



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Trnkové a soudkyň JUDr. Terezy Kučerové a JUDr. Věry Balejové ve věci

žalobce: **Kovostroj Bohemia s.r.o.**
se sídlem Kolodějská 507, 375 01 Týn nad Vltavou
zastoupeného advokátem Mgr. Radkem Buršíkem
se sídlem Hvězdova 1734/2c, 140 00 Praha 4

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 6. 2018, č. j. 28294/18/5300-21443-708394,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá.**
- II. Žalovanému **se náhrada nákladů řízení nepřiznává.**

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) zahájil u žalobce protokolem ze dne 4. 7. 2014 daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2014 – duben 2014, dne 16. 7. 2014 za zdaňovací období leden 2013 – prosinec 2013 a květen 2014, dne 19. 9. 2014 za zdaňovací období červenec 2014, dne 13. 10. 2014 za zdaňovací období srpen 2014, dne 5. 11. 2014 za zdaňovací období září 2014 a dne 5. 12. 2014 za zdaňovací období říjen 2014. Předmětem kontroly byly veškeré údaje uvedené v daňových tvrzeních žalobce u daně z přidané hodnoty za výše specifikovaná zdaňovací období. Předmětem kontroly bylo prokázání oprávněnosti uplatnění nadměrného odpočtu, jehož součet činil 15 640 672 Kč, a to z přijatých zdanitelných plnění za pořízení hutního materiálu od dodavatelů 1) Legros Computer s.r.o. v částce 2 854 774,23 Kč (za zdaňovací období leden a únor roku 2014), 2) HONEST DRAFT s.r.o. v částce 14 510 123,99 Kč (za zdaňovací období březen – květen a červenec roku 2014) a za 3) za pořízení olova a zinku v ingotech od dodavatele LY Metale CZ, s.r.o. v částce 6 917 362,50 Kč (za zdaňovací období červenec – říjen roku 2014).
2. Správce daně dospěl v průběhu daňové kontroly v závěru, že žalobce se stal článkem řetězců zatíženého podvodem na DPH a to ve smyslu judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“), o kterém na základě zjištěných objektivních okolností žalobce mohl nebo měl vědět a neprokázal dobrou víru a nepřijal opatření, která mohou být po něm s ohledem na konkrétní okolnosti daného případu rozumně požadována, aby tak zajistil svou neúčast na daňovém podvodu.
3. Při daňové kontrole bylo zjištěno, že žalobce, jehož hlavní ekonomickou činností byla výroba tenkostěnných ocelových profilů do plastových oken, dělení ocelové pásky, využíval skladovací prostory v sídle firmy. V případě zboží pořízeného od výše uvedených dodavatelů postupoval odlišně, zboží bylo ponecháno ve skladech výše uvedených dodavatelů, kteří mají sídlo v Ostravě, a to na základě smlouvy o provozování skladu uzavřené mezi daňovým subjektem a ostravskými dodavateli. K faktickému fyzickému převzetí zboží žalobce nikdy nedošlo, zboží bylo po jeho nákupu ponecháno v dispozici dodavatele, který žalobci poskytl služby spojené s nákupem, vykládkou, skladováním a expedicí ve skladu dodavatele.
4. Žalobce pořizoval předmětné zboží ve specifickém obchodním modelu – v obchodních řetězcích tuzemských plátců a osob registrovaných k dani v jiných členských státech, a to v Polsku a na Slovensku, kdy jednotliví plátcí byli zařazeni do transakčních řetězců a žalobce byl taktéž účasten v těchto obchodních řetězcích, v nichž bylo obchodováno zboží (hutní materiál, olovo a zinek v ingotech). Faktický pohyb zboží byl od polského dodavatele z území Polska českému odběrateli na území ČR, kde bylo zboží uskladněno pouze v jednom skladu (v každém popsaném řetězci byl používán jeden sklad), umístěného na Ostravsku a poté bylo zboží opět vyvezeno zpět na území Polské republiky. Na území České republiky obvykle pobýlo zboží 24 hodin, maximálně jeden nebo dva dny, a po té bylo vráceno zpět do Polska. Správce daně hodnotil postavení žalobce v těchto obchodních řetězcích v pozici tzv. „brokera“, to je subjektu, který stojí na konci řetězce a čerpá nároky na odpočet daně. Povinnosti odvést daň se žalobce zbavil tím, že zboží realizoval dále jako intrakomunitární dodání jedinému odběrateli se sídlem v Polsku, tudíž plnění osvobozené od daně. V popsaných řetězcích byly zapojeny tuzemské subjekty, které při plnění svých daňových povinností selhaly, a to daň z uskutečněných plnění nepřiznaly a nezaplatily, nebo přiznaly a nezaplatily, nebo přiznaly a přiznanou daňovou povinnost záměrně zredukovaly uplatněním nároku na odpočet od dalších nekontaktních subjektů.

5. Správce daně zjistil, že ve zdaňovacích obdobích leden 2014 a únor 2014 byla žalobcem uplatněna významná část nároku na odpočet daně souvisejícího s nákupem zboží (hutního materiálu) na základě faktur vystavených obchodními společnostmi Legros Computer s.r.o. v celkové výši 2 854 774,23 Kč, a to v řetězcích

PARTNER STEEL (Polsko) – NAVRON s.p. Z.o.O. (Polsko) – COMITENAL Int. s.r.o. (CZ) – LEGROS Computer (CZ) – žalobce – PARTNERS STEEL (Polsko)

PARTNER STEEL (Polsko) – NAVRON s.p. Z.o.O. (Polsko) – DREMOK s.r.o. (CZ) – LEGROS Computer (CZ) – žalobce – PARTNERS STEEL (Polsko)

Žalobce po zrealizování obchodů v měsíci lednu a únoru 2014 obchodní spolupráci s tímto dodavatelem ukončil, a po té došlo k zásadním změnám v majetkové struktuře tohoto subjektu, jakož i ve statutárních orgánech tohoto dodavatele, kdy společníky a jednatele se postupně stali občané Polska a Estonské republiky. Tato společnost veřejně nikdy neprezentovala svou podnikatelskou činnost, neměla žádné zaměstnance kromě jednatele (M. F.). V době obchodování Legros Computer s žalobcem bylo zboží uskladněno ve stejných skladovacích prostorách, což správce daně zdokumentoval i fotodokumentací pořízenou z 28. 1. 2014, která je součástí úředního záznamu o místním šetření ze dne 28. 1. 2014, č.j. 301 403/14/3201-05402-806 395, který je přílohou odpovědi na dožádání ze dne 7. 10. 2014, č.j. 18 302 14/14.

6. Správce daně zjistil ohledně jednatele této společnosti M. F. nahlédnutím do insolvenčního rejstříku, že byl uveden dne 21. 10. 2013 zápis insolvenčního návrhu spojeného s návrhem na povolení oddlužení. V dokumentech bylo uvedeno, že v posledních 3 letech jednatel společnosti pracoval jako živnostník v oboru zednictví, kdy jeho čistý příjem činil 9 000 Kč. Adresa trvalého pobytu jednatele této společnosti byla adresou ohlašovny městského úřadu. Adresa sídla firmy byla virtuální adresou. Na deklarované adrese firma Legros Computer s.r.o. nesídlila. Na základě těchto zjištění správce daně uzavřel, že žalobce mohl firmu i jednatele společnosti jen těžko vyhodnotit jako spolehlivého a důvěryhodného obchodního partnera schopného uskutečnit obchodní transakce v objemu téměř 16,5 miliónu korun během časového úseku 20 dní. Jednatel společnosti M. F. byl k věci vyslechnut a nebyl schopen uvést žádné konkrétní skutečnosti, ani si nepamatoval a nepoznal L. Z., jednatele společnosti žalobce.
7. Ve zdaňovacích obdobích březen 2014 – květen 2014 a červenec 2014 žalobce uplatnil nárok na odpočet daně související s nákupem hutního materiálu na základě faktur přijatých od obchodní společnosti HONES DRAFT v celkové výši 14 510 123,99 Kč. Jednalo se o obchodní řetězec

JACOBS a Partners group sp z.o.o. (Polsko) – OBCHOD A SLUŽBY s.r.o. (CZ) – HONEST DRAFT s.r.o. (CZ) – žalobce – PARTNER STEEL (Polsko)

ARTSAL PHU Artur Piskorovski (Polsko) – OBCHOD A SLUŽBY s.r.o. (CZ) – HONEST DRAFT s.r.o. (CZ) – žalobce – PARTNER STEEL (Polsko)

Jednotlivé obchodní korporace vystavovaly doklady, zboží bylo dodáno z jiného členského státu (z Polska) přímo do skladovacích prostor na adresu Vratimovská 624/11, Kunčičky – Ostrava a pak zpět do Polska.

8. Správce daně na základě shromážděných důkazních prostředků zjistil, že společnost HONEST DRAFT nevykazovala před realizací šetřených obchodních transakcí žádnou ekonomickou činnost. Ta spočívala pouze v dodání zboží žalobci a po té se subjekt stal pro

Shodu s prvopisem potvrzuje G. K.

daňovou zprávu zcela nekontaktní. Správce daně k tomu vyslechl bývalou zaměstnankyni R. J. a jednatele této společnosti, který byl navržen k výsledku L. K. L. se nepodařilo vyslechnout, neboť byl nekontaktní. Správce daně zjistil nestandardní postupy, a to zejména ohledně skladování a manipulace se zbožím, které žalobce od této společnosti pořídil. Společnost HONEST DRAFT totiž skladovací prostory žalobci pronajala v době, když sama nebyla nájemcem ani vlastníkem nemovitosti. Žalobce tudíž uzavřel smlouvu o provozování skladu se subjektem, který k tomu nebyl oprávněn a bez problémů v něm ponechal zboží v miliónových hodnotách. Správce daně označil společnost HONEST DRAFT, jako buffera a žalobce v tomto řetězci za brokera.

9. V kontrolovaných obdobích červenec 2014 – říjen 2014 žalobce uplatnil nárok na odpočet daně související s nákupem olova a zinku v ingotech na základě faktur vystavených v obchodních společnostech LY Metale CZ, a to ve výši 6 917 362,50 Kč. Jednalo se o řetězec

PARTNER STEEL (Polsko) – DELTA STEEL Trading Ltd. (Slovensko) – GLASS Slippers s.r.o. (CZ) – RedHillcompany. eu, s.r.o. (CZ) – LY METALE CZ, s.r.o. (CZ)–žalobce – PARTNER STEEL (Polsko)

Správce daně ze shromážděných rozsáhlých důkazů zjistil, že jednalo se o opakující se nákupy stále stejného zboží ve vysoké frekvenci, ve významných finančních objemech, v krátkém časovém horizontu od 2. 7. 2014 do 23. 7. 2014. Takto nastavené obchodní transakce nebyly a nemohly být realizovány za účelem dosažení standardních podnikatelských cílů. Jediným cílem dle správce daně byla realizace podvodu na dani z přidané hodnoty a žalobce byl v tomto modelu zařazen na pozici tzv. brokera. K těmto obchodům byla vyslechnuta jednatelka obchodní společnosti LY Metale CZ L. D., která potvrdila uskutečnění těchto obchodů. Společnost LY Metale CZ byla nejen dodavatelem zboží, ale subjektem, který zboží pro žalobce uskladnil a taktéž vyskladnil. Žalobce prostřednictvím svých zaměstnanců zboží nekontroloval, ponechal je zcela k dispozici tohoto dodavatele. K těmto obchodům byli vyslechnuti jako svědci J. B. a B. L..

10. Správce daně zjišťoval i skutečnosti k obchodní korporaci DELTA STEEL Trading Ltd. (registr. č. 3867160) se sídlem 2nd Floor, 9 Chapel Place London, u britské daňové správy, která sdělila, že tato společnost na uvedené adrese nesídlí, nemá žádné zaměstnance ani nevykazuje žádnou ekonomickou činnost na území Velké Británie ani tam nemá sklady či provozovny. Na základě tohoto zjištění správce daně uzavřel, že tato společnost má virtuální adresu a neuskutečňuje ekonomickou činnost. Na základě dalšího podrobného šetření u slovenské daňové správy a maďarské daňové správy správce daně porovnáním všech údajů uzavřel, že společnost DELTA STEEL Trading Ltd. pořizovala zboží (olovo a zinek v ingotech od polské obchodní společnosti PARTNER STEEL, které dále přeprodávala do obchodního řetězce, kde byl zařazen i žalobce a ten pak zpátky totéž zboží přeprodal původní společnosti PARTNER STEEL. S britskou obchodní korporací DELTA STEEL Trading Ltd. měl uzavřenu smlouvu V. V. – osoba, která jednala se žalobcem jménem této společnosti. Z jeho svědecké výpovědi vyplynulo, že mu nebyla známa organizační struktura této společnosti, nebyl nikdy v jejím síle, ani nevěděl, kdo je zástupcem tohoto subjektu. Přitom tato společnost měla žalobci zajistit, jak ostravské dodavatele, tak polského odběratele PARTNER STEEL, z čehož učinil správce daně závěr, že žalobce byl zapojen do předem jasně nastaveného obchodního modelu a o tomto svém zapojení do tohoto modelu musel vědět.

11. Dle svědecké výpovědi odběratele žalobce společnosti PARTNER STEEL A. B. byla tato společnost v době provádění svědecké výpovědi v likvidaci a V. V. byl společníkem této společnosti v roce 2012.
12. Správce daně vyslechl k věci zaměstnance žalobce a to Bc. T. B., paní J. S. (D.), D. H., R. M., V. S., M. R., J. D., O. V. a auditora a daňového poradce žalobce Ing. J. M..
13. Správce daně vydal dne 14. 8. 2015 pod č.j. 1693084/15/2201-61561-303136 výzvu k prokázání konkrétně specifikovaných pochybností správce daně. Žalobce se dne 15. 10. 2015 k věci vyjádřil. Popsal okolnosti obchodní spolupráce s obchodními partnery. Na základě žalobcem předložených důkazních prostředků správce daně dospěl k závěru, že není pochyb o fyzické existenci zboží a jeho dodání v řetězci tuzemských i unijních subjektů a o jejich přepravě v rámci těchto dodávek. Z uvedených skutečností dle správce daně vyplynulo, že žalobce se stal součástí předem nastavených dodavatelsko-odběratelských struktur, v nichž bylo přesně předem určeno, jaký bude fakturační tok, a jaký faktický pohyb zboží. Zboží bylo fakticky naváženo do skladů umístěných na Ostravsku, které si žalobce najmul od svých dodavatelů a všichni měli zapsáno sídlo v Ostravě. Zboží bylo do těchto skladů dodáno, zde bylo uskladněno a po dobu jeho uskladnění došlo ke změně vlastníků na žalobce. Žalobce v době, kdy byl vlastníkem tohoto zboží, je nechal zcela k dispozici svých dodavatelů bez jakékoli vlastní kontroly, přičemž musel vědět, že v případě těchto dodavatelů se nejednalo o standardní na trhu zavedené podnikatelské subjekty. Dle správce daně chování žalobce nelze označit za obezřetné a standardní. Žalobce disponoval vlastním obchodním oddělením. Sám žalobce nastavil systém pojištění případných neuhrazených pohledávek a prověření zákazníků pojišťovnou, ale kupříkladu v případě společnosti DELTA STEEL Trading Ltd. postupoval zcela odlišně, nestandardně, když tohoto zprostředkovatele obchodů žádným způsobem neproověřil a spolehl se pouze na dobré dlouhodobé obchodní zkušenosti s tímto partnerem. Správce daně se zabýval objektivní stránkou daňového podvodu včetně označení ztracené daně, což popsal ve zprávě o daňové kontrole pod body 1, 1.1.6, 1.1.7, 1.2.6, 1.3.8 a subjektivními skutečnostmi prokazujícími vědomou účast žalobce na podvodu na dani z přidané hodnoty. Zdůraznil, že tržby z prodeje předmětného zboží pořízeného v podvodném obchodním modelu činily v roce 2014 91,85% tržeb za prodej zboží a nejednalo se tudíž o zanedbatelnou hodnotu. Správce daně zdůraznil, že v řetězci, do kterého se žalobce zapojil, nebyla na začátku tuzemského řetězce odvedena daň. Žalobce uplatnil nárok na odpočet z tuzemského pořízení zboží a zároveň osvobození při dodání tohoto zboží osobě registrované k dani v Polsku. Zboží bylo vždy přepraveno z Polska do České republiky na krátkou dobu (zpravidla pouze několik hodin, v několika případech několika dnů). Bylo uskladněno ve skladech umístěných na Ostravsku, aniž bylo žalobcem fyzicky kontrolováno a během krátkého časového úseku několikrát změnilo vlastníka, aby bylo opět přepraveno zpět do Polska. Ve většině případů správce daně zjistil, že zboží bylo na konci řetězce dodáno stejné osobě, která stála na jeho počátku. Podle správce daně musel žalobce vědět o podstatě tohoto podvodného obchodního modelu, neboť aniž dostal při zahájení daňové kontroly od správce daně informaci, svou účast v tomto obchodním schématu několik dní po zahájení daňové kontroly ukončil, o čemž správce daně informoval. Předmětné zboží žalobce nikdy nepřevzal, přestože sám disponuje dostatečnými skladovými prostory. Správce daně uzavřel, že žalobce neprokázal, že nárok na odpočet daně v celkové výši 24 582 262 Kč z plnění přijatých od dodavatelů Legros Computer s.r.o., HONEST DRAFT s.r.o. a LY Metale CZ s.r.o. přijal v souladu s ustanovením § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších

Shodu s prvopisem potvrzuje G. K.

předpisů a v souladu se smyslem a účelem Směrnice Rady 2006/112 ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty.

14. Výsledek kontrolního zjištění zaslal správce daně dne 22. 3. 2017 na žádost zástupce daňového subjektu do jeho datové schránky a stanovil mu ve smyslu § 88 odst. 3 daňového řádu lhůtu k podání vyjádření k výsledku kontrolního zjištění. Na žádost žalobce byla tato lhůta prodloužena do 26. 5. 2017. Vyjádření zaslal žalobce dne 22. 5. 2017. K vyjádření žalobce zaujal stanovisko správce daně, což je zachyceno ve zprávě o daňové kontrole a tvoří její součást. Zpráva o daňové kontrole byla žalobci zaslána na jeho žádost ze dne 5. 6. 2017 pod č.j. 1508130/17, kde uvedl, že s ohledem na kritérium hospodárnosti nepožaduje projednání zprávy při ústním jednání. Správce daně toto podání vyhodnotil jako odmítnutí projednání zprávy o daňové kontrole podle § 88 odst. 5 daňového řádu a zprávu o daňové kontrole zaslal zástupci daňového subjektu do jeho datové schránky. Zpráva o daňové kontrole byla doručena dne 7. 6. 2017.
15. Správce daně vydal dne 14. 6. 2017 dodatečné platební výměry za zdaňovací období leden 2014, kterým byla žalobci doměřena daň ve výši 2 197 638 Kč a uložena zákonná povinnost uhradit doměřené daně penále ve výši 439 527 Kč, za zdaňovací období únor 2014, kterým byla doměřena daň ve výši 657 136 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 131 427 Kč, za zdaňovací období březen 2014, kterým byla doměřena daň ve výši 2 260 095 Kč a současně uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 452 019 Kč, za zdaňovací období duben 2014, kterým mu byla doměřena daň ve výši 8 111 813 Kč a současně uložena povinnost uhradit penále ve výši 1 622 362 Kč, za zdaňovací období květen 2014, kterým byl vyměřen nadměrný odpočet ve výši 1 301 480 Kč, za zdaňovací období červenec 2014, kterým byla vyměřena daň ve výši 1 497 465 Kč za zdaňovací období srpen 2014, kterým byla vyměřena daň ve výši 1 723 797 Kč, za zdaňovací období září 2014, kterým byla vyměřena daň ve výši 259 329 Kč a za zdaňovací období říjen 2014, kterým byla vyměřena daň ve výši 3 690 846 Kč. Proti těmto dodatečným platebním výměrům podal žalobce odvolání. O odvolání bylo rozhodnuto dne 27. 6. 2018 žalovaným pod č.j. 28294/18/5300-21443-708398 tak, že odvolání byla zamítnuta a napadená rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihočeský kraj č.j. 1539550/17/2215-51524-303353, č.j. 1539793/17/2215-51524-303353, č.j. 1539816/17/2215-51524-303353, č.j. 1539834/17/2215-51524-303353, č.j. 3539867/17/2215-51524-303353, č.j. 1540024/17/2215-51524-303353, č.j. 1540065/17/2215-51524-303353, č.j. 1540166/17/2215-51524-303353, č.j. 1540296/17/2215-51524-303353 byla potvrzena. Žalovaný správní orgán vypořádal odvolací námítky žalobce a dospěl k závěru, že prvostupňový správce daně prokázal objektivní okolnosti svědčící o tom, že žalobce věděl nebo minimálně mohl vědět, že dodavatelsko-odběratelské vztahy s obchodováním s předmětným zbožím jsou zatíženy daňovým podvodem. Žalobce nepřijal s ohledem na tyto nestandardní objektivní okolnosti veškerá rozumná opatření, kterými by se snažil předejít své účasti na předmětném podvodu na DPH a neprokázal, že by vystupoval v dobré víře, že se jedná o zcela standardní obchodní operace, u kterých neexistuje možnost, že by byly zasaženy podvodným jednáním na dani z přidané hodnoty.

II. Shrnutí žaloby

16. Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce dne 17. 8. 2018 žalobu ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích (dále jen "krajský soud").
17. Žalobce v první řadě napadl rozhodnutí v plném rozsahu z důvodu jeho nepřezkoumatelnosti pro nevypořádání všech rozhodných odvolacích námitek a dále

z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky spočívající v aplikaci ustanovení § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen zákon o dani z přidané hodnoty) ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora Evropské Unie.

18. Ve vztahu k namítané nepřezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí žalobce uvedl, že netrvá na detailním vypořádání všech odvolacích námitek, nicméně neshoduje se s názorem žalovaného, jaké námitky je třeba považovat za nejzásadnější, a které je možné případně opominout. Připomněl, že rozsah odvolání je v délce 62 stran, který je dle názoru žalobce přiměřený rozsahu zprávy o daňové kontrole, která obsahuje 180 stran. Žalovaný se zejména nezabýval odvolací námitkou, že správce daně disponoval informacemi od místně příslušného správce daně tuzemských dodavatelů žalobce, že byl vtažen do podvodného řetězce již v únoru 2014, nicméně byl zpočátku vůči žalobci nečinný až do července 2014, přitom mohl včasnou aktivitou zamezit vzniku podvodného řetězce a chybějící daně. Dále nevypořádal námitku, že správce daně zcela nekonzistentně posuzoval a vyhodnotil přístup daňového subjektu k jednotlivým tuzemským dodavatelům (například 10.28 a 10.29 odvolání). Zároveň správce daně nespecifikoval, v čem byla žalobcem přijatá preventivní opatření nedostatečná a co měl žalobce učinit, aby byla dostatečná.
19. Žalobce poukázal na neobjektivitu žalovaného, který na místo objektivního zhodnocení argumentace žalobce, v daňovém řízení obhajoval neudržitelný závěr správce daně (v bodě 109 napadeného rozhodnutí). Postup žalovaného žalobce vnímá jako nekritický, k čemuž odkázal na bod 100 napadeného rozhodnutí v souvislosti s používáním emailové adresy žalobce zprostředkovatelem obchodů V. V.. Ten totiž nikdy nedisponoval přístupem k žádné emailové schránce žalobce.
20. Žalobce rozporoval existenci daňového podvodu a chybějící daň či-li, že by se stal součástí podvodného řetězce na DPH a byl využit k tomu, aby plnil roli společnosti, která měla obchody „rozmělnit“, legitimizovat a znesnadnit finanční správě odhalit existenci daňového podvodu. Zásadně žalobce odmítl, že by o tomto zneužití své osoby věděl, či s využitím přiměřeného úsilí vědět měl a mohl. Stal se tak stejným objektem podvodů jako stát. Žalobce nezpochybnil výsledky vyhledávací činnosti správce daně, respektive výsledku mezinárodní spolupráce při správě daní, avšak zjištěné skutečnosti byly vždy mimo vědomostní a dispoziční sféru žalobce a byl s nimi seznamován až v průběhu daňového řízení. Správce daně nevedl řádné daňové řízení u těch subjektů, které neplnily řádně své povinnosti a případně jim doměřil daň, ale aby konstruoval doměření daně u daňového subjektu, kde je daňový výnos zaručen. Pro takový postup neposkytuje správci daně oporu platná právní úprava, ani judikатурní principy. Žalobce k tomu poukázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu. Spornou mezi žalobcem a správcem daně označil skutečnost, zda žalobci byla známa informace o všech člancích správcem daně zjištěného podvodného řetězce. Žalovaný v bodě 93 napadeného rozhodnutí dospěl k závěru, že tomu tak bylo. Nicméně žalobce tento závěr odmítl, neboť úvaha správce daně byla dle jeho názoru pouze spekulativní a založena na nesprávných skutkových zjištěních. V minulosti totiž nebyly V. V. (zprostředkovatelem) žalobci poskytnuty informace o jiných subjektech než o bezprostředním dodavateli a bezprostředním odběrateli. K tomu tíží důkazní břemeno správce daně i žalovaného a ti neshromáždili žádný důkaz o tom, že by žalobce věděl o existenci společnosti Comitenal Int. s.r.o., DREMOK, s.r.o., OBCHOD A

SLUŽBY s.r.o. a Glass Slippers, natož o obchodních podmínkách mezi těmito společnostmi.

21. Správce daně neobjektivně přičítal žalobci k tíži skutečnosti, které se prokazatelně nacházely mimo jeho vědomostní a dispoziční sféru a nastaly až po uskutečnění obchodů. Žalovaný, jakož i správce daně zdůrazňoval „statusové skutečnosti“ týkající se tuzemských dodavatelů, které měly u žalobce vyvolávat podezření. To však bylo zřejmé, až s odstupem času v okamžiku, kdy došlo k daňovému podvodu a správce daně disponoval kontrolními mechanismy, aniž by sám nesl jakékoli podnikatelské riziko. Správce daně měl hodnotit reálné možnosti žalobce, rozpoznat riziko v daném místě a čase v kontextu jeho podnikatelských aktivit, historie, zákaznického portfolia, konkrétních podnikatelských zkušeností a nikoli optikou konstruování ideálních vztahů. K tomu žalobce odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu. Správce daně nevzal v úvahu reálný vývoj, tudíž že se neustále posouvají hranice toho, co by měl daňový subjekt prověřovat a vyhodnotit jako podezřelé a konkrétní situaci žalobce nehodnotil konzistentně. Žalobce proto argumentaci daňových orgánů hodnotí jako účelovou se snahou doměřit u žalobce daň. Poukázal na judikaturní závěr, z něhož vyplývá princip „prověřuj, až když potřebuješ“, kterým se žalobce řídil.
22. Jako zásadní označil žalobce okolnost jeho vstupu do obchodních transakcí s tuzemskými dodavateli a jeho vnímání obchodní rizikovosti obchodů, kdy je třeba vzít v úvahu, že k navázání obchodní spolupráce došlo na základě zprostředkovatelské činnosti osoby, s níž žalobce spolupracoval již od roku 2007. Jednalo se o osobu V. V., kdy žalobce měl zkušenost s bezproblémovými obchodními transakcemi navázanými prostřednictvím této osoby. Současně žalobce poukázal na fakt, že kupříkladu svědkyně paní J. potvrdila fakticitu uskutečněných transakcí a rovněž potvrdila schůzku s jednatelem žalobce (pan Z., pan H.) v sídle společnosti HONEST DRAFT. Rovněž svědci L. D., B. L. a J. B. potvrdili fakticitu uskutečněných transakcí s žalobcem. V době obchodování byli pro žalobce plně kontaktní, komunikovali a vystavovali obchodní listiny. Žalobce potvrdil, že není pochyb o tom, že vstup žalobce do sporných transakcí nastal v důsledku zprostředkovatelské činnosti jeho dlouhodobého obchodního partnera V. V., působícího v pozici obchodního zástupce společnosti Delta Steel. Nelze přehlédnout fakt, že odběratelem byl taktéž zavedený odběratel žalobce společnost PARTNER STEEL. Žalobce zrekapituloval stručně klíčové skutečnosti týkající se obchodní spolupráce mezi žalobcem a V. V.. Pokud dospěl správce daně i žalovaný k závěru, že osoba V. V. nebyla důvěryhodná a taktéž i společnost Delta Steel musela být takto vnímána, pak žalobce tvrdí, že taková úvaha žalovanému nepřísluší a není na místě. Existence či neexistence důvěry nemůže být výsledkem správní úvahy správce daně, neboť jde o subjektivní pocit formující se v daném místě a čase a nikoli ex post s vědomím událostí nastalých postupně v průběhu 7 let. Navíc se uskutečnila bezproblémová obchodní spolupráce zprostředkovaná touto osobou s obraty v řádech stovek miliónů korun. Žádná z takto zrealizovaných transakcí nepřinesla žalobci žádné podnikatelské či jiné riziko, ani nebyla prověřována či zpochybňována správním orgánem, proto se oprávněně vytvořil silný vztah důvěry a dobré víry. Pokud správce daně nepovažoval takto tvrzené dobré dlouhodobé obchodní zkušenosti za dostatečný důvod pro realizaci dalších obchodních vztahů, pak k tomu žalobce upozornil na to, že obchodní transakce nevznikají pouze střetem nabídky a poptávky neznámých subjektů, ale je zapotřebí podnikatelská důvěra.

23. Žalobce připustil, že vstup do obchodních transakcí se společností Delta Steel jako nepojištěným subjektem a akceptací směnky podepsané fyzickou osobou vstoupil do určitého obchodního rizika. Nicméně každý podnikatel vstupem do obchodního vztahu nese určitá obchodní rizika a neexistuje žádný „univerzální vzorec obezřetného chování“, který by vedl k eliminaci takových rizik. Dále žalobce poukázal na to, že společnost PARTNER STEEL byla v roce 2014 dlouhodobým obchodním partnerem žalobce, a to od roku 2009. V roce 2014 se tudíž jednalo o největšího odběratele žalobce specializovaného na obchod s veškerým hutním materiálem. Navíc mezi zprostředkováním obchodního kontaktu se společností PARTNER STEEL a s tuzemskými dodavateli není žádná věcná a časová souvislost.
24. Pokud žalovaný vyjádřil, že žalobce nestandardně realizoval příjem, výdej, evidenci a skladování hutního materiálu i olova a zinku v ingotech, neboť k uskladnění využil pronajaté sklady namísto běžně využívaného skladu pro ostatní druhy zboží v Týnu nad Vltavou, a přitom si nezajistil sám ani svými zaměstnanci žádný dohled, pak žalobce k tomu zdůraznil, že se primárně orientuje na výrobní činnost, tedy prodej vlastních výrobků. Obchodní transakce s tuzemskými dodavateli byla snahou o rozšíření exportních prodejů a zařazení dalších obchodovatelných komodit do portfolia žalobce. Jednalo se o jiný typ podnikatelské činnosti. Jedná se však o postupy, které jsou mezi obchodníky běžné a jsou souladné i s mezinárodními obchodními podmínkami INCOTERMS vydanými mezinárodní obchodní komorou. Žalobce se totiž nedopustil rizikového ani nezodpovědného chování, pokud skladoval zboží mimo vlastní závod ve skladu, který nebyl v jeho vlastnictví, neboť měl toto smluvně ošetřeno. Podle žalobce by naopak bylo nelogické a ne hospodárné, aby převážel nakoupený hutní materiál z Ostravy do vlastního závodu při vědomí toho, že bude následně dodáno odběrateli do Polska. Vysílání vlastních zaměstnanců do Ostravy k hlídání zboží ve skladu a jeho kontrole žalobce vůbec nezvažoval, neboť by to pro něho bylo neekonomické a administrativně zatěžující. Navíc by takový postup žalobce vystavoval podstatně většímu riziku v případě ztráty či odcizení než je tomu v případě smluvního zajištění této služby. Žalobce považuje za nestandardní postup správce daně, pokud zkoumal běžný tržní standard obchodování s hutním materiálem.
25. Žalobce dále vyslovil nesouhlas se závěrem, že obchodní případy se společnostmi Legros, HONEST DRAFT a LY Metale, nebyly řešeny v rámci zavedených postupů daňového subjektu a byly řešeny nestandardně, neboť obcházel zavedená pravidla. Daňové orgány totiž nesprávně interpretovaly výpovědi svědků – zaměstnanců žalobce. Tito svědci po té, co se seznámili s vyhodnocením obsahu svých výpovědí, adresovali přípis správci daně, v němž jej na nesprávnost interpretace svých výpovědí upozornili. Tato nesprávnost spočívala v tom, že obchody s tuzemskými dodavateli nemohly být obchodnímu oddělení odebrány, neboť mu v první řadě nebyly nikdy přiděleny. Pokud tyto tuzemské dodavatele řešil pouze jednatel společnosti pan Z., bylo tomu tak proto, že za oblast nákupu byl vždy zodpovědný. Správce daně se pak reakcí slyšených svědků vůbec nezabýval a nedůvodně je osočil, že pozměnili svoji výpověď z důvodu existenční závislosti na žalobci.
26. Žalobce k prokázání této skutečnosti disponuje celou řadou dalších důkazních prostředků, neboť není závislý pouze na vyjádření slyšených svědků svých zaměstnanců. Je připraven předložit příklady obchodní korespondence, z níž je seznatelné, že se všemi dodavateli žalobce komunikuje výhradně pan Z., jednatel žalobce. Žalovaný však nebyl veden snahou řádně zjistit skutkový stav a na žádný z navržených důkazních prostředků v tomto směru

nereflektoval. Zaměřil se pouze na hodnocení skutečnosti, proč žalobce poskytl hodnocení svědeckých výpovědí svým zaměstnancům. Žalobce upozornil v této souvislosti na to, že svědci se vyjádřili pouze k hodnocení jejich svědeckých výpovědí, nikoliv hodnocení dalších důkazních prostředků. Svědci nepopřeli existenci odlišností u transakcí s uvedenými společnostmi. Důvodem jejich nesouhlasu byla pouze nesprávná interpretace části obsahu jejich výpovědí. Způsob vypořádání této námitky a ignorování jednoznačných indicií o nesprávně zjištěném skutkovém stavu svědčí o neobjektivnosti odvolacího řízení a nekritickém přístupu žalovaného k rozhodnutí správce daně. Interní administrace obchodních případů s tuzemskými dodavateli dle žalobce proběhla plně v souladu se standardními zásadami správy rizik, dělby pravomocí a odpovědnosti uvnitř společnosti žalobce.

27. Žalobce dále v žalobě považoval za nutné připomenout, že na základě dlouholeté důvěry ve svého obchodního partnera a zprostředkovatele prověřoval možná daňová rizika rovněž i konzultací s daňovým poradcem, platby probíhaly na zveřejněný účet, cena zboží se nevymykala běžným cenám této komodity, kontrolu a skladování zajišťoval smluvní partner.
28. Žalobce dále rozporoval závěr daňových orgánů, že nepřijal rozumná opatření, neboť správní úvaha byla v této souvislosti dle jeho názoru nedostatečná a rozporná s judikaturou Nejvyššího správního soudu. Správce daně i žalovaný se omezili na konstatování, že vzhledem ke zjištěným objektivním okolnostem byla opatření přijatá žalobcem nedostatečná. Neuvedl však v čem, pouze uvedl jedno z opatření, které měl žalobce přijmout a nepřijal. Konkrétně zajistit osobní přebírání zboží ve skladech v Paskově. Žalobce dále rozporoval dodržení principu proporcionality, kdy v této souvislosti poukázal na judikaturu Soudního dvora Evropské unie i Nejvyššího správního soudu, podle které by rizika související s daňovými podvody na DPH měla být rozložena rovnoměrně mezi daňové subjekty a stát. Je totiž úkolem státu, aby v zájmu ochrany řádného plnění daňových povinností zajistil všeobecné fungování systému. Zapojení do intrakomunitárních řetězových podvodů na DPH je specifickou a složitou problematikou. Tato problematika vychází z judikturních principů, které se neustále vyvíjí, a nelze ji stavět na úroveň zcela běžných rizik, které by podnikatelské subjekty musely vnímat a běžně vyhodnocovat, respektive měly odpovědně vyhodnocovat na konci roku 2013. Tehdy totiž žádná z takovýchto opatření neexistovala a poskytování informací ze strany finanční správy vůči veřejnosti bylo de facto nulové. Odpovídající část rizika by proto měl nést stát a při aplikaci vědomostního testu by mělo být zohledněno, jakou míru rizika v daném okamžiku nesl reálně stát. S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu žalobce zdůraznil, že neexistuje běžná podnikatelská opatrnost a nějaká specifická daňová opatrnost jako její nadstavba. Žalobce zdůraznil, že správce daně ačkoli disponoval informacemi, že žalobce byl zatažen do podvodného řetězce již v únoru 2014, byl vůči žalobci nečinný až do července 2014, ačkoli mohl využít procesních nástrojů a žalobce informovat o riziku dříve než po uplynutí 4 měsíců. Tím mohlo být předejito nejen újmě na státním rozpočtu, ale správce daně si musel být vědom toho, že žalobce je osobou, která dlouhodobě plní řádně své daňové povinnosti, spolupracuje se správcem daně, má dobrou podnikatelskou pověst a učinil jediný možný logický krok, kterým bylo ukončení obchodování.
29. Rozporována byla i argumentace žalovaného, kterou se vypořádal s argumentací žalobce, že ustanovení § 109 odst. 1 má aplikační přednost před uplatněním obecné zásady zneužití

práva. Nesprávnost argumentace žalovaného byla sice aktuálně potvrzena rozhodnutím Krajského soudu v Ostravě č.j. 22 Af 33/2016-60 ze dne 20. 12. 2017, nicméně je nutno se ztotožnit se žalovaným, že ustanovení § 109 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty na případ žalobce nedopadá, neboť podvodnými články v řetězcích nebyli bezprostřední dodavatelé žalobce.

30. Ze všech důvodů uvedených v žalobě žalobce navrhl, aby soud žalobou napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného a replika žalobce

31. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Zrekapituloval žalobní námitky a vymezil předmět sporu
32. V první řadě žalovaný nesouhlasil s názorem žalobce ohledně nepřezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí. V jeho odůvodnění jsou podrobně a systematicky uvedeny stěžejní důvody rozhodnutí. Zároveň jsou uvedeny důkazy, které vedly žalovaného k vyslovenému závěru o účasti žalobce v obchodním řetězci zasaženém daňovým podvodem, o čemž žalobce měl a mohl vědět. Nespokojenost žalobce s obsahem rozhodnutí nemůže představovat vadu nepřezkoumatelnosti rozhodnutí. Námitky byly vypořádány a je zřejmé, z jakých důvodů nebyly považovány za důvodné. Prvostupňové rozhodnutí s druhostupňovým rozhodnutím představuje jeden celek. Zároveň poukázal žalovaný na judikaturu Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu, že v rámci povinnosti orgánů veřejné správy svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze takovou povinnost interpretovat jako požadavek na detailní odpovědi na každou námitku.
33. K námitce žalobce, že měl správce daně informace žalobce o jeho vtažení do podvodného řetězce již v únoru 2014, nicméně byl až do července 2014 nečinný, žalovaný uvedl, že správce daně neměl v únoru 2014 postavenou najisto, že by bylo ukončeno důkazní řízení a vzešly již z něho najisto postavené skutečnosti, které by nasvědčovaly tomu, že by byla prokázána existence daňového podvodu ve smyslu judikatury Soudního dvora Evropské unie. Zároveň nelze žalobcem subjektivně pocítovanou nespokojenost s úrovní odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí zaměňovat s nedostatečností odůvodnění. K vytýkané absenci uvedení přijatých preventivních opatření, která měl učinit daňový subjekt, aby se nezapojil do daňového podvodu, žalovaný odkázal na bod 89 rozhodnutí. Dále žalovaný setrval na důvodech uvedených pod body 83, 109 i 100 odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí.
34. Žalovaný dále vysvětlil svůj postup při hodnocení obchodních případů u tří ostravských dodavatelů (LY Metale, Legros Computer, HONEST DRAFT a PARTNER STEEL). Zmínil i hodnocení zprostředkování těchto obchodních partnerů panem V. V.. Popsal principy tohoto obchodování, kdy žalobce byl posledním kupujícím článkem, který nechal zboží vyskladnit a uskutečnil jeho prodej zpět do Polska odběrateli PARTNER STEEL, který stál na počátku celého řetězce. Žalovaný konstatoval, že žalobce unesl důkazní břemeno k prokázání nároku na odpočet daně z hlediska formálních a hmotně-právních podmínek. Nicméně nárok na odpočet daně mu nevznikl z důvodu nenaplnění podmínek stanovených v § 72 a 73 zákona o dani z přidané hodnoty, neboť žalovaný se dále zabýval pořízením zboží od dodavatele Legros Computer, dodavatele HONEST DRAFT a dodavatele LY Metale a u všech případů dospěl s odkazem na příslušné části žalobou napadeného rozhodnutí k závěru, že byla prokázána existence daňového podvodu a

současně i zjištění a identifikace chybějící daně (daňová ztráta) v řetězci, čímž došlo k porušení daňové neutrality.

35. Žalovaný správní orgán současně odmítl důvodnost námitky, že žalobci nebyla známa informace o všech člancích detekovaného řetězce, ale pouze o jeho bezprostředním dodavateli. K tomu žalovaný odkázal na konkrétní pasáže odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a shrnul, že obchodní chování žalobce vykazovalo velké odlišnosti od běžné obchodní praxe a tak bylo logické, že musel znát důvody takového jednání. Objektivní okolnosti tvoří dílčí indicie, které, ačkoli každá sama o sobě, nejsou nezákonné, ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě prokazují skutečnost, že žalobce o podvodu na DPH věděl, či minimálně vědět měl či mohl. Žalobce nepřistupoval k příslušným obchodním transakcím s péčí řádného hospodáře a ponechal veškerou svou důvěru na osobě pana V. V., který nebyl zaměstnancem žalobce, ale pouze osobou zprostředkovatelské firmy. Žalobce navíc zboží v hodnotách desítek miliónů korun ponechal k dispozici dodavatelům, o kterých do té doby nevěděl a nebyli na trhu známi, ponechal jim oprávnění zboží za sebe převzít, převzetí potvrdit jeho zapůjčeným razítkem a o transakci zaslat informaci V. V.. To vše bez zapojení obchodního oddělení, pouze na zodpovědnost jedné osoby, a to asistentky jednatele. Z tohoto chování lze vyvodit závěr, že žalobce mohl a měl vědět, že se účastní obchodování v nestandardním řetězci s vysokým rizikem podvodného jednání za účelem neoprávněného získání DPH ze státního rozpočtu.
36. Žalovaný dále připomněl části svých úvah, které jsou pod konkrétními body obsahem odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Současně žalovaný odkázal na zprávu o daňové kontrole, která obsahovala vyhodnocení jednotlivých provedených svědeckých výpovědí. Ke společnosti DELTA Steel Trading žalovaný připomněl, že zprostředkovávala, jak dodavatele, tak odběratele, což je v obchodní praxi značně nestandardní. Pokud za popsanych okolností ponechal žalobce výběr dodavatelů a kontrolu nad průběhem uskutečněných obchodů osobě V. V., nelze toto jednání žalobce považovat za obezřetné a opatrné. Zapojení žalobce do předem nastaveného obchodního řetězce bylo žalobci známo, jeho role tak logicky musela spočívat v napomáhání uskutečnění daňového podvodu, tím spíše, pakliže mu byla pokaždé zprostředkována dosud neznámá společnost, a to nejen jemu neznámá z obchodní praxe, ale i neznámá z pohledu obchodní minulosti dle informací možných k získání z veřejně dostupných zdrojů.
37. Rovněž nestandardně se žalobce zachoval k zajištění splacení pohledávek u Delta Steel Trading na rozdíl od jiných odběratelských subjektů, neboť ze spisu je patrné, že pojišťovna KUPEG zamítla již v roce 2011 přidělit společnosti Delta Steel Trading jakýkoli úvěrový limit, o čemž žalobce musel být informován, a přesto přistoupil již v roce 2013 na to, aby se tato společnost stala jeho zákazníkem. Žalobce namísto zvýšení opatrnosti a prověření si majetkových poměrů této společnosti přistoupil na náhradní řešení spočívající v zajištění pohledávek směnkou ve výši 300 000 EUR podepsanou V. V., který za směnku ručil celým svým majetkem, přičemž žalobce stav a výši tohoto majetku nijak neprověřoval.
38. K námitce porušení principu proporcionality žalovaný odkázal na konkrétní body odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí stejně jako u vypořádání žalobní námitky ohledně přednosti aplikace ustanovení § 109 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty před uplatněním obecné zásady zneužití práva. Zároveň žalovaný odkázal na judikaturu

Evropského soudu pro lidská práva, jakož i Nejvyššího správního soudu, dle které nárok na odpočet v daném případě vůbec nevznikne, a to nejen subjektu, který je bezprostředním příjemcem zdanitelného plnění, ale ani kterémukoli jinému článku podvodného řetězce, pokud bylo prokázáno, že o podvodu osoba povinná k dani věděla, nebo vědět mohla a měla. K tomu žalovaný připomněl postup při provedení tzv. vědomostního testu. Na základě jeho provedení byl vysloven závěr týkající se žalobce, který byl popsán v žalobou napadeném rozhodnutí. Nejednalo se o libovůli správce daně, neboť podvod na DPH byl prokazatelně detekován.

39. K použití kolizního pravidla *lex specialis derogat legi generalis* žalovaný uvedl, že představuje přednost zvláštní právní úpravy to je užší právní normy před právní obecnou úpravou, která je širší. Žalovaný popsal s odkazem na příslušná ustanovení právních předpisů postup, kdy podle jeho názoru § 109 zákona o dani z přidané hodnoty nemůže být konkrétním ustanovením, které by dopadalo na danou situaci, neboť se týká placení daně, nikoli jejího stanovení. Nejedná se ani o přímé konkurující instituty. Ustanovení § 109 zákona o dani z přidané hodnoty je speciální právní úpravou vůči obecné úpravě ručení upraveném ustanovení § 171 daňového řádu, a proto nelze přijmout nesprávný závěr, který by upřednostnil institut ručení, před odepřením nároku na odpočet daně prověřovaný v rámci daňové kontroly v nalézací fázi řízení před účelem správného stanovení daně daňového subjektu. Rovněž žalovaný nesouhlasí s názorem žalobce, že vzájemný vztah neuznání odpočtu a ručení nebyl Nejvyšším správním soudem řešen. K tomu bylo odkázáno na rozsudek 5 Afs 60/2017. Závěr obsažený v žalobcem poukazovaném rozsudku Krajského soudu v Ostravě, je dle názoru žalovaného nekompatibilní s tímto rozsudkem.
40. Dále je důvodem, pro který nelze v dané věci použít kolizní pravidlo *lex specialis derogat legi generali* odlišná funkce institutu odepření nároku na odpočet daně a institutu ručení podle ustanovení § 109 zákona o dani z přidané hodnoty. Podle názoru žalovaného je nevhodné upřednostnění institutu ručení před odepřením nároku na odpočet daně, neboť institut ručení je možno aplikovat výlučně na jeden článek odběratelsko-dodavatelského řetězce zasaženého podvodem, to je aplikace institutu ručení je uzavřenou záležitostí pouze ve vztahu k jedinému článku řetězce. Problematika boje proti podvodům na DPH má mnohem komplexnější podobu, neboť nárok na odpočet daně lze odepřít i jiným článkům tohoto řetězce. Žalovaný dále připomněl, že ručení za nezaplacenou daň je institutem zajišťovacím přístupujícím k hlavnímu závazku dopadají na něj všechny obecné charakteristiky, to je akcesorita a subsidiarita ručení. Subsidiární povaha ručení značí, že může nastoupit až v okamžiku, kdy dlužník nesplní svůj dluh nebo jeho část, který je ručením zajištěn. Podmínky pro uplatnění ručení jsou relativně přísné a jejich naplnění je nutno pečlivě hodnotit. Institut ručení jako nástroje v boji proti daňovým únikům může mít pouze podpůrný charakter. Žalovaný považuje závěr Krajského soudu v Ostravě za nepřijatelný, neboť z něj plynou nepřípustné důsledky. Zároveň je z pohledu žalovaného neakceptovatelný, neboť je ve zjevném rozporu s logickou aplikací zákona, neboť nelze dovodit přednost ručení před stanovením vlastní daňové povinnosti.
41. Žalobce soudu zaslal repliku, ve které uvedl, že nesouhlasí s rozhodnutím ve věci bez nařízeného jednání. Současně oznámil, že nevznáší námitku podjatosti žádného z členů senátu ani jiných soudních osob. K vyjádření žalovaného uvedl, že je v principu pouze extraktem z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, nepřináší žádnou, dosud neuplatněnou, argumentaci či novou reakci na konkrétní žalobní námitky.

IV. Průběh jednání

42. Při jednání před krajským soudem, které se uskutečnilo 27. 3. 2019, setrvali účastníci řízení na své argumentaci, kterou soudu předložili ve svých písemných podáních.

V. Právní názor soudu

43. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu podle § 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s.ř.s.“).

44. Žaloba není důvodná.

V.A. K námitce nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného

45. Krajský soud se v první řadě zabýval žalobcem tvrzenou nepřezkoumatelností rozhodnutí žalovaného z důvodu nevypořádání všech rozhodných odvolacích námitek, k nimž navíc přistoupil selektivně a neobjektivně. Žalobcem tvrzená nepřezkoumatelnost rozhodnutí by byla sama o sobě důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí. Takovou vadu však krajský soud neshledal.
46. Při posuzování důvodnosti této námítky soud vycházel z judikatury Nejvyššího správního soudu kupříkladu ze dne 16. 6. 2006, č.j. 4 As 58/2005-65 v němž Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že z rozhodnutí správního orgánu musí být mimo jiné patrné „*proč správní orgán považuje námitky účastníky za liché, mylné, nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti předestírané účastníkem za nerozhodné, nesprávné, nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl, jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů*“. Jinými slovy z rozhodnutí správního orgánu musí vyplývat, jaký skutkový stav vzal správní orgán za rozhodný, jak uvážil o pro věc podstatných skutečnostech respektive, jak rozhodné skutečnosti posoudil. Povinnost odůvodnit rozhodnutí však z druhé strany nemůže být chápána tak, že vyžaduje podrobnou odpověď na každý argument účastníků řízení (srov. obdobně například nález Ústavního soudu ze dne 27. 3. 2012 sp. zn. IV. ÚS 3441/11). Rozhodnutí správních orgánů obou stupňů tvoří z hlediska soudního přezkumu jeden celek, a proto není vyloučeno, aby případné mezery odůvodnění tato rozhodnutí vzájemně zaplňovala (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2014 č.j. 6 As 161/2013-25). Nevypořádá-li se správní orgán v rozhodnutí o opravném prostředku se všemi uplatněnými námitkami způsobuje to nepřezkoumatelnost rozhodnutí spočívající v nedostatku důvodů (kupříkladu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2008, č.j. 8 Afs 66/2008-71 či ze dne 17. 1. 2013 č.j. 1 Afs 92/2012-45).
47. Žalobce v první řadě spatřoval nepřezkoumatelnost rozhodnutí v tom, že správce daně disponoval informacemi od místně příslušného správce daně tuzemských dodavatelů žalobce, že byl vtažen do podvodného řetězce již v únoru 2014, nicméně správce daně byl vůči žalobci nečinný až do července 2014, přestože mohl včasnou aktivitou zamezit vzniku podvodného řetězce a chybějící daně. Dále měl správce daně nekonzistentně posuzovat a vyhodnocovat přístup žalobce k jednotlivým tuzemským dodavatelům. Současně žalobce postrádal specifikaci, v čem byla přijatá preventivní opatření nedostatečná a co měl žalobce učinit, aby za dostatečná mohla být považována. Jak již soud výše uvedl, neshledal, že by rozhodnutí žalovaného trpělo vytýkanými vadami. Správce daně dle zprávy o daňové kontrole, která tvoří součást odůvodnění napadených platebních výměrů, shledal, že z rozhodnutí je zřejmé, proč správní orgán rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku

rozhodnutí. Odůvodnění ve vztahu k vytýkaným vadám soud považuje za dostatečné a přesvědčivé. Z odůvodnění rozhodnutí vyplývá, že v případě žalobce se jednalo o značně rozsáhlé prověřování informací, které správce daně získával postupně. Z obsahu této žalobní námitky jednoznačně nevyplývá, v čem spatřuje žalobce nepřezkoumatelnost rozhodnutí. Stejně tak ohledně výtek týkajících se nekonzistentnosti posuzování a vyhodnocení přístupu žalobce správcem daně k jednotlivým tuzemským dodavatelům. Žalobce totiž polemizuje se závěry žalovaného, což by v případě nepřezkoumatelnosti možné nebylo. Vytýká-li žalobce nedostatečnou specifikaci preventivních opatření ve správní úvaze obsažené v bodě 89 napadeného rozhodnutí, pak je třeba reflektovat na to, že v tomto bodě žalovaný pouze shrnul to, co podrobně vysvětlil v bodech 85 – 88. Totéž se týká vypořádání odvolací námitky uvedené žalovaným v bodě 109 napadeného rozhodnutí. K další argumentaci žalobce vztahující se k nepřezkoumatelnosti rozhodnutí soud uvádí, že pod tuto vadu rozhodnutí zahrnuje žalobce i vypořádání námitky obsažené pod bodem 100 napadeného rozhodnutí, které žalobce označil jako nekritický přístup žalovaného k postupu a argumentaci správce daně. V tomto směru nelze zaměňovat nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů s nespokojeností, případně nesouhlasem žalobce s důvody či argumentací žalovaného správního orgánu, který k vypořádání označených odvolacích námitek použil.

48. Soud ve vztahu k namítané nepřezkoumatelnosti uzavřel, že z rozhodnutí žalovaného vyplývají podrobné důvody, je zcela srozumitelný skutkový stav, z něhož daňové orgány vycházely a rovněž je řádně odůvodněn způsob, jak rozhodné skutečnosti posoudily. Krajský soud neshledal, že by napadené rozhodnutí trpělo vytýkanou vadou. Ze zprávy o daňové kontrole, která tvoří odůvodnění napadených platebních výměrů nelze přehlédnout, že správce daně hodnotil opatření přijatá žalobcem za účelem prevence účasti na daňovém podvodu, jako formální či nedostatečná a tyto výtky, jak ve zprávě o daňové kontrole, tak i v žalobou napadeném rozhodnutí popsal. Kupříkladu uvedl, že existovaly v souvislosti se zprostředkováním dodavatelů žalobci varovné indicie, které žalobce zcela přehlédl a ignoroval. Zároveň poukázal na odlišnosti zajištění realizace šetřených obchodů z hlediska vnitřní organizace žalobce. Dále žalovaný poukázal na to, že pokud by žalobce prověřoval své dodavatele na veřejně dostupných zdrojích, došel by k závěru, že se jedná o společnosti bez obchodní minulosti, nesoucí znaky nerespektování obchodního partnera, k čemuž v rozhodnutí uváděl konkrétní zjištění, viz str. 20 či 22, 23, 26 žalobou napadeného rozhodnutí. V rozhodnutí je rovněž připomenuto, že žalobce nezpochybnil výsledky vyhledávací činnosti prvostupňového správce daně vedoucí k zjištění podvodného řetězce. K použité argumentaci žalovaný správní orgán odkazoval na recentní judikaturu Nejvyššího správního soudu a vysvětlil, že vzhledem k rozsahu odvolání vzal do úvahy všechny argumenty, které žalobce uvedl, nicméně vyjádřil se pouze k těm námitkám, které byly nejzásadnější. Na této argumentaci žalovaného krajský soud neshledal ve světle shora uvedených kritérií nic nepřezkoumatelného; daňové orgány dostatečně specifikovaly, jak důvod nedostatečnosti přijatých opatření, tak také to, jaké opatření měl žalobce k zabránění účasti na daňovém podvodu učinit. Osvětlily, kdy měly k dispozici informace potřebné pro zahájení daňové kontroly, a tudíž okamžik jejího zahájení jim nelze klást k tíži. Námitku nepřezkoumatelnosti rozhodnutí hodnotí soud jako nedůvodnou.

V.B. K námitkám nesprávného právního posouzení věci žalovaným

1. Existence daňového podvodu, chybějící daň

49. Žalobce připustil, že se po seznámení se zjištěními finanční správy stal součástí podvodného řetězce na DPH a zároveň byl využit k tomu, aby jako solventní kontaktní společnost s bezproblémovou daňovou a obchodní historií plnil roli společnosti, která měla obchody rozmělnit, legitimizovat a znesnadnit finančním správám možnost odhalení existence daňového podvodu. Odmítl však, že by o zneužití své osoby věděl, či s využitím přiměřeného úsilí vědět měl a mohl. Zároveň uvedl, že nemá žádný důvod, jakkoli zpochybňovat výsledky vyhledávací činnosti správce daně, respektive výsledky mezinárodní spolupráce při správě daní ohledně zjištění týkajících se podvodného řetězce. Tyto skutečnosti však byly mimo vědomostní a dispoziční sféru žalobce. Byl s nimi seznámen teprve v průběhu daňového řízení. Z toho důvodu vytkl daňovým orgánům, že rezignovaly na řádné daňové řízení u subjektů, které neplnily své povinnosti v plném rozsahu a konstruoval doměření daně u žalobce, kde měly daňový výnos zaručen. Pro takový postup žalovanému neposkytuje platná právní úprava ani judikатурní principy oporu. V této souvislosti žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 5 Afs 60/2017-60 ze dne 30.1.2018 ve věci VYRTYCH a.s. Odmítnutí nároku na odpočet ve smyslu judikovaných principů je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje a z toho důvodu je třeba s ním nakládat restriktivně. K tomu odkázal žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 1 Afs 61/2015-46 z něhož vyplývá, že zákaz zneužití práva je prostředkem „ultima ratio“. Sporné mezi žalobcem a daňovými orgány je pouze skutečnost, zda žalobci byla známa informace o všech člancích správcem daně detekovaného podvodného řetězce. Úvahu, kterou daňové orgány vyslovily, označil žalobce jako spekulativní, založenou na nesprávných skutkových zjištěních, kdy zároveň žalobce zdůraznil, že zprostředkovatelem žalobce, panem V. V., nebyly žalobci poskytnuty informace o jiných subjektech, než o jeho bezprostředním dodavateli a bezprostředním odběrateli. Přitom správce daně i žalovaného tíží důkazní břemeno, které neunesli, neboť neshromáždili žádný důkaz o tom, že by žalobce věděl o existenci společností Comitenal Int. s.r.o., DEMOK s.r.o., OBCHOD A SLUŽBY s.r.o. a Glass Slippers, natož pak aby znal obchodní podmínky mezi těmito společnostmi.
50. Jinými slovy řečeno, žalobce označil pro závěr o existenci daňového podvodu skutečnost, která je dle jeho názoru mezi ním a správcem daně sporná, zda žalobci byla známa informace o všech člancích správcem daně detekovaného podvodného řetězce, což kategoricky odmítá. Soud však nesdílí názor žalobce, že daňové orgány vyslovily nedostačující a spekulativní úvahu, navíc založenou na nesprávných skutkových zjištěních. V první řadě není podstatné, zda někdy v minulosti byly žalobci poskytnuty panem V. informace o jiných subjektech, než o bezprostředním dodavateli a bezprostředním odběrateli. Takovou odpovědnost zprostředkovatel nestandardně zprostředkovaných obchodů, jak ohledně dodavatele, tak odběratele totiž nemá. Taková odpovědnost spočívá pouze na daňovém subjektu, který se obchodů účastní. Tato námitka byla v žalobou napadeném rozhodnutí vypořádávána pod body 93 – 96 a dále 105 – 108 žalobou napadeného rozhodnutí.
51. K této otázce lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 6 Afs 130/2014-60 s poukazem na rozsudek Soudního dvora ve věci Optigen a další, kde je uvedeno „že nárok na odpočet nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Zavedení systému odpovědnosti bez zavínění by totiž překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu (srov. rozsudky ze dne 11. 5. 2006, C-384/04, Sb. rozh. sI.-4191, bod 32, jakož i ze dne 21. 2. 2008, C 271/06, Sb. rozh. S.I-771, bod 23). Vzhledem k tomu, že odmítnutí

nároku na odpočet podle bodu 45 tohoto rozsudku je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, aby dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla, nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu.“ Zároveň platí, že „každá účetní transakce mezi dodavatelem a jeho odběratelem v řetězci musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi (srov. rozsudek ze dne 27. 7. 2007, č.j. 5 Afs 129/2006-142). Zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními, proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, jež od nich mohou být rozumě vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH, nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu.“ Je-li při tom „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. Osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní podvodného plnění, pak musí být pro účely šesté Směrnice považována za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch či nikoli. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejím spolupachatelem.“

52. Ústavnost takových závěrů potvrdil i Ústavní soud například usnesením ze dne 23. 11. 2010 sp. zn. IV. ÚS 1185/10, kde uvedl, že se nelze „ztotožnit ani se stěžovatelčím přesvědčením, že správní soudy chápou pojem podvodu na DPH odlišně od judikatury Soudního dvora, protože v odůvodnění svého rozhodnutí se nespokojily pouze se zjištěním, že v řetězci transakcí předcházející dodání zlata stěžovatelce nebylo zapláceno DPH, ale v souladu se závěry vyslovenými Soudním dvorem zkoumaly subjektivní stránku to je, zda stěžovatelka věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a hodnocením zjištění učiněných správními orgány dospěly soudy ke kladnému závěru“ (srov. rovněž usnesení Ústavního soudu ze dne 7. 3. 2012 sp. zn. 2 ÚS 296/12).
53. Z těchto judikатурních závěrů lze dovodit, že je vždy primárně na správci daně, aby dostatečně prokázal existenci objektivních skutečností, na jejichž základě lze uzavřít, že daňový subjekt věděl, nebo vědět měl či mohl o své účasti na daňovém podvodu. Jednotlivé objektivní okolnosti tvořící dílčí indicie je přitom nutno hodnotit nikoli izolovaně, nýbrž komplexně jako celek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 12. 2014, č.j. 6 Afs 156/2014-47). K závěru o tom, že plátce daně věděl, nebo měl či mohl vědět o své účasti na daňovém podvodu, zcela postačují i takové indicie, které samy o sobě nezákonnost nedokládají, avšak ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený řetězec nepřímých důkazů. (srov. kupříkladu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2013, č.j. 1 Afs 58/2013-34). Pokud správce daně prokáže existenci těchto skutečností je věcí plátce daně, aby prokázal, že přijal veškerá opatření, která po něm lze rozumně požadovat, aby svojí účastí na daňovém podvodu zabránil.
54. Z těchto závěrů vycházely daňové orgány při posuzování konkrétní věci. Žalobce totiž tvrdil, že disponoval informacemi pouze o svých přímých obchodních partnerech, nikoli však o dalších společnostech, které byly v řetězci zapojeny a správce daně tudíž přikládal žalobci k tíži i skutečnosti, které se prokazatelně nacházely mimo jeho vědomostní a

dispoziční sféru. Jak je zřejmé s odkazem na výše uvedené body žalobou napadeného rozhodnutí, žalovaný správní orgán jednak potvrdil správnost závěrů správce daně a znovu uceleně popsal, že žalobce měl k dispozici informace o všech článcích obchodního řetězce, což uvedl v odpovědi na výzvu k prokázání skutečnosti č.j. 1857046/15 ze dne 15. 10. 2015, jakož i ve vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění, kde uvedl řetězce, ve kterých obchodoval před rokem 2014, byl na to zvyklý a nehledal v tom nic špatného. Žalovaný odkázal na obsah spisu, z něhož je patrné, že žalobce naopak vstupoval do obchodních vztahů nejen s neznámými dodavateli na trhu, ale naopak i s dodavateli, o kterých do zahájení obchodní spolupráce nic nevěděl, nebyla u nich zřejmá obchodní minulost a jeho ostražitost nezvýšila ani skutečnost velké výše ceny těchto nových transakcí. Ve zprávě o daňové kontrole na straně 145 správce daně popisoval subjektivní skutečnosti prokazující vědomou účast žalobce na podvodu na dani z přidané hodnoty a porovnával tržby žalobce z prodeje vlastních výrobků v předchozím období oproti obchodům v roce 2014, kdy byl vykázán velký nárůst tržeb, který byl způsoben výhradně pořízením zboží a jeho dodáním v podvodném obchodním modelu a tržby činily 91,85% tržeb za prodej zboží v roce 2014 (v celkové hodnotě 119 568 429 Kč), zatímco bez tržeb za zboží z podvodného obchodního modelu by tržby činily 10 682 571 Kč, což odpovídá přibližně tržbám za prodej zboží vykazaných daňovým subjektem v roce 2015. Z toho soudu vyplývá, že se jednalo o podstatnou změnu v činnosti žalobce, a proto nelze akceptovat přístup žalobce, že bylo pro něj stěžejní pouze, že se zajímal o nabídku a poptávku, neboť předmětné obchody se vymykaly rozsahem i způsobem obchodování, jak popsal i správce daně a žalovaný, jeho běžné obchodní činnosti. Právě proto měl vynaložit nepochybně vyšší úsilí oproti jiným z hlediska jeho činnosti a rozsahu běžným obchodům. Podle soudu pokud se určitý obchod vymyká běžné činnosti daňového subjektu, a to jak svým charakterem, tak i deklarovanou hodnotou, lze po daňovém subjektu spravedlivě požadovat, aby vynaložil vyšší úsilí ohledně toho, zda se neúčastní daňového podvodu.

55. Daňové orgány v dané věci dospěly k závěru, že obchodní řetězec se vyznačuje řadou neobvyklostí, které ve svém souhrnu podporují závěr, že žalobce věděl nebo vědět měl, či mohl, že se účastní daňového podvodu, a to s ohledem na, ve zprávě o daňové kontrole popsanou, neobvyklost obchodů na straně 144 – 155, jakož i pod body 70 – 90 žalobou napadeného rozhodnutí a dále pod body 105 a 106 tohoto rozhodnutí, kde je shrnuto, že žalobce nebyl náhodně zvolen, aby se chybějící daň podařilo někomu doměřit. Žalovaný popsal zjištění ohledně chybějící daně, čímž došlo k porušení principu daňové neutrality. Daňové orgány zjistily takové skutečnosti, které lze považovat za objektivní okolnosti prokazující vědomost odvolatele, že obchodní vztahy v rámci obchodních řetězců, které byly popsány taktéž v žalobou napadeném rozhodnutí, jsou stíženy podvodem na DPH. Žalovaný v rozhodnutí vysvětlil, že objektivní okolnosti, které popsal samostatně, nemusí být v rozporu se zákonem, nicméně ve svém souhrnu prokazují, že žalobce mohl a měl vědět o svém zapojení do podvodu na DPH. V této souvislosti je podrobně popsáno zajištění dodavatelů zprostředkovatelem společností Delta Steel Trading respektive její zastupující osobou V. V.. Dále byla popsána charakteristika zprostředkovaných dodavatelů včetně varovných indicií, jakož i okolnosti související s příjmem, výdejem, skladováním a evidencí zboží. Dále byly popsány okolnosti zahájení a ukončení obchodní spolupráce s obchodními řetězci. Správce daně zjistil i nestandardní realizaci šetřených obchodů z hlediska vnitřní organizace žalobce, kdy uzavřel, že obchodní chování žalobce vykazovalo velké odlišnosti od běžné obchodní praxe. Z toho dále dovodil, že žalobce musel znát důvody tohoto jednání a tyto objektivní okolnosti tvořily dílčí indicie, které ve

svém souhrnu tvořily logický a ucelený souhrn vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů. Žalovaný poukázal na fakt, že žalobce nepřistupoval k těmto obchodním transakcím s péčí řádného hospodáře a ponechal veškerou důvěru na osobě V. V., který však nebyl jeho zaměstnancem, ale zastupoval zprostředkovatelské firmy. Současně bylo poukázáno na to, že kupříkladu jednatel zprostředkované firmy Legros Computer tuto osobu vůbec neznal. Žalobce ponechal k dispozici zboží v hodnotách desítek miliónů dodavatelům, o kterých do doby než s nimi navázal obchodní kontakt nevěděl a nebyly ani na trhu známy, přesto jim ponechal oprávnění zboží za sebe převzít, potvrdit zapůjčeným razítkem a o transakci informovat V. V.. To vše probíhalo bez zapojení obchodního oddělení společnosti žalobce pouze na zodpovědnost jedné osoby, a to asistentky jednatele společnosti.

56. Soud proto nepřisvědčil žalobci v důvodnosti jeho námitky, neboť důkazní břemeno správce daně v této souvislosti nespočívá v tom, aby prokázal, že žalobce věděl o všech subjektech zapojených do daňového podvodu, nýbrž to, že žalobce věděl, nebo vědět měl či mohl o tom, že se takového podvodu účastní on sám. Žalobci však nevznikl nárok na odpočet nenaplněním podmínek uvedených v § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty, nýbrž proto, že byla naplněna základní podmínka mechanismu určujícího, zda jsou šetřené transakce zasaženy podvodným jednáním, to je existence chybějící daně. I když žalobce tvrdí, že mu nebyla známa informace o všech člancích detekovaného podvodného řetězce, je patrné z provedeného dokazování, že žalobce nepřistupoval k obchodním transakcím s péčí řádného hospodáře. Z chování žalobce lze proto vyvodit závěr, že žalobce mohl a měl vědět, že se účastní obchodování v nestandardních řetězcích s vysokým rizikem podvodného jednání za účelem neoprávněného získání odpočtu daně z přidané hodnoty. Žalobce neprokázal, že přijal taková opatření, která by byla schopna reálně předejít a zabránit jeho účasti na podvodu na DPH.

2. Nestandardní objektivní okolnosti, dobrá víra

57. V další části žaloby žalobce rozporoval, že správce daně při realizaci tzv. vědomostního testu přičítal mu k tíži zjevně i skutečnosti, které se prokazatelně nacházely mimo jeho vědomostní a dispoziční sféru a nastaly až po uskutečnění obchodů s tuzemskými dodavateli.
58. Ani tato námitka nemá význam pro posouzení věci. Je zcela pochopitelné, že k posouzení uskutečněných transakcí a vyslovení závěru ohledně nespolehlivosti žalobcem označovaných tzv. tuzemských dodavatelů mohlo dojít až tehdy, kdy nejenže posuzované obchodní transakce již proběhly, ale příslušný finanční úřad již o zúčastněných subjektech získal potřebné informace. Žalovaný správní orgán se vypořádal se zjištěnými statusovými skutečnostmi u jednotlivých tuzemských dodavatelů pod body 73 – 83 žalobou napadeného rozhodnutí, kde zdůraznil objektivní okolnosti, které dokladovaly, že obchodní chování žalobce bylo odlišné od běžné obchodní transakce a z toho dovozoval, že žalobce musel znát důvody tohoto jednání. Žalobce však má za to, že správce daně i žalovaný měli hodnotit zjištěné skutečnosti a reálné možnosti žalobce v daném místě a čase a v kontextu jeho podnikatelských aktivit, historie a zákaznického portfolia konkrétních podnikatelských zkušeností a nikoli optikou konstruováním ideálního světa obchodních vztahů. Soud námitku nehodnotí jako důvodnou, neboť z rozsáhlého dokazování a podrobného hodnocení zjištěných skutečností vyplývá, že daňové orgány hodnotily podnikatelské aktivity žalobce nejen v konkrétním roce 2014, ale porovnávaly jeho chování a realizované obchody již v roce 2013, kdy zjistily, že došlo k zásadní změně

obchodního modelu. Tuto změnu také v žalobou napadeném rozhodnutí popsaly. Poukázaly na to, že společnost Delta Steel Trading Ltd. se přesunula z pozice odběratele do pozice zprostředkovatele dodavatele i odběratele a současně byla subjektem, který v jednom z vytvořených řetězců byl dodavatelem řetězového článku v pozici tzv. missingtradera. Navíc podrobně popsaly, že se objem obchodních transakcí v roce 2014 oproti roku 2013 téměř zdvojnásobil a k tomu připojily i další skutečnosti, které jevíly známky nestandardností, a to, že společnost Delta Steel Trading Ltd. sídlila na virtuální adrese v Londýně, kde se fyzicky nenacházela, nevykazovala žádné známky ekonomické činnosti a žalobce se s nikým ze společnosti nikdy nesetkal, byť s touto společností obchodoval od roku 2006 jako odběratel zboží z Ruska, a to v rámci obchodních řetězců, o jejichž člancích věděl. Z toho daňové orgány dovodily, že pokud společnost Delta Steel Trading Ltd. žalobci zprostředkovala jak dodavatele, tak odběratele, jedná se o nestandardní obchodní praxi. Právě pro tuto skutečnost, kdy žalobce měl po celou dobu obchodní spolupráce do doby zahájení daňové kontroly povědomost o tom, že majitelem společnosti Delta Steel Trading Ltd. je V. V., vyvolalo to pochybnosti u správce daně, že žalobce neprověřoval majetkové ani personální poměry této společnosti.

59. V této souvislosti poukazovaný závěr vyslovený v rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 130/2014 – 60, nelze pro argumentaci žalobce úspěšně uplatnit, neboť v tomto konkrétním případě daňové orgány provedly komplexní analýzu konkrétních podezřelých skutečností a posoudily vzájemné souvislosti. Z provedeného hodnocení daňovými orgány nevyplynulo, že by podezřelé skutečnosti byly nahodilé nebo navzájem izolované a vysvětlitelné jinak než účastí žalobce na daňovém podvodu, ale naopak byly propojené a svými souvislostmi a charakterem vzájemného propojení výrazně zesilovaly podezření, které minimalizovalo pravděpodobnost toho, že žalobce jednal poctivě ve vztahu k zákonu o dani z přidané hodnoty.
60. Žalobce se snaží vyvrátit objektivitu zjištění správce daně a zpochybnit význam zjištěných „statusových skutečností“, bez povšimnutí a bližšího vysvětlení však ponechává zásadní zjištění, která vedla správce daně i žalovaného k vyslovení závěru o existenci karuselu, a to počátek a konec řetězce společností a obchody, které proběhly v řádu hodin (případně několika málo dnů), kdy žalobce bez své bližší účasti ponechal zboží v dispozici společností, o kterých neměl, jak sám uváděl, bližší informace a obchody s nimi mu byly zprostředkovány V. V..
61. V dané souvislosti nelze přehlédnout, že žalobce se stal součástí předem nastavených dodavatelsko- odběratelských struktur, v nichž bylo přesně předem určeno, jaký bude fakturační tok a jaký faktický pohyb zboží. Zboží bylo fakticky naváženo do skladů umístěných na Ostravsku. Tyto sklady si žalobce najmul od svých dodavatelů Legros Computer, HONEST DRAFT a LY Metale CZ, které mají sídlo v Ostravě. Zboží bylo do těchto skladů dodáno, tam uskladněno a současně v době jeho uskladnění došlo ke změně vlastníků a posléze přešlo vlastnictví na daňový subjekt. V době, kdy byl žalobce vlastníkem předmětného zboží, toto zboží ponechal zcela k dispozici původních dodavatelů bez jakékoliv vlastní kontroly, přitom musel vědět, že se v případě těchto dodavatelů nejednalo o standardní na trhu zavedené podnikatelské subjekty. Další nestandardností byla skutečnost, že jak žalobce v protokolu o ústním jednání ze dne 28. 7. 2014 uvedl, zahraniční zákazníky si nechal pojišťovat u pojišťovny KUPEG. Společnost Steel Trading Ltd. byla prověřena touto pojišťovnou a nebyl jí tímto pojišťovacím ústavem přidělen žádný úvěrový limit, tudíž pohledávky za tímto obchodním partnerem v roce

2012 i 2013 nebyly u této pojišťovny KUPEG pojištěny, a proto byla vystavena tzv. bílko směnka, jak společností Delta Steel Trading Ltd., tak i fyzickou osobou V. V. do výše 300.000 EUR. Od této doby také vystupovala společnost Delta Steel Trading Ltd. jako zprostředkovatel obchodů (dodavatel, odběratel žalobce). I z těchto sdělení poskytnutých samotným žalobcem hodnotil správce daně toto chování žalobce jako zcela odlišné od jeho chování v běžných obchodních vztazích. Jinak řečeno, žalobce přímo od pojišťovacího ústavu disponoval informací, že Delta Steel Trading Ltd. nezveřejňuje žádné informace o své činnosti a touto informací disponoval i od pana V. V. I tak si nechal v roce 2014 zprostředkovat předmětné obchody v řádech desítek až stovek miliónů korun na základě smlouvy uzavřené se společností Delta Steel Trading Ltd. Tato společnost mu zajišťovala jak dodavatele, tak i odběratele. Toto chování správce daně zcela logicky označil za neobežretné a nestandardní. Soud nemůže takovému závěru správce daně ani žalovaného ničeho vytknout. Naopak na základě těchto konkrétních informací je třeba odmítnout tvrzení žalobce, že neměl důvod vyhodnocovat takové skutečnosti jako diskvalifikující, podezřelé nebo jako znak podvodného jednání.

62. Důvodná nebyla ani námitka žalobce, že správce daně i žalovaný hodnotili zjištěné statusové skutečnosti nekonzistentně a posouvali neustále hranice toho, co měl daňový subjekt prověřovat či vyhodnotit jako podezřelé. Nic takového ze systematického prověřování informací, které správce daně postupně získával ohledně řetězce, do kterého byl žalobce zapojen, nevyplývá. Správce daně prověřil a zhodnotil informace poskytnuté žalobcem, aniž by byl zřetelný posun v jeho požadavcích. V postupu daňových orgánů neshledal soud účelovost a snahu doměřit u žalobce daň za každou cenu. Správce daně shrnul svá zjištění a sdělil žalobci, že má za prokázané, že k dodání zboží, hutního materiálu a barevných kovů dodavateli Legros Computer, HONEST DRAFT a LY Metale CZ skutečně došlo, neboť žalobce k tomu předložil evidence, listiny a doklady. Správce daně nehodnotil údaje v těchto dokladech uvedené za formální, nicméně tyto doklady hodnotil spolu s dalšími zjištěnými skutečnostmi a dospěl k závěru, že prokazují vědomou účast žalobce na podvodu na dani z přidané hodnoty.
63. Pokud žalobce tvrdil, že má velké množství aktivních obchodních partnerů, u kterých nebylo reálné zjišťovat údaje v rozsahu naznačeném správcem daně, pak k tomu je třeba uvést, že je vždy pouze věcí daňového subjektu, jakým způsobem si zajistí, aby měl ve své dispozici dostatek konkrétních zjištění a indicií a vyloučil tak rizika zapojení se do intrakomunitárních řetězových podvodů na DPH.
64. Z toho, co bylo řečeno, vyplývá, že daňové orgány dostatečně popsaly na základě učiněných skutkových zjištění sporné obchodní případy, na jejichž základě vyslovily dle názoru soudu správný závěr, že žalobce neučinil žádná relevantní opatření k zabránění své účasti na daňovém podvodu, neboť ve vztahu ke svému dodavateli reálně žádné opatření neprovedl. Pokud své obchodování žalobce subjektivně hodnotil jako normální či běžné, není pro vyvrácení závěru učiněného správcem daně dostačující. Naopak bylo obecnou povinností žalobce učinit přiměřená opatření k zabránění podvodům na dani z přidané hodnoty. Jak již soud výše uvedl, žalovaný popsal řadu indicií, které musely být žalobci s ohledem na způsob obchodování v předchozích obdobích zjevné a měly jej vést k tomu, aby zkoumal další okolnosti a souvislosti předmětných transakcí. Pokud žalobce tvrdí, že důvěra, kterou měl pan V. od žalobce nemůže být výsledkem správné úvahy, pak měl předložit takové důkazy o věrohodnosti uskutečněných zdanitelných plnění, které na základě správné úvahy hodnoceny být mohou. Správní orgány hodnotily na

základě tvrzení žalobce ve své správné úvaze existenci dobré víry žalobce, což je jejich nezpochybnitelným oprávněním, kterou neosvědčily. Pokud, jak žalobce tvrdil, v průběhu sedmi let nedošlo při jeho obchodování s panem V. k rizikovým transakcím, ještě to samo o sobě neznamená a nevylučuje, že v následujícím období na základě jiných obchodních modelů, taková situace mohla nastat. Je právem žalobce trvat na tom, že měl vytvořený silný vztah důvěry a dobré víry, avšak na druhou stranu ona tvrzení o dobré víře nejsou v oblasti daňové subjektivní kategorií. Musí být podepřena objektivně prokazatelnou argumentací a tu pak správce daně má povinnost prověřit a zhodnotit. Přitom tyto požadavky samozřejmě nevylučují, aby podnikatelský subjekt nesl svá podnikatelská rizika, neboť ta jsou subjektivním rozhodnutím podnikatelského subjektu, avšak v této souvislosti nelze dovodit, že pokud subjekt nese podnikatelské riziko, je jeho chování obezřetné, naopak v případě tohoto tvrzení je takové chování rizikové ve vztahu k unesení veřejnoprávní povinnosti důkazního břemene. Tento postup se také projevil při provádění daňové kontroly u žalobce, jakož i při vyslovení konečných závěrů ve vztahu ke společnosti žalobce.

65. K další žalobní námitce, že žalovaný opominul fakt, že žalobcův odběratel společnost PARTNER STEEL byla existujícím dlouhodobým obchodním partnerem žalobce, a to od roku 2009 a jednalo se o největšího odběratele žalobce specializovaného na obchod s veškerým hutním materiálem, je třeba zdůraznit, že žalovaný v této souvislosti ukázal na nestandardnost postupu, kdy kupříkladu žalobce řešil zcela odlišně tyto obchody na rozdíl od standardní organizace práce na obchodním oddělení. Před rokem 2014 totiž obchody řešilo obchodní oddělení a zboží, které bylo obchodováno, bylo uskladněno ve skladech v Týně nad Vltavou, což je sídlo žalobce, kde mohli pracovníci žalobce zboží fyzicky kontrolovat. V případě sporných dodávek v roce 2014 od dodavatelů zprostředkovaných společnostmi Delta Steel Trading byl proces zcela odlišný, neboť předmětné zboží bylo uskladněno v pronajatých skladech na Ostravsku a žalobce sám nekontroloval fyzicky toto zboží. Vše bylo řešeno pouze jednatelem společnosti L. Z. a jeho asistentkou J. D. (S.). Právě v tomto postupu spatřovaly daňové orgány nestandardnost, neboť žalobce následně bez jakékoli vlastní kontroly nechal obchodované zboží, které nabyl do svého vlastnictví zcela v dispozici svých dodavatelů. (Zboží bylo totiž prodáno a převezeno z Polska do České republiky, kde ve skladech na Ostravsku proběhly řetězové prodeje bez jakékoliv fyzické dispozice s tímto zbožím, aby se po dokladovém získání vlastnictví k tomuto zboží žalobcem opět vrátilo původnímu vlastníku do Polska odběrateli žalobce.) Jako nestandardní rovněž daňové orgány označily, že pan V. využíval pro své účely adresu s označením názvu žalobce a byl taktéž asistentkou jednatele informován o probíhajících obchodních transakcích. Soud se proto shoduje s hodnocením daňových orgánů, že obchodní chování žalobce vykazovalo velké odlišnosti od běžné obchodní praxe, z něhož vyplývá, že musel znát důvody tohoto jednání. Vysvětlení poskytnuté žalobcem nelze v této souvislosti akceptovat, že se mělo jednat o zcela jiný typ podnikatelské činnosti, neboť právě sporná podnikatelská činnost spadající do období roku 2014 představovala cca 91% celkového obrátu obchodu v tomto zdaňovacím období. Právě proto je zcela nelogické, že na těchto obchodech neparticipovalo jako v předchozím období zaběhnuté obchodní oddělení žalobce, ale tyto obchody byly realizovány pouze jedním zaměstnancem, a to pouze dokladově.
66. Pokud žalobce tvrdí, že se nedopustil rizikového a nezodpovědného chování, pokud skladoval zboží mimo vlastní závod ve skladu, který nebyl v jeho vlastnictví, neboť provozování měl řádně smluvně ošetřeno, pak soudu se nejvíce obchodování v rozsáhlém

Shodu s prvopisem potvrzuje G. K.

objemu popsaným způsobem jako obezřetné. Veškeré transakce se zbožím prováděly osoby, které disponovaly razítkem společnosti žalobce bez jakýchkoli kontrolních mechanismů. Žalobce musel vědět, že v případě těchto dodavatelů se nejednalo o standardní na trhu zavedené podnikatelské subjekty, o kterých do zahájení obchodní spolupráce ničeho nevěděl, nebyla u nich zřejmá obchodní minulost, přesto však jeho obezřetnost nezvýšila ani velká výše ceny uskutečněných obchodů. Právě tyto faktory eliminují dobrou víru žalobce. I přes jeho tvrzení, že obchody byly zprostředkovány osobou, s níž žalobce již dříve spolupracoval. To, zda bylo popsané chování a jednání žalobce v dobré víře, muselo být zhodnoceno správcem daně i žalovaným formou správního uvážení. Daňovými orgány učiněná úvaha je srozumitelná, logická a v mezích stanovených právní normou.

67. Žalobce nevysvětlil ekonomický význam celé transakce, proč nakoupil a obratem prodal zboží společnosti, která to samé zboží dodala do konkrétního řetězce, a to během několika málo hodin či v některých případech několika málo dnů ani organizování těchto obchodů právě v rádech krátkých časových intervalů. Vysvětlení, které žalobce v žalobě v této souvislosti poskytl (nelogičnost, ne hospodárnost, převážení nakoupeného hutního materiálu či přílišnou logistickou administrativní zátěž pro žalobce), nikterak nereaguje na výhrady správce daně i žalovaného k tomuto způsobu obchodování. Soud nesdílí názor žalobce, že srovnávání s dosavadními interními standardy a postupy žalobce není z těchto důvodů relevantní. Naopak podle soudu je relevantní v případě pochybností, které se při provádění daňové kontroly u správce daně vyskytly, a které byly podrobně žalobci sděleny, zkoumat, zda byly vysvětleny a odstraněny.
68. Žalobce v žalobě dále poukázal na nesprávný závěr správce daně i žalovaného, se kterým vyjádřil nesouhlas ohledně závěru, že obchodní případy se společnostmi Legros, HONEST DRAFT a LY Metale byly řešeny v rámci zavedených postupů žalobce nestandardně a byly pro ně zaváděny specifické postupy obcházející zavedená pravidla. Dle žalobce daňové orgány při formulaci těchto závěrů vycházely z nesprávné interpretace výpovědí svědků zaměstnance žalobce. Přitom tito svědci, když se seznámili s vyhodnocením obsahu svých výpovědí, adresovali přípis správci daně, v němž na nesprávnost interpretace upozornili. Správce daně se však meritem věci již nezabýval a označil takový postup jako snahu pozměnit svědecké výpovědi. Přitom k prokázání této skutečnosti žalobce disponuje řadou dalších důkazních prostředků. V rámci odvolání uvedl, že může předložit četné příklady obchodní korespondence, z níž bude zřejmé, že se všemi dodavateli žalobce komunikoval výhradně jednatel. Podle žalobce žalovaný nebyl veden snahou řádně zjistit skutkový stav a na žádný z navržených důkazních prostředků již nerefletoval. To svědčí o neobjektivnosti odvolacího řízení a nekritickém přístupu žalovaného i správce daně.
69. Tyto námitky nemohou ve světle postupů daňových orgánů a odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí obstát. Obdobnou námitku vznesl žalobce již v odvolacím řízení. Z toho důvodu se touto námitkou zabýval i žalovaný správní orgán pod bodem 101 žalobou napadeného rozhodnutí. Žalovaný správní orgán především poukázal na nestandardní chování žalobce, pokud dával svědkům (svým zaměstnancům) k nahlédnutí hodnocení svědeckých výpovědí k výsledku kontrolního zjištění. Konzultoval s nimi dle názoru žalovaného výsledek kontrolního zjištění ještě před uzavřením daňové kontroly. Žalovaný vysvětlil, že vyslechnutí zaměstnanci žalobce byli v postavení svědků nikoliv v postavení daňového subjektu. Při výslechu těchto svědků (zaměstnanců) byl přítomen žalobce, který nevyužil svého práva klást svědkům otázky, ani nepřistoupil během

výpovědi k upřesnění pojmů „obchodní partneři“. Právě z výpovědí těchto svědků vyplynuly odlišnosti obchodování se zbožím se zákazníkem PARTNER STEEL, které byly řešeny pouze s jednatelem a s jeho asistentkou. Právě tyto obchody, v důsledku jejichž realizace došlo k nárůstu tržeb o 91,85 % za prodej zboží v roce 2014, byly svěřeny pouze dvěma osobám bez účasti obchodního oddělení s větším počtem lidí. Žalobce požadoval opakování svědeckých výpovědí svých zaměstnanců, které správce daně odmítl zopakovat z důvodu nadbytečnosti. Žalovaný správní orgán s tímto postupem souhlasil, neboť bylo ze spisu patrné, že svědci se vyjádřili k podstatě věci srozumitelně a na žádost žalobce, kdy on sám byl přítomen při svědeckých výpovědích. Soud zastává názor, že tento postup je správný a interpretace těchto výpovědí byla žalobcem zpochybněna účelově, neboť svědci sami své výpovědi podepsali, navíc jak je již uvedeno v žalobou napadeném rozhodnutí zástupce žalobce byl při konání těchto svědeckých výpovědí přítomen. Soud sdílí i názor žalovaného, že zopakování těchto výpovědí by bylo nadbytečné a odporovalo by zásadám správy daní. I přes tvrzení žalobce, že může předložit správci daně další důkazy (obchodní korespondenci) žádné důkazy v daňovém ani soudním řízení nepředložil. Na základě dokazování provedeného správcem daně byl dostatečně zjištěn skutkový stav věci tak, aby bylo možné dosáhnout cíle správy daní. Sám žalobce, a to nutno zdůraznit, potvrdil, že svědci nepopřeli existenci odlišností u transakcí se společnostmi Legros, Computers, HONEST DRAFT LY Metale stran logistiky, skladování a kontroly zboží. Pokud žalobce s odkazem na vyjádření svědků zpochybnil nesprávnou interpretaci svědeckých výpovědí těmito svědky, pak tomu soud uvádí, že nelze nesprávnou interpretaci řešit podáním nové svědecké výpovědi, ale zpochybněním této interpretace v rámci opravných prostředků, čehož žalobce bezesbýtku využil. Soud neshledal při hodnocení svědeckých výpovědí v kontextu dalších indicií neobjektivnost a nekritický přístup žalovaného k rozhodnutí správce daně. Je jisté v pravomoci samotného žalobce zvolit způsob organizace chodu společnosti, nicméně na druhou stranu je třeba vzít na zřetel, že právě odlišnosti ve způsobu organizace této práce vedou k pochybnostem, zvláště pokud jsou navázány na další řadu nestandardností ohledně zapojení žalobce do řetězových obchodů.

70. Pokud žalobce v další části žaloby rozporoval závěry žalovaného správního orgánu popsané v bodě 83 ohledně dalších nestandardností obchodů (uskladnění zboží v pronajatých skladových prostorách na Ostravsku bez jakékoliv kontroly pracovníků žalobce, úloha V. V. i používání jím zvolené adresy), kde žalobce uvádí, že na všech těchto okolnostech neshledává nic nestandardního ani mu není zřejmé, jaký měla tato skutečnost význam pro hodnocení subjektivní stránky, pak tomu lze odkázat na bod 84 žalobou napadeného rozhodnutí, který dále odkazuje na popsané okolnosti v bodech 73 – 83 tohoto rozhodnutí. Daňové orgány v této souvislosti uzavřely, že obchodní chování žalobce vykazovalo velké odlišnosti od běžné obchodní praxe a ve svém logickém a uceleném souboru vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů dospěly k závěru, že žalobce věděl či minimálně vědět měl či mohl, že se účastní obchodování v nestandardních řetězcích s vysokým rizikem podvodného jednání za účelem neoprávněného získání odpočtu na DPH ze státního rozpočtu. Soud proto v této souvislosti uzavřel, že žalobci se v této souvislosti od daňových orgánů dostalo srozumitelného a logického vysvětlení, které soud sdílí.

3. Přijetí rozumných opatření

71. Další námitka žalobce zpochybňující závěry daňových orgánů o přijetí rozumných opatření a dobré víře žalobce je již námitkou do jisté míry se opakující v návaznosti na

předchozí žalobní námitky. Jak správně uvedl i žalovaný ve svém vyjádření k žalobě odůvodnění jeho úvah je potřeba brát v kontextu již řečeného, nikoliv separovat určité části poskytnutého odůvodnění izolovaně. Způsob obchodování, nestandardnosti obchodů jsou popsány v kontextu odvolacích námitek v předchozích částech žalobou napadeného rozhodnutí tak, jak je v tomto rozsudku již uvedeno a soud v úvahách, které žalovaný vyslovil v souvislosti s rozporováním závěru žalobcem ohledně nepřijetí dostatečných opatření, na ně odkazuje. Soud se neztotožňuje s názorem žalobce, že se žalovaný omezil pouze na konstatování, že jsou s ohledem ke zjištěným objektivním okolnostem nedostatečná, k čemuž odkazuje na body 73 – 90 žalobou napadeného rozhodnutí. Žalobce v žalobě zpochybnil pouze závěr shrnutý právě v bodě 90 žalobou napadeného rozhodnutí, kde žalovaný správní orgán na základě podrobného vysvětlení, oněch nestandardních postupů žalobce, jakož i nedostatečných opatření, dospěl k závěru, že dodavatelsko-odběratelské vztahy při obchodování s předmětným zbožím jsou zatíženy daňovým podvodem a žalobce nepřijal s ohledem na podrobně popsané nestandardní okolnosti veškerá rozumná opatření, kterými by se snažil předejít své účasti na předmětném podvodu DPH, tudíž při provádění šetřených obchodů nevystupoval v dobré víře.

72. Pokud žalobce dále tvrdil, že postup daňových orgánů je v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu a k tomu odkázal na rozsudek sp. zn. 5 Afs 60/2017 s citací, že je to správce daně, který je povinen věrohodně vyvrátit tvrzení stěžovatele, že opatření přijatá k zamezení jeho možné účasti na daňovém podvodu byla dostatečná, respektive je povinen uvést, proč byla nedostatečná, soud uvádí, že této povinnosti daňové orgány bezesbýtku dostaly. Shrnujy, že vycházely z konkrétních objektivních skutečností, z nichž vyplývá, že žalobce věděl či alespoň vědět měl či mohl, že se účastní podvodu na DPH. Zdůraznily, že není nutná vědomost daňového subjektu o podvodném jednání konkrétního článku řetězce, ale postačí existence objektivních okolností, které nasvědčují podvodnému charakteru řetězce plnění jako celku. K tomu odkázaly na rozsudek ve spojených věcech C131/13, C163/13 a C164/13 ITALMODA, ze dne 18. 12. 2014. Nelze proto přisvědčit důvodnosti žalobní argumentace žalobce, že žalovaný neuvedl, proč žalobcem přijatá opatření nebyla dostatečná. Daňové orgány zdůraznily, že jednání žalobce nelze považovat za obezřetné a opatrné. Nejenom z toho důvodu, že se zapojil (nikoliv byl vtažen, o tom nebyly předloženy žádné důkazy) do obchodů s neznámými společnostmi a pokud by skutečně prověřoval své dodavatele na veřejně dostupných zdrojích, došel by k závěru, že se jedná o společnosti bez obchodní minulosti nesoucí znaky neseřízného obchodního partnera (například u dodavatele LEGROS COMPUTER), kdy tato společnost se nacházela sídlem na virtuální adrese, nikdy nezveřejnila účetní závěrku, ze které by byly patrné majetkové poměry společnosti a výsledky její ekonomické činnosti. O jednání této společnosti M. F. byl od 21. 10. 2013 veden zápis, kdy byl zveřejněn insolvenční návrh ve spojení s návrhem na povolení oddlužení (dluh převyšující 600 000 Kč), kdy jednatel společnosti v předchozích letech pracoval jako živnostník v oboru zednictví s příjmem 9 000 Kč. Rovněž ohledně společnosti HONEST DRAFT by zjistil, že se jedná o nově zavedenou společnost bez obchodní minulosti, kdy jediným jednatelem je občan s bydlištěm v Polsku, nemá zveřejněnou účetní závěrku, jinak řečeno, odvolací orgán spatřoval nedostatek obezřetnosti a nedostatečnou opatrnost v projevení důvěry všem třem ostravským dodavatelům, kdy ponechal žalobce zboží v desítkách milionů v jejich dispozici, aniž mu byly známy informace o těchto společnostech, navíc jím ponechal oprávnění zboží převzít se zapůjčeným razítkem a informace zasílal V. V. vše bez zapojení svého obchodního oddělení.

73. Soud proto v této souvislosti uzavřel, že nelze z žalobou napadeného rozhodnutí vysledovat, že by byl žalobce náhodně zvolen, aby mu chybějící daň daňové orgány doměřily. Daňové orgány prokázaly existenci objektivních okolností, které ve svém souhrnu svědčily závěru, že žalobce o své účasti na daňovém podvodu věděl nebo vědět měl či mohl. Právě prokázání těchto objektivních okolností má chránit dobrou víru těch, kteří o své účasti na daňovém podvodu nemohli a nemuseli vědět. Daňové orgány hodnotily a popsaly okolnosti, které měly v žalobci vzbudit podezření, že se svým plněním účastní daňového podvodu. Tyto skutečnosti vycházely z okolností obchodní spolupráce žalobce s jeho přímým dodavatelem, neboť o účasti jiných subjektů v řetězci daňový subjekt mnohdy ani nemusí mít žádné povědomí. V konkrétním případě daňové orgány, jak je uvedeno pod bodem 93 žalobou napadeného rozhodnutí zjistily, že žalobce určitým povědomím o ostatních článcích řetězce disponoval. Přitom se nejednalo o posouzení otázky, zda žalobce věděl o tom, že daňový podvod byl spáchán jeho přímým dodavatelem nebo jiným konkrétním článkem v řetězci, ale o to, zda se svým jednáním účastnil plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty. To daňové orgány naplnily. Uvedly, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval včetně nestandardností v chování jednotlivých článků řetězce (varující indicie k přímým dodavatelům). Soud zdůrazňuje, že nebyla nutná vědomost žalobce o podvodném jednání konkrétního článku řetězce, ale postačovala existence objektivních okolností, které nasvědčovaly podvodnému charakteru řetězce plnění jako celku. Smyslem samotné podstaty řetězových obchodů je totiž skutečnost, že zastírají příčinnou souvislost těchto obchodů. Soud proto shodně s daňovými orgány uzavírá, že odepřením nároku na odpočet daně z přidané hodnoty u žalobce nedošlo k nepřípustnému založení jeho objektivní odpovědnosti za jednání jiných článků podvodného řetězce.

4. Princip proporcionality

74. Žalobce dále namítal porušení principu proporcionality, neboť podle jeho názoru rizika související s daňovými podvody na DPH by měla být rozložena rovnoměrně mezi daňové subjekty a stát. Tento svůj názor žalobce v žalobě podrobně popsal. Soud porušení principu proporcionality neshledal. Žalovaný správní orgán se vypořádal s touto odvolací námitkou v bodě 106 a 107 žalobou napadeného rozhodnutí. Soud se s tam uvedenými důvody ztotožňuje. Soud tak činí z toho důvodu, že nepovažuje za smysl soudního přezkumu opakovat již jednou vyřčené, neboť v této souvislosti postačuje odkaz na žalobou napadené rozhodnutí. Daňové orgány byly ve svých úvahách konzistentní a jejich hodnocení není rozporuplné ani nelogické. Nad rámec uvedeného soud dodává, že základní principy daně z přidané hodnoty jsou založeny na tom, že dopadům této daně se nedá svévolně vyhnout. Daňové subjekty se musí za všech okolností podřídit této dani, byť tato nemá z hlediska ekonomické pro podnikatelskou aktivitu žádný reálný přínos. Daňové subjekty jsou tak nuceny se pohybovat v prostředí režimu DPH, ve kterém existuje reálné riziko podvodu na DPH. Nárok na odpočet z plnění zasažených podvodem je možné odmítnout pouze tam, kde daňový subjekt o podvodu věděl, či kde bylo možno na něm reálně požadovat, aby o něm věděl. Přiznání nároku na odpočet je osobě povinné k dani možné odmítnout pouze za podmínky, že na základě objektivních okolností prokáže, že tato osoba povinná k dani, které bylo dodáno zboží, nebo poskytnuty služby zakládající nárok na odpočet věděla nebo mohla či měla vědět, že se pořízením tohoto zboží nebo těchto služeb účastnila plnění, které bylo součástí podvodu ve vztahu k DPH, jehož se dopustil dodavatel či jiný subjekt v řetězci těchto dodání zboží nebo těchto poskytnutých služeb na vstupu nebo na výstupu. Jak žalobce uvádí je vyhodnocení

Shodu s prvopisem potvrzuje G. K.

veškerých právních rizik otázkou specifickou a komplikovanou, kdy z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí je srozumitelné, že se jí daňové orgány zabývaly. V této souvislosti soud nepřisvědčil tvrzení žalobce, že se jedná o konkrétní selhání státu či správce daně. Požadavek, aby stát nesl odpovídající část rizika, má svá pravidla a podmínky. Odpovědnost proto nelze v dané souvislosti přenášet na daňové orgány, že byly vůči žalobci od února 2014 do července téhož roku nečinné. Není povinností daňových orgánů, aby ve fázi vyhledávací předběžně informovaly daňové subjekty, že se s největší pravděpodobností podílí na řetězových podvodech a bude u nich po ukončení této fáze případně zahájena daňová kontrola. Podle § 78 odst. 2 daňového řádu vyhledávací činnost provádí správce daně i bez součinnosti s daňovým subjektem. Právě popsáním konkrétních mechanismů v dané věci žalovaný správní orgán vysvětlil, že neměl ukončenu vyhledávací činnost ohledně plnění, která nebyla uskutečněna v rámci obvyklých podmínek, ale s cílem získat zneužívajícím způsobem výhody upravené právem Evropské unie a jednalo se o plnění, jejichž jediným cílem bylo získání daňového zvýhodnění. Soud neshledal postup daňových orgánů rozporný s principem proporcionality.

6. Přednost ručení za daň

75. Námitka přednosti ručení za daň byla v žalobě zmíněna pouze stručně, kdy je odkazováno na závěr žalovaného uvedený v bodě 109 napadeného rozhodnutí. Nesprávnost argumentace žalovaného byla dle žalobce sice aktuálně potvrzena rozhodnutím Krajského soudu v Ostravě č. j. 22 Af 33/2016 – 60, nicméně je nutno se ztotožnit se žalovaným, že ustanovení § 109 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty na příklad žalobce nedopadá, neboť podvodnými články v řetězcích nebyly bezprostřední dodavatelé žalobce.
76. Žalovaný správní orgán k této námitce v žalobou napadeném rozhodnutí uvedl, že názor žalobce, že mohl být pouze v pozici ručitele za daň z přidané hodnoty, považuje za nedůvodný. Vysvětlil, že ručení za nezaplacenou daň je institutem zajišťovacím, přístupujícím k hlavnímu závazku. Dopadají na něj všechny obecné charakteristiky, tj. akcesorita a subsidiarita ručení. Jedná se o institut, který sám o sobě neřeší podstatu daňových úniků. Může mít pouze podpůrný charakter. Navíc s institutem ručení na rozdíl od doměření daně penále spojeno není, a tudíž tyto subjekty využitím institutu ručení, zapojením se do daňového podvodu, by se mohly snadno sankci vyhnout. Došlo by tak ke zvýhodnění takových subjektů či subjektů bez podvodného úmyslu, kterým by byla na základě daňové kontroly doměřena daň. Dále žalovaný uvedl, že kolizní pravidlo lex specialis derogat generali znamená přednost zvláštní právní úpravy, to je užší právní normy před právní normou obecnou, což je norma širší, která se uplatní jen tam, kde zvláštní úprava věc neupravuje. V nyní v projednávaném případě tato podmínka naplněna nebyla. Totožnost dané problematiky nezakládá obdobnost podmínek uplatnění institutu ručení daných v § 109 zákona o dani z přidané hodnoty a principu možnosti odepření nároku na odpočet daně. Ustanovení vztahující se k řízení o placení daní nelze označit za speciální ustanovení k principu vztahujícímu se pouze na nalézací řízení. V případech řešených řetězců ani nenastaly pro žalobce podmínky pro uplatnění ručení ve smyslu § 109 o dani z přidané hodnoty, neboť jeho přímí dodavatelé v jednotlivých řetězcích, co by články řetězce typicky v pozici buffer, odváděli z předmětných uskutečněných plnění ve prospěch žalobce daň do státního rozpočtu. Aplikace ručení dle § 109 zákona o dani z přidané hodnoty, tedy ručení odběratelem- plátcem daně, přitom připadá v úvahu pouze u takového odběratele, který je příjemcem zdanitelného plnění, kdy tak za splnění určitých podmínek ručí za daň, která z tohoto zdanitelného plnění uskutečněného v tuzemsku

nebyla odvedena jeho dodavatelem plátcem daně. To na daný případ nedopadá. Tento názor vyslovený žalovaným potvrdil Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku pod sp. zn. 7 Afs 8/2018 ze dne 18. 12.2018. Nejvyšší správní soud zde uvedl, že ručení a neuznání nároku na odpočet daně představují dva samostatné instituty mající své místo i v jiných fázích daňového řízení. Z judikatury, kterou Nejvyšší správní soud citoval, vyvodil, že pokud zjistily orgány finanční správy při stanovování daňové povinnosti daňového subjektu v nalézací fázi daňového řízení, že byl součástí podvodu na DPH a o tomto svém zapojení věděl nebo vědět měl a mohl, jsou oprávněny daňovému subjektu nepřiznat jím nárokováný odpočet daně. Pokud tak orgány finanční správy postupovaly a neuznaly nárokováný odpočet daně z důvodu zapojení daňového subjektu do podvodného řetězce, aplikovaly právní institut odepření nároku na odpočet daně spadající svou povahou právě do fáze nalézací. Přitom institut ručení systematicky spadá do fáze placení daní. V rámci této fáze správy daní tento institut funguje jako akcesorický a subsidiární prostředek zajištění úhrady daně již stanovené jinému daňovému subjektu. Na přináležitost ručení nikoliv do roviny nalézací, ale do roviny platební upozornil i sám zákonodárce v důvodové zprávě k § 172 daňového řádu, V této souvislosti poukázal Nejvyšší správní soud i na rozsudek sp. zn. 5 Afs 78/2017. Jinak řečeno podoba § 109 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty představuje „pouhý“ zvláštní případ ručení, jako zajišťovacího institutu majícího své místo v dílčím daňovém řízení při placení daní, nikoliv obecnou úpravu reakce na veškeré myslitelné daňové podvody (k tomu viz stanovisko generálního advokáta Colomera ke spojeným věcem Kittel, C-439/04 a C-440/04, podle kterého existují podvodné varianty tak neobvyklé a spletité, jako je představivost těch, kteří je připravují). Námitka žalobce proto důvodná nebyla.

VI. Závěr, náklady řízení

77. Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.
78. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1 věty první s.ř.s. Žalobce v řízení neměl v řízení úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Pokud jde o procesně úspěšného žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nad rámec běžné úřední činnosti vznikly nezbytné náklady důvodně vynaložené v řízení před soudem. Z toho důvodu mu krajský soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

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

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje,

v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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

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

České Budějovice 27. března 2019

JUDr. Marie Trnková v. r.
předsedkyně senátu