NUBARRON, a.s. → žalobce → ABK-Pardubice, a.s.  
KLIMEX Hutnícký materiál s.r.o. (dále jen „KLIMEX“) (Slovensko) → NUBARRON, a.s. → žalobce → ABK-Steel s.r.o. → ABK-Pardubice, a.s.  
KLIMEX (Slovensko) → BEWEGA s.r.o. → NUBARRON, a.s. → žalobce → ABK-Steel s.r.o. → ABK-Pardubice, a.s.  
KLIMEX (Slovensko) → BEWEGA s.r.o. → žalobce → ABK-Steel s.r.o. → ABK-Pardubice, a.s.  
KLIMEX (Slovensko) → NUBARRON, a.s. → T. M. → žalobce → ABK-Steel s.r.o. → ABK-Pardubice, a.s.
27. Uvedená schémata na charakterizovali správce daně a žalovaný jako řetězce zatížené podvodem na DPH, s tím, že cílem společností do něj zapojených bylo získání daňové výhody a nikoli dosažení ekonomického zisku. O tom, že zboží bylo přepravováno ze skladu KLIMEXU na Slovenku (z Trnavy) přímo odběratelům žalobce, přitom sporu není.
28. V pozici tzv. missing tradera, tedy článku řetězce, který neodvedl DPH, byly NUBARRON, a.s. a BEWEGA s.r.o. – obě pro správce daně nekontaktní společnosti s virtuálními sídly – a dále T. M. Není tedy pravdou, že žalobci je přičítáno k tíži jednání daňových subjektů, s nimiž neměl založeny obchodně právní vztahy.
29. Výše uvedené řetězce podle správce daně organizoval R. D. zastupující NUBARRON, a.s. Na policii R. D. uvedl, že vše začalo v létě 2012, kdy s panem V. obchodoval s hutním materiálem, který dodávali žalobci, přičemž zboží se vozilo ze Slovenska Ing. L. S. (zaměstnanec žalobce a manžel jednatelky žalobce) na různá místa pro jeho odběratele. R. D. na policii uvedl, že zboží se nakupovalo na Slovensku bez DPH a v ČR se prodalo s DPH, přičemž DPH se neodvedlo. R. D. dále uvedl, že poslal za NUBARRON, a.s. nebo BEWEGA s.r.o. do KLIMEXU poptávku hutního materiálu a domluvil se na dodávce zboží pro NUBARRON, a.s. a BEWEGA s.r.o. Se společností KLIMEX R. D. uzavřel za obě společnosti rámcové smlouvy. Svědkyně Ing. M. (zaměstnankyně NUBARRON, a.s.) potvrdila, že Ing. L. S. se s R. D. znal.
30. Dodavatel žalobce T. M. v rámci svědecké výpovědi uvedl, že měl z podnikání v poskytování IT služeb dluhy a že na doporučení R. D. započal obchodovat se žalobcem (s hutním materiálem a řepkovým olejem). Pro NUBARRON a.s. T. M. v minulosti prováděl servis výpočetní techniky apod. Žalobce neznal, ale podle doporučení věděl, že „s ním není problém“. Za zprostředkování obchodu mu byly vypláceny provize určené

společností NUBARRON a.s. (10 000 Kč). T. M. neznal bližší detaily ohledně přepravy či pojištění, vykládky zboží se nikdy neúčastnil, všechny informace ohledně dodávek, ceny a zaplacení zboží obdržel od R. D. nebo Ing. S. On sám nic neplatil, po zaplacení zboží odběratelem bylo uhrazeno převodem na bankovní účet podle pokynu NUBARRONU a.s. T. M. uvedl, že v minulosti měl vztah s M. Š., kterému bylo v té době asi 18 let (protokol č.j. 1307861/16/3003-60561-708394). Tomu odpovídá zjištění správce daně, že jednatel BEWEGA s.r.o. M. Š. se s T. M. znal a v době, kdy byl jednatelem této společnosti, mu bylo 20 let.

31. Zástupce žalobce přítom byl přítomen svědecké výpovědi T. M. K jejímu obsahu se žalobce písemně vyjádřil a navrhl výslech Ing. L. S. jako svědka (protokol č.j. 3083765/16/3003-60561), který mimo jiné uvedl, že tohoto dodavatele si ověřoval standardními postupy - v obchodním rejstříku a daňovém portálu - a ověřoval jeho evidované účty na finančním úřadu. Dále uvedl, že zboží od T. M. nepřebíral, nezajišťoval dopravu, přepravní doklady neviděl a atesty byly vždy u řidiče. Zboží přebíral na základě faktury a dodacího listu až odběratel žalobce. Objednávky byly uskutečňovány emailem, smlouva na hutní materiál byla uzavřena ústně, vše se řešilo telefonem a emailem. Pokud jde o původ zboží, ten žalobci dle jeho vyjádření znám nebyl.
32. Není v této souvislosti důvodná námitka, že by správce daně výpověď T. M. dezinterpretoval; žalobce ostatně ani neuvádí, které ze závěrů správce daně neodpovídají výpovědi T. M. Stejně tak není důvodná námitka, že správce daně a žalovaný nezohlednili výpověď Ing. L. S. Výpovědi obou svědků správce daně hodnotil ve vzájemné souvislosti a obsah obou výpovědí si ostatně ani neodporuje. Pokud jde o dodavatele žalobce T. M., podle zdejšího soudu správce daně a žalovaný správně uzavřeli, že T. M. nedisponoval žádným ekonomickým zázemím pro dané obchody, neměl skladovací a přepravní kapacity, na realizaci obchodů se aktivně nepodílel, neměl s tímto druhem obchodů zkušenosti a do výše uvedeného řetězce byl pouze uměle zapojen za účelem přefakturace.
33. Stejně tak je správné hodnocení správních orgánů, pokud jde o NUBARRON, a.s. a BEWEGA s.r.o.; jednalo se o uměle do řetězce začleněné subjekty, které v době realizace obchodů s hutním materiálem přestaly být pro správce daně kontaktní, nebylo možné u nich realizaci obchodních případů ověřit a nepřiznaly DPH z pořízení zboží ze Slovenska; souvislost nepřiznané DPH s dodávkami pro žalobce, resp. pro jeho odběratele, tak prokázána byla. Pokud jde o jednotlivá skutková zjištění týkající se fungování NUBARRON, a.s., BEWEGA s.r.o. a T. M., tu v podrobnostech zdejší soud odkazuje na str. 26 až 30 zprávy o daňové kontrole č.j. 438522/17/3003-60564-711064, kde jsou shrnuty poznatky správce daně z dožádání místně příslušných správců daně těchto subjektů.
34. Ze skutkových zjištění správce daně je podle zdejšího soudu zjevné, že se v daném případě jednalo o uměle vytvořený fakturační řetězec, čemuž odpovídá i způsob úhrady za zboží; platby probíhaly bezhotovostně, avšak dodávky žalobce uhradil až po úhradě zboží svými odběrateli, tedy bez účasti vlastních finančních prostředků. Úvahy o existenci řetězce zatíženého daňovým podvodem v nyní posuzované věci plně odpovídají judikatuře Soudního dvora EU; pod pojmem „daňový podvod“ judikatura Soudního dvora EU chápe situace, v nichž jeden z účastníků neodvede vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28.11.2006, o společném systému daně z přidané hodnoty, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám.

35. Pokud jde dále o otázku, zda žalobce věděl nebo musel vědět, že je zapojen ve výše identifikovaných řetězcích transakcí zatížených podvodem na DPH, tak i tu správce daně a žalovaný posoudili správně na základě analýzy všech zjištěných skutečností v jejich vzájemných souvislostech. *„Rozhodné je posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právních, obchodních a osobních vazeb mezi zúčastněnými subjekty. Rovněž je třeba vzít v úvahu, zda předmětné obchodní transakce neprobíhaly za podmínek krajně neobvyklých či nelogických. Je možné přiblížit k tomu, zda se jedná o obchodování s rizikovou komoditou, zda docházelo k úhradám fakturovaných částek a pohledávky byly řádným způsobem vymáhány, zda se nejednalo o neobvykle nízké ceny či naopak o umělé navyšování cen, zda nedocházelo k neprokázaným úhradám vysokých částek v hotovosti, zda nedošlo k absolutnímu selhání kontrolních mechanismů daňového subjektu či zda se daňový subjekt nechoval neobvykle pasivně při hledání obchodních partnerů apod...je věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů... Pokud daňový subjekt v běžném obchodním styku uzavře řádnou smlouvu se svým dodavatelem, nelze po něm požadovat, aby v rámci „obezřetnosti“ předvídal a prověřoval všechny možné subjekty (subdodavatele), které se na obchodní transakci jakkoli v různých fázích podílely. Naopak zcela na místě takový požadavek bude tam, kde již samotný dodavatel (z hlediska jeho samotné faktické existence, sídla, kontaktnosti), s nímž daňový subjekt uzavírá obchod, nebo samotný předmět dodávky (rizikovost komodity, rozsah dodávky, fakticita plnění, její relevantnost ve vztahu k předmětu činnosti apod.) či její cena či jiné okolnosti budou vykazovat určité znaky pochybností o „solidnosti“ transakce, její vážnosti či smyslu a úmyslu jednajících (vylákat daňovou výhodu). V takovém případě lze na míru obezřetnosti a adekvátních opatření ze strany osoby povinné k dani k minimalizaci své účasti na možném podvodném jednání klást při uzavírání obchodu důvodně přísné požadavky...“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.6.2019, č.j. 9 Afs 69/2019-58).
36. Správce daně a žalovaný poukázali na to, že NUBARRON, a.s. a BEWEGA s.r.o. byli nezavedení dodavatelé, bez referencí, s virtuálním sídlem, bez ekonomického zázemí. Pokud jde o své dodavatele, žalobce si údaje o nich údajně ověřoval pouze standardními postupy (v obchodním rejstříku a daňovém portálu), přestože s nimi ústně či emailem uzavíral mnohamilionové kontrakty. NUBARRON, a.s. přitom účetní závěrky zveřejňovala pouze do roku 2012, BEWEGA s.r.o. je nezveřejňovala vůbec. Pokud jde o bankovní účty, NUBARRON, a.s. nesplnila povinnost zveřejnit bankovní účty k datu 1.4.2013, BEWEGA s.r.o. nikdy bankovní účty nezveřejnila. Přestože žalobce s hutním materiálem obchodoval od roku 2006, uzavřel transakce s těmito nezavedenými subjekty bez jakýchkoli záruk, a to pouze na základě internetové poptávky. Pokud jde o později žalobcem předložené potvrzení o bezdlužnosti NUBARRON, a.s., správce daně uvedl, že dříve se o nich žalobce vůbec nezmnínil a nepředložil je s tím, že poukazoval pouze na obchodní rejstřík. Tyto listiny se nenacházely ani v dokumentaci zabavené policií, a proto správce daně dospěl k závěru o účelovosti pozdního předložení potvrzení o bezdlužnosti. Pokud jde dále o navázání kontaktů s BEWEGA s.r.o., na to si žalobce nevzpomněl. Přeprodávání zboží v rámci řetězců také nemělo racionální opodstatnění, protože se některé osoby v řetězci figurující – R. D. a Ing. L. S. – navzájem znaly a mohly spolu obchodovat přímo. Přestože žalobce znal R. D., nakupoval zboží v milionových hodnotách přes T. M., se kterým se nikdy nesetkal a který neměl v daném odvětví žádné

zkušenosti (z veřejně dostupných zdrojů mohl vědět, že hlavní činností T. M. je poskytování internetových služeb a tvorba webových stránek); i to muselo v žalobci minimálně vzbudit obezřetnost. Žalobce se za těchto okolností přesto spoléhal na kontrolu dodávek až svými odběrateli. Přepřavu také nezajišťoval, správci daně předložil pouze dodací listy, přičemž přepravní listy předloženy nebyly. Z dodacích listů správce daně zjistil (registrační značky a řidiči), že zboží od všech tří dodavatelů přepravovali stejní řidiči stejnými automobily; již z toho musel žalobce podle správce daně zjistit, že jednotlivé transakce mají spojitost; k výzvě správce daně nadto žalobce později uvedl, že dopravu zajišťoval NUBARRON, a.s.

37. Správce daně rovněž poukázal na neobvykle nízké ceny, za něž žalobce betonářskou ocel nakupoval, které byly nižší než ceny za zboží stanovené hutěmi, a to i přesto, že v ceně již měla být zahrnuta i přeprava jeho odběratelům. V podrobnostech k tomu zdejší soud odkazuje na str. 34 až 35 zprávy o daňové kontrole, kde správce daně uvádí ceny, které zjistil z jiných daňových řízení u výrobců FERALPI-PRAHA s.r.o. a NYPRO hutní prodej, a.s., a na str. 43 a 44 zprávy o daňové kontrole, kde správce daně shrnul ceny, které zjistil u TRALFA s.r.o., dceřiné společnosti Třineckých železáren a.s., od níž hutní materiál odbíral i žalobce; rozdíl v ceně tudíž musel i na základě těchto obchodů být žalobci znám. V této souvislosti není důvodná námitka, že by zjištění správce daně nebyla dostatečně skutkově podložena; ostatně pravdivost správcem daně zjištěných cen žalobce ničím nevyvrací.
38. Správce daně dále poukázal na to, že i přes vysokou finanční hodnotu obchodů žalobce nepředložil atesty ani certifikáty jakosti, podle jeho tvrzení je měl u sebe řidič přepravující dodávku jeho odběrateli. Pokud jde o způsob fakturace a úhrady, tak byla stanovena krátká lhůta splatnosti, někdy byla splatnost i týž den jako uskutečnění zdanitelného plnění (dodání zboží). Ostatních svým odběratelům (DZIMAS STEEL, DEMIOCEL apod.) přitom žalobce stanovil splatnost faktury do dvou měsíců od data uskutečnění zdanitelného plnění.
39. To vše podle zdejšího soudu představuje okolnosti, na jejichž základě bylo přiměřené požadovat po žalobci zvýšenou obezřetnost; se žalobní argumentací, že žalobce přijal adekvátní opatření a že dané obchody nevykazovaly neobvyklé a podezřelé rysy, tedy žalobce s ohledem na výše uvedené nemůže být úspěšný. Naopak okolnosti jednotlivých transakcí s ohledem na hodnotu obchodů měly u žalobce přinejmenším vzbudit jeho obezřetnost, obzvláště za situace, kdy se žalobce v dané oblasti orientuje, jak tvrdí (obchoduje s hutním materiálem od roku 2006) – tím spíše je nelogické, že by skutečně obchodoval za uvedených okolností. Stejně tak nestandardní je, že žalobce se údajně spolehl pouze na emailovou a ústní komunikaci, ač se jednalo o obchody vysoké hodnoty a s nezkušenými neproověřenými subjekty. Rizika a sankce za prodlení při placení a pojištění zboží byly zcela podceněny. Ani nízká cena, přestože se žalobce v daném odvětví pohyboval od roku 2006, a způsob organizace přepravy zboží v něm přitom nevzbudily jakoukoli obezřetnost.
40. Podle zdejšího soudu nepřijetí adekvátních opatření žalobcem neodpovídá logice řádného hospodáře, a to i bez ohledu na to, zda betonářská ocel je či není z hlediska daňového rizikovou komoditou coby druhově určené mezinárodně obchodovatelné zboží, s nímž lze obchodovat ve vysokých objemech; i kdyby rizikovou komoditou nebyla, jak tvrdí žalobce, tak okolnosti žalobcem uzavíraných transakcí byly v takové míře nestandardní, že

pokud na ně žalobce adekvátně nezareagoval a takové obchody uskutečňoval, nárok na odpočet DPH mu nenáleží. S jeho argumenty dovolávajícími se běžné praxe v daném odvětví i jím přijatých opatření zdejší soud za výše uvedených okolností nemůže souhlasit. Zcela shodné argumenty uplatnil žalobce již v daňovém řízení a správce daně je řádným způsobem vypořádal (vyjádření správce daně na str. 41, 43, 45, 46, 47, 49, 51 zprávy o daňové kontrole, na něž zdejší soud v podrobnostech odkazuje). Stejně tak na tytéž argumenty reagoval i žalovaný a závěry správce daně potvrdil v bodech 83 až 100 napadeného rozhodnutí.

41. Správce daně a žalovaný tedy nárok na odpočet z předmětných plnění oprávněně odmítli nikoli proto, že jeden z článků řetězce neodvedl daň, nýbrž proto, že byla prokázána existence daňového podvodu i vědomost žalobce o účasti na něm. Nelze proto souhlasit s námitkou, že se správce daně snaží vybrat chybějící daň a že došlo k vyvlastnění majetku žalobce či k aplikaci institutu ručení. Nárok na odpočet nemohl být žalobci přiznán bez ohledu na to, zda se místně příslušný správce daně snažil vybrat daň od tzv. missing tradera či nikoli. Na zákonnost rozhodnutí žalovaného nemůže mít vliv ani namítaná délka daňového řízení; pokud měl žalobce za to, že délka řízení není odpovídající složitosti a rozsahu předmětu daňové kontroly, tak k nápravě slouží jiné právní prostředky ochrany, v nichž lze nečinnost správních orgánů namítat.
42. Zdejší soud tak neshledal žádný z uplatněných žalobních bodů důvodným a nad rámec uplatněných žalobních bodů nezjistil žádnou vadu, jež by mohla mít za následek nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí, k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti. Proto žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

#### IV. Náklady řízení

43. O nákladech účastníků řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, a proto mu nenáleží právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšným byl žalovaný, tomu však podle obsahu soudního spisu nevznikly v řízení o žalobě žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti. Proto soud rozhodl, že žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

#### **Poučení:**

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

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

Brno 30. dubna 2020

David Raus v.r.  
předseda senátu