



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Petra Šebka a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D., a Mgr. Filipa Skřivana v právní věci

žalobce: **AXON, spol. s.r.o**
sídlem Obecniny IV 3592, Zlín
zastoupen TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s.r.o.
sídlem Jiráskova 1284, Vsetín

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného č.j. 24470/19/5300-22444-707622 ze dne 28.6.2019,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Shrnutí podstaty věci

1. Žalobce se domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného č.j. 24470/19/5300-22444-707622 ze dne 28.6.2019, kterým podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Zlínský kraj ze dne 19.6.2018, č.j. 1439003/18/3301-51521-711523, č.j. 1439158/18/3301-51521-711523, č.j. 1439201/18/3301-51521-711523, č.j. 1439222/18/3301-51521-711523, č.j. 1439227/18/3301-51521-711523, č.j. 1439235/18/3301-51521-711523, č.j. 1439250/18/3301-51521-711523, č.j. 1439266/18/3301-51521-711523, č.j. 1439314/18/3301-51521-711523, č.j. 1439322/18/3301-51521-711523, č.j. 1439331/18/3301-51521-711523, č.j. 1439338/18/3301-51521-711523, č.j. 1439345/18/3301-51521-711523, č.j. 1439362/18/3301-51521-711523, č.j. 1439368/18/3301-51521-711523, č.j. 1439380/18/3301-51521-711523, č.j. 1439393/18/3301-51521-711523, č.j. 1439406/18/3301-51521-711523, č.j. 1439685/18/3301-51521-711523 a č.j. 1439693/18/3301-51521-711523, kterými byla žalobci dodatečně doměřena daň z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období červenec 2012 až únor 2014 a současně uložena povinnost uhradit penále z doměřené částky.

II. Shrnutí procesního postoje žalobce

2. Žalobce předně namítá, že žalovaný neunesl důkazní břemeno ve věci prokázání podvodu na DPH. Podle žalobce je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné, neboť není možné spárovat všechny daňové doklady, spisový materiál není veden chronologicky a nebyl očíslován, žalovaný nedokázal při ústním jednání nalézt požadovaná CD a ve spisovém materiálu se nacházejí informace o cizích společnostech, které nemají vazbu na žalobce. Žalobce také namítá nezákonnost důkazních prostředků získaných na základě nahlížení do trestních spisů.
3. Dále žalobce obsáhle argumentuje proti závěru žalovaného, že se účastnil transakcí zatížených daňovým podvodem a že o této skutečnosti věděl nebo vědět měl a mohl. Rovněž nesouhlasí s tím, že nepřijal dostatečná opatření.
4. Žalobce ze shora uvedených důvodů navrhuje napadené rozhodnutí zrušit a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení. Na svém procesním postoji setrval žalobce po celou dobu řízení před zdejší soudem.

III. Shrnutí procesního postoje žalovaného

5. Žalovaný ve svém vyjádření sděluje, že i nadále setrvává na právním názoru uvedeném v napadeném rozhodnutí, se žalobou nesouhlasí a navrhuje ji jako nedůvodnou zamítnout. Na svém procesním stanovisku setrval během celého řízení před soudem.

IV. Posouzení věci

6. Žaloba byla podána včas (§ 72 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního /dále jen „s.ř.s.“/), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).
7. Zdejší soud tak napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) a podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s.ř.s.).

8. Nejprve bylo třeba se vypořádat s uplatněnou námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí z důvodu tvrzeného pochybení stran vedení správního spisu, neboť pouze přezkoumatelné rozhodnutí je způsobilé být předmětem hodnocení z hlediska tvrzených nezákonností či vad předcházejícího správního řízení.
9. Podle § 64 odst. 5 daňového řádu musí jednotlivé části spisu obsahovat soupis všech písemností, které jsou v nich založeny; písemnosti ve spisu se řadí v časové posloupnosti, označují se jednotlivými pořadovými čísly a vedou se pod společnou spisovou značkou.
10. Namítá-li žalobce pochybení žalovaného při vedení spisu, pak určitá pochybení připouští i sám žalovaný. Otázkou tak zůstává, zda se jedná o pochybení takové závažnosti, která by mohla vést k nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, resp. k jeho zrušení. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl, že dne 24.5.2019 se žalobce dostavil „na Odvolací finanční ředitelství ve věci nahlédnutí do spisového materiálu ke zde řešenému odvolání (viz protokol o ústním jednání č. j. 21480/19/5300-22444-707622). Odvolatel do protokolu uvedl, že spisový materiál (spis Odvolacího finančního ředitelství) není veden v souladu s daňovým řádem, neboť jednotlivé listiny nejsou označeny pořadovým číslem v souladu se soupisem písemností spisu, tudíž zástupce daňového subjektu nemůže ověřit, zda je spis úplný. Odvolací orgán připouští, že jednotlivé písemnosti ve spisu odvolacího orgánu nebyly očíslovány, avšak toto pochybení nemá vliv na rozhodnutí odvolacího orgánu, neb je dle soupisu spisu možné ověřit, že jednotlivé písemnosti se ve spisu odvolacího orgánu nacházejí a jsou v soupisu“. Přestože tedy žalovaný nevedl spis řádně, je z jeho obsahu zřejmé, že jsou v něm obsaženy veškeré podklady, ze kterých žalovaný při posouzení věci vycházel. S ohledem na číslování prvostupňového spisu a na obsah odvolacího spisu je také zřejmé, že žádné části spisu nebyly správcem daně přidávány *ex post*, jak naznačuje žalobce. Za této situace lze se žalovaným souhlasit, že řádné nevedení spisu, byť stěží omluvitelné, nezpůsobilo nepřezkoumatelnost rozhodnutí ani se nejednalo o vadu, která mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.
11. Pokud žalobce namítá, že správní spis obsahuje i podklady, ze kterých správce daně, resp. žalovaný při rozhodování nevycházel, a které se vztahují k dalším subjektům, nejedná se o skutečnost, která by mohla mít jakýkoli vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Opatření těchto listin souviselo se snahou správce daně zjistit veškeré rozhodné skutečnosti – to ostatně uvádí i žalovaný.
12. Jde-li o tvrzení žalobce týkající se nemožnosti spárovat všechny daňové doklady, pak žalobce ponechal tuto námitku toliko v obecné rovině. Ani náznakem neuvedl, o jaké doklady by se mělo jednat a jaké skutečnosti tak nepovažuje za prokázané. Zdejší soud přitom není oprávněn za žalobce cokoli domýšlet a žalobní body dotvářet. Vzhledem k tomu se nemohl touto nekonkrétní námitkou zabývat.
13. Konečně ve vztahu k CD, která dle žalobce ve správním spisu absentují, lze přisvědčit žalovanému, že se nachází v řádně číslovaném prvostupňovém správním spisu pod č. 106/8, 106/9, 106/17, 106/18 a 108 a žalobce tak měl prostor se s jejich obsahem seznámit, byť nebyla zařazena duplicitně i u dokumentů č. 94, 96, 104 a 105 (viz protokol č.j. 21480/19/5300-22444-707622 ze dne 24.5.2019); nadto žalobce opět ani náznakem neuvádí žádné faktické dopady jím tvrzené nemožnosti se s obsahem CD seznámit. Namítá-li žalobce, že předmětná CD mohla být do správního spisu vložena až později, nelze mu dát zapravdu. Ze spisového obsahu totiž plyne, u kterých do spisu založených

dokumentů jsou i CD, což odpovídá výše uvedeným pořadovým číslům (číslem 106 došlo k přeřazení písemností z neveřejné části spisu, avšak i u těchto částí je z obsahu vyhledávací části spisu patrné, že CD bylo jejich přílohou).

14. Zdejší soud tak uzavírá, že ač žalovaný při vedení správního spisu nepostupoval v souladu s požadavky daňového řádu, nejedná se o pochybení takové intenzity, aby způsobovalo nepřezkoumatelnost nebo nezákonnost napadeného rozhodnutí.
15. Dále žalobce namítá nezákonnost důkazních prostředků, které žalovaný, resp. správce daně získal dle názoru žalobce v rozporu s § 65 odst. 1 zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (dále jen „trestní řád“), neboť správci daně nesvědčilo právo do trestního spisu nahlížet.
16. Podle § 65 odst. 1 trestního řádu obviněný, poškozený a zúčastněná osoba, jejich obhájci a zmocněnci mají právo nahlížet do spisů, s výjimkou protokolu o hlasování a osobních údajů svědka podle § 55 odst. 2, činit si z nich výpisky a poznámky a pořizovat si na své náklady kopie spisů a jejich částí. Totéž právo má zákonný zástupce nebo opatrovník obviněného, poškozeného nebo zúčastněné osoby, jestliže tyto osoby nejsou plně svéprávné nebo je-li jejich svéprávnost omezena. Jiné osoby tak mohou činit se souhlasem předsedy senátu a v přípravném řízení se souhlasem státního zástupce nebo policejního orgánu, jen pokud je toho třeba k uplatnění jejich práv.
17. Podle § 93 odst. 1 daňového řádu lze jako důkazních prostředků užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci.
18. Podle § 93 odst. 2 daňového řádu za podmínek podle odstavce 1 lze jako důkazní prostředky použít i veškeré podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jimi vedená řízení, jakož i podklady převzaté z jiných daňových řízení nebo získané při správě daní jiných daňových subjektů.
19. Podle § 93 odst. 3 daňového řádu je-li podkladem předaným podle odstavce 2 protokol o svědecké výpovědi, správce daně na návrh daňového subjektu provede svědeckou výpověď v rámci daňového řízení o této daňové povinnosti.
20. Podle § 57 odst. 1 daňového řádu povinnost poskytnout údaje na základě vyžádání správce daně mají orgány veřejné moci a osoby, které a) vedou evidenci osob nebo věcí, b) poskytují plnění, které je předmětem daně, c) provádějí řízení v případech, jejichž předmět podléhá daňové povinnosti, nebo d) získávají jiné údaje nezbytné pro správu daní.
21. Podle § 58 odst. 1 daňového řádu orgány veřejné moci a osoby uvedené v § 57 a § 57a daňového řádu jsou povinny poskytnout bezúplatně na vyžádání správce daně stanovené údaje nebo dokumenty, a to v rozsahu nezbytném pro správu daní.
22. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí se podává, že „[p]rvostupňový správce daně v průběhu daňové kontroly nahlížel do trestního spisu a vyžádal si kopie některých písemností. Z listinných materiálů, které správce daně od Policie ČR obdržel, použil pro předmětné řízení, jako listinné důkazní prostředky, e-maily od paní S. a pana A. Odvolací orgán dále uvádí, že jak paní S., tak i pan A. byli vyslechnuti také v rámci daňového řízení a odvolatel byl o termínu těchto

svědeckých výpovědí vyrozuměn. V rámci odvolacího řízení obdržel prvostupňový správce daně dne 8.10.2018 na základě výzvy k součinnosti od Policie ČR kopie písemností, mimo jiné e-mailovou komunikaci mezi odvolatelem a společností Daftech. Odvolací orgán tento důkaz vyhodnotil a s hodnocením odvolatele seznámil (viz bod [33] Seznámení). Odvolací orgán doplňuje, že důkazy, které byly zjištěny z trestních řízení vedených ve vztahu k popsaným řetězcům a osob do něj zapojených, byly užity s ohledem na ust. § 93 odst. 2 daňového řádu“.

23. Zdejší soud k této námitce konstatuje, že užití důkazních prostředků získaných v trestním řízení v řízení daňovém není vyloučeno, naopak takový postup předjímá § 93 v kombinaci s § 57 a § 58 daňového řádu (shodně rozsudek Krajského soudu v Ostravě č.j. 22 Af 101/2016-85 ze dne 23.4.2020); správce daně tak je v souladu s § 93 odst. 2 daňového řádu oprávněn jako důkazní prostředek použít i podklady získané od jiných orgánů veřejné moci – tedy i od orgánů Policie České republiky – nejsou-li získány v rozporu s právními předpisy, a to postupem podle § 57 a § 58 daňového řádu. V případě použití písemnosti místo výpovědi svědka v daňovém řízení však zpravidla dochází k porušením zásady bezprostřednosti a k průlomům do principu, že skutečnosti zjišťované výpovědí svědka se zjišťují od této osoby přímo prostřednictvím výpovědi učiněné v daňovém řízení.
24. Na tomto místě je nutno uvést, že žalobce nebrojí proti zákonnosti získání důkazních prostředků v trestním řízení, nýbrž proti tomu, že žalovaný, resp. správce daně si vyžádal od orgánů Policie České republiky důkazní prostředky na základě nahlížení do spisu, ke kterému nebyl dle názoru žalobce podle § 65 odst. 1 trestního řádu oprávněn; žalobce (pravděpodobně s ohledem na to, že správce daně provedl svědecké výpovědi v rámci daňového řízení) tak nenamítá ani porušení zásady bezprostřednosti. Současně zdejší soud pro úplnost dodává, že žalobce měl možnost se v průběhu řízení před správcem daně i žalovaným s podklady pro vydání rozhodnutí seznámit.
25. Namítá-li tedy žalobce nezákonnost získaných důkazních prostředků z důvodu neoprávněného nahlížení do trestního spisu, tak trestní řád ani daňový řád explicitně nahlížení správce daně do trestního spisu neupravuje. Správce daně však disponuje velice širokým oprávněním vyžádat si v zásadě jakékoliv údaje nebo dokumenty v rozsahu nezbytném pro správu daní. Vzhledem k tomu se soudu jeví jako absurdní výklad, podle něhož si sice správce daně může vyžádat v zásadě jakékoli dokumenty *en bloc*, nicméně není oprávněn nahlédnout do spisu, a požadované dokumenty na základě takového nahlédnutí specifikovat. Zdejší soud tedy neshledal žádné pochybení v tom, že správce daně do trestního spisu nahlížel a na základě toho si od Policie České republiky vyžádal konkrétní dokumenty. Tato námitka tak není důvodná.
26. Žalobce dále namítá, že nebyla prokázána existence chybějící daně. Ve spisovém materiálu chybějí podle žalobce konkrétní listiny a není detailně popsáno, na základě jakých skutkových okolností došlo k doměření daně u obchodní společnosti MAKO. V případě společnosti Ferroso a Mil group žalobce namítá, že jestliže správce daně nechá vykonávat ekonomickou činnost subjekty, které po dva roky trvání obchodů jen daňovou povinnost přiznávají, ale nijak neplatí, je to primárně správce daně, kdo způsobil existenci chybějící daně. Podle žalobce tak i z obstaraných listin vznikají důvodné pochybnosti o správném popisu chybějící daně.
27. Předmětnou námitku uplatnil žalobce již v odvolání a žalovaný k ní v odůvodnění napadeného rozhodnutí mimo jiné uvedl, že „v Seznámení odvolatele podrobně seznámil s

existenci chybějící daně v předmětných řetězcích, přičemž vycházel ze spisového materiálu a rovněž si existenci chybějící daně ověřil u místně příslušného správce daně (viz úřední záznam č. j. 18197/19/5300-22444-707622). Údaje o existenci chybějící daně jsou dle ust. § 65 daňového řádu součástí vyhledávací části spisu. ... K námitce odvolatele, že ze spisu není seznatelné, proč a za jakých okolností byla společnost MAKO trade doměřena daňová povinnost, a rovněž tyto údaje absentují u společností FERROSO a MIL group, odvolací orgán uvádí, že odvolací orgán nemůže tyto informace odvolateli poskytnout, a to s ohledem na ust. § 52 odst. 1 daňového řádu, neboť tyto se týkají poměrů jiných osob“.

28. K samotné existenci chybějící daně pak žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že „*chybějící daň byla ve zde řešeném případě detekována u společností FERROSSO (Řetězec 1 a Řetězec 2), MIL group (Řetězec 3 a Řetězec 4) a MAKO trade (Řetězec 1 až 5). Společnost FERROSSO sice podala řádná přiznání k DPH za zdaňovací období měsíce července roku 2012 až měsíce prosince roku 2013, avšak vzniklá daňová povinnost nebyla uhrazena. Společnost MIL group podala řádná přiznání k DPH, ale vzniklá daňová povinnost nebyla uhrazena. Společnost MAKO trade podávala za šetřená období řádná přiznání k DPH, avšak v době, kdy chtěl správce daně ověřit údaje tvrzené společností MAKO trade v podaných řádných přiznáních k DPH, společnost MAKO trade se správcem daně nespolupracovala. Společností MAKO trade tvrzená daň ani následně doměřená daň nebyla uhrazena. Na základě výše uvedeného má odvolací orgán postaveno na jisto, že v předmětných řetězcích (viz Schéma) byla detekována chybějící daň“.*
29. Z uvedeného plyne, že se žalovaný otázkou chybějící daně zabýval a srozumitelně způsobem ji popsal. Nelze souhlasit se žalobcem, že by byl žalovaný povinen prokazovat existenci chybějící daně vydanými platebními výměry, s nimiž by měl žalobce seznámit. Popis řetězce, v němž byla chybějící daň zjištěna, je v daném případě dostatečný a dostatečně je zde popsána i chybějící daň. Chybějící daň přitom nebyla shledána toliko u těch článků řetězce, které nakupovaly zboží přímo na Slovensku (FERROSSO a Mil group), nýbrž i u společnosti MAKO trade, která byla zpravidla až dalším článkem řetězce. Je třeba souhlasit se žalovaným, že narušení neutrality daně (existenci chybějící daně) nelze spatřovat jen v situaci, kdy je daň vyměřena a konkrétní subjekt ji neuhradil, nýbrž i tehdy, kdy pro nekontaktnost dodavatele nelze ověřit, zda byla daň z plnění v řetězci odvedena. Nelze přitom přisvědčit žalobci, že s jeho obchodem nijak nesouvisí, pokud si předchozí články v řetězci (missing traders) uplatňovaly fiktivní odpočty (k tomu srov. bod 29 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20.8.2020, č.j. 1 Afs 326/2019-39).
30. Byť má zdejší soud za to, že úřední záznam č.j. 18197/19/5300-22444-707622 mohl být v daném případě obsáhlejší, nemá jeho přílišná stručnost žádný vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.
31. Na právě uvedeném nic nemohou změnit ani žalobcem předložené znalecké posudky, podle nichž nemohlo v daném případě ke ztrátě daně dojít. Otázka, zda ke ztrátě daně mohlo či nemohlo dojít, je totiž otázkou právní, kterou znalec není oprávněn závazně posoudit. Na existenci chybějící daně přitom nemá vliv ani to, zda byla konkrétní výše chybějící daně odlišně vyčíslena policií a finanční správou (jak má vyplývat z dalšího znaleckého posouzení).
32. Nelze také souhlasit se žalobcem, že žalovaný zcela pominul společnost PV next, neboť ta je uvedena na str. 18 napadeného rozhodnutí v řetězci č. 4.

33. Pokud jde o námitku, že je to správce daně, kdo způsobil existenci chybějící daně, neboť nechal vykonávat ekonomickou činnost subjekty, které po dva roky trvání obchodů jen daňovou povinnost přiznávaly a neplatily, nemůže jí soud přisvědčit. Skutečnost, že určitý daňový subjekt daň neplatí nelze klást k tíži správce daně.
34. Podle žalobce žalovaný v daném případě nepopsal žádné okolnosti, které by vypovídali o existenci podvodu na DPH.
35. Podle § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), má plátce nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije v souvislosti s jeho ekonomickou činností za splnění dalších zákonem stanovených podmínek (§ 73 ZDPH).
36. Pokud jde o faktické uskutečnění transakce a naplnění formálních podmínek ve smyslu § 72 odst. 1 ZDPH, ty nebyly zpochybněny. Bylo tedy třeba posoudit, zda obchodní transakce žalobce byly součástí řetězce zatíženého podvodem na DPH a zda žalobce vzhledem ke všem okolnostem mohl a měl vědět, že se takového řetězce transakcí účastní, a proto mu nárok na DPH, který žalobce uplatnil, nenáleží.
37. Podvodem na DPH se rozumí situace, kdy jeden z účastníků obchodního řetězce neodvede státní pokladně daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem dříve šesté směrnice, nyní směrnice 2006/112/ES ze dne 28.11.2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, 11.12.2006, s. 1 – 118), a zákona o DPH, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám (srov. např. rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 12.1.2006 ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03 *Optigen*, rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 21.6.2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11 *Mahagében*). Podvody na DPH mohou nabývat různých forem, ve všech případech ale jde v jádru o to, že není odvedena určitá částka, získaná jako DPH. Uplatnění nároku na odpočet DPH z plnění, jež je součástí řetězce, v němž došlo k neodvedení vybrané DPH do státního rozpočtu, je proto v rozporu se smyslem a účelem institutu odpočtu DPH, včetně principů, na nichž je tento institut postaven (zejména princip neutrality DPH).
38. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31.8.2016, č.j. 2 Afs 55/2016-38, „*není povinností správních orgánů či dokonce správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. V daňovém řízení musí být nicméně postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Správce daně přitom může vycházet z mnoha indicií, které mu jsou k dispozici ... Z hlediska posouzení nároku na odpočet daně je rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty... Rovněž je třeba vzít v úvahu, zda předmětné obchodní transakce neprobíhaly za podmínek krajně neobvyklých či nelogických. Zejména zda docházelo k úhradám fakturovaných částek, zda byly všechny pohledávky řádným způsobem vymáhány, zda se nejednalo o neobvykle nízké ceny, zda nedošlo k absolutnímu selhání kontrolních mechanismů daňového subjektu či zda se daňový subjekt nechoval neobvykle pasivně při hledání obchodních partnerů...*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.8.2016, č.j. 2 Afs 55/2016-38, č. 3505/2017 Sb. NSS, a v něm citovaná judikatura).
39. V daném případě žalovaný nestandardnosti obchodního řetězce popsal v bodech 63 - 78 napadeného rozhodnutí. Zdůraznil, že hutní materiál (jako riziková komodita), který

žalobce nakupoval, byl žalobcovými dodavateli nakupován na Slovensku a fakturačně byly transakce realizovány přes několik dalších společností. Žalobce, resp. jeho zaměstnanci však komunikovali přímo se slovenskými dodavateli. Jako nestandardní žalovaný shledal i to, že cena za dodávaný hutní materiál byla v řetězci snižována a žalobce hutní materiál nakupoval a prodával za cenu nižší, než za jakou byl nakupován prvním tuzemským článkem řetězce. Hutní materiál byl přes všechny články řetězce fakturován v jeden den, příp. v den následující, nebyl nikde skladován a žádný článek řetězce neprováděl přejímky materiálu, přestože se jednalo o materiál vysoké hodnoty. Přeprava hutního materiálu probíhala od slovenského dodavatele přímo k odběrateli žalobce, žalobce přepravu neorganizoval a neznal ani jméno dopravce (stejně jako společnosti MAKO trade a Tannton). Cena dopravy byla zahrnuta v ceně hutního materiálu. Dále žalovaný zmínil personální propojenost některých společností v řetězci, jejich nekontaktnost a skutečnost, že žalobce za materiál platil dodavateli dopředu v „zaokrouhlených částkách“, přičemž jednotlivé platby nelze přiřadit k daňovým dokladům.

40. Zdejší soud souhlasí se žalovaným, že právě popsané okolnosti jsou skutečně okolnostmi nestandardními, které neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Je třeba tedy souhlasit se žalovaným, že tyto okolnosti nasvědčují tomu, že obchodní transakce žalobce jsou zatíženy podvodem na DPH.
41. Na právě uvedeném nic nemění ani tvrzení žalobce o uzavření smlouvy o neobcházení se společností Ferosso ani o tom, že žalobce o zapojení této společnosti a společnosti MIL group do řetězce údajně nevěděl. Pokud žalobce namítá, že žalovaný nemá dostatečné podklady pro závěr, že žalobce objednával zboží přímo od slovenských dodavatelů, je třeba poukázat na bod 81 napadeného rozhodnutí, kde žalovaný uzavírá, že z výpovědi svědkyně Suché vyplývá, že žalobce komunikoval ve věci objednávek hutního materiálu se slovenskými dodavateli. Tuto skutečnost (tj. že žalobce se slovenskými dodavateli přímo komunikoval) však uváděl žalobce i během daňového řízení a uvádí ji i v podané žalobě. Právě tato skutečnost je přitom nestandardní okolností, neboť v obchodních vztazích není běžné, aby dodavatel, který je v řetězci na třetím místě, komunikoval přímo s prvním článkem tohoto řetězce. Standardní není ani to, že by první článek řetězce vůbec znal. Nebylo tedy třeba zabývat se věrohodností výpovědi svědkyně Suché ani tím, zda jsou ve spisu obsaženy objednávky, které byly realizovány. Soud přitom neuvěřil tvrzení žalobce, že si tím toliko ověřoval kontaktnost slovenských dodavatelů a jejich schopnost hutní materiál dodat. Pokud by tomu tak bylo, jistě by žalobce odebíral materiál přímo od slovenských dodavatelů a nikoli od společností MAKO trade či Tannton. Žalovaný přitom nepochybně, že žádná z dodávek nešla „přímo na žalobce“, neboť veškerý materiál byl fakturačně dodáván přes další články řetězce, ani to, že žalobce požadoval od slovenských dodavatelů dodání atestů. Podstatným přitom je právě to, že žalobce komunikoval (byť ohledně atestu) přímo se slovenským dodavatelem, přestože byly jeho přímými dodavateli společnosti MAKO trade a Tannton.
42. Jistě lze souhlasit se žalobcem v tom, že ne vždy lze provádět v rámci řetězce kvalitativní kontrolu či přejímku zboží, nicméně není-li prováděna vůbec nebo je-li prováděna velice sporadicky, jedná se o okolnost, kterou lze v souhrnu s ostatními okolnostmi obchodních transakcí považovat za nestandardní. Stejně jako skutečnost, že žalobce neorganizoval přepravu, která probíhala od slovenských dodavatelů (kteří ji organizovali) přímo k žalobcovu odběrateli. Sama o sobě by tato skutečnost jistě nestandardní nebyla, nicméně

v souhrnu okolností, které jsou popsány v bodech 63 – 78 napadeného rozhodnutí, ji za nestandardní označit lze. Nic by na tom nemohlo změnit, ani pokud by žalovaný ve vztahu k dopravě zařizované společností Daftech provedl výslech dispečera B., jak namítá žalobce v žalobě. Ať už by uvedl cokoli, nemohlo by to nic změnit na tom, že žalobce dopravu neorganizoval a že tato skutečnost je v souhrnu s ostatními skutečnostmi nestandardní. V daném případě navíc žalobce v řízení před správcem daně výslech těchto svědků nenavrhoval. To samé je pak třeba uvést i ve vztahu k výsledku svědka C. Žalovaný tedy nepochybil, jestliže tyto svědky nevyslechl.

43. Pokud jde o závěr, že je určitá společnost nekontaktní, tak k tomu vždy není nezbytné vyslýchat (nebo si k výsledku předvolávat) i jednatele této společnosti (v daném případě právě svědka C. a svědkyni K.). Svědkyně K. navíc v daňovém řízení vyslechnuta byla a správce daně vysvětlil, z jakého důvodu ji opakovaně vyslýchat nepotřeboval.
44. Se žalobcem je třeba souhlasit, že společnost MAKO trade měla sídlo na adrese Lidická 19, Brno až od září 2015 a v době realizace předmětných obchodů se její sídlo na této adrese nenacházelo. Existence virtuálního sídla na této adrese v době realizace předmětných obchodů tedy nemůže být nestandardní okolnost. Tato skutečnost však sama osobě nic nemění na tom, že ostatní okolnosti nestandardní jsou a jejich souhrn je pro závěr o daňovém podvodu dostatečný. Navíc i skutečnost, že společnost MAKO trade sídlo na adresu Lidická 19, Brno, přesunula po uskutečnění obchodních transakcí, lze za okolnost nasvědčující existenci daňového podvodu považovat.
45. Poukazuje-li žalobce na údajný rozpor mezi zjištěními v rámci zajišťovacích příkazů a zjištěními v napadeném rozhodnutí, je třeba poukázat na odlišný charakter řízení ve věci zajišťovacích příkazů a řízení o doměření daně a z toho vyplývající rozdílné požadavky na podrobnost skutkových zjištění ve věci doměření daně. Případně dílčí odlišné závěry ve skutkových otázkách v obou typech rozhodnutí pak nemohou mít žádný vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. To samé je pak třeba uvést, i pokud žalobce poukazuje na to, že žalovaný v bodě 126 napadeného rozhodnutí uvádí, že daňové zvýhodnění může být pouze jedním z účelů podvodného řetězce a nikoli jediným a hlavním účelem takové transakce. Navíc se jedná o názor, který sdílí i zdejší soud.
46. Soud tedy uzavírá, že žalovaný dostatečným způsobem popsal chybějící daň i nestandardní okolnosti obchodních transakcí, a ze zjištěných skutečností je zřejmé, že obchodní transakce byly zatíženy daňovým podvodem.
47. Samotná existence daňového podvodu však k vyloučení nároku na odpočet DPH nepostačuje. Je třeba prokázat, že žalobce o tom, že jsou plnění součástí daňového podvodu, věděl nebo vědět měl a mohl (rozsudek Soudního dvora ze dne 6.7.2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL). Tvrdí-li správní orgány, že se žalobce účastnil podvodného jednání, případně o tomto podvodném jednání v obchodním řetězci mohl a měl vědět, je jejich povinností shromáždit dostatečné množství důkazů, které tento závěr podporují; nesou tedy v tomto ohledu důkazní břemeno (rozsudek Soudního dvora EU ze dne 11.5.2006 ve věci C-384/04, Federation of Technological Industries).
48. Odmítnutí nároku na odpočet je tedy namístě pouze za situace, kdy plátce DPH věděl či měl a mohl vědět, že se účastní plnění, které je součástí podvodu, což zpravidla vyžaduje

komplexní analýzu konkrétních podezřelých skutečností a posouzení jejich vzájemných souvislostí.

49. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31.8.2016, č.j. 2 Afs 55/2016-38, „*pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet. Tuto osobu je třeba považovat za účastníce se podvodu bez ohledu na to, zda má z prodeje zboží prospěch či nikoli. ... Není povinností správních orgánů či dokonce správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod*“.
50. Touto otázkou, tedy zda žalobce věděl či vědět měl a mohl, že se účastní transakcí zatížených podvodem (existencí objektivních okolností) se žalovaný zabýval v bodech 79 a násl. napadeného rozhodnutí a shrnuje je a vypořádává se s odvolacími námitkami žalobce v bodech 132 a násl. napadeného rozhodnutí. Jednalo se o „model obchodování, cenu, úhrady za plnění, prověření dodavatele a personální propojenost“. Tyto okolnosti ve svém souhrnu vedly žalovaného k závěru, že žalobce o podvodu na DPH věděl nebo alespoň vědět měl a mohl.
51. Pokud šlo o model obchodování, tak žalovaný se jím zabýval v bodech 81 až 85 napadeného rozhodnutí a uzavřel, že žalobce věděl, že je hutní materiál nakupován od slovenských dodavatelů, které znal, přesto zboží nakupoval od dalších dodavatelů (MAKO trade a Tannton). Tito dodavatelé zboží nakoupili od dodavatelů (FEROSSA a MIL group), kteří zboží zakoupili od prvotních slovenských dodavatelů. Takové zjištění vyplynulo nejen z výsledků svědků, nýbrž je potvrdil i sám žalobce (během daňového řízení i v žalobě žalobce potvrdil, že se slovenskými dodavateli komunikoval a tedy je znal). Nemohou na něm tedy nic změnit ani podle žalobce nekonzistentní výpovědi svědkyně S., Š. či svědka A. či nesoulad výpovědi svědka K. s výpověďmi svědkyně Š. a K. nebo výpověď svědka A. Podstatou této okolnosti totiž není tvrzení, že to byl žalobce, kdo materiál od slovenských dodavatelů objednával a požadoval obchodní transakce přefakturovávat přes další společnosti, nýbrž to, že žalobce slovenské dodavatele znal, komunikoval s nimi (např. kvůli atestu), avšak materiál objednával do dalších společností v řetězci.
52. Žalobce současně nakupoval zboží za ceny, které byly nižší než ceny obvyklé, a to přesto, že byl třetím článkem v řetězci. Tato okolnost musela být žalobci známa, neboť se v obchodu s hutním materiálem pohyboval. V daném případě bylo také zjištěno, že se jednalo o cenu nižší, než která byla slovenskými dodavateli fakturována prvním tuzemskému článku řetězce (bod 139 napadeného rozhodnutí). Pokud žalobce v žalobě rozporuje odpovědi společností thyssenkrupp Ferrosta, NYPRO hutní prodej, a.s., Feron, a.s. a VYKOV s.r.o., z nichž podle něho nelze seznat, zda se vyjadřují k cenám konečným nebo nabízeným, nijak to nezpochybnuje právě popsany závěr žalovaného. Jistě lze souhlasit se žalobcem, že se ceny v praxi mohou lišit podle jednotlivých odběratelů. Na druhou stranu nelze v daném případě přehlédnout, že žalobce byl třetím článkem řetězce (toho, že žalobce nakupuje od „překupníka“ si byl vědom,) a že z daňových dokladů, které jsou součástí správního spisu, plyne, že žalobce skutečně nakupoval za cenu nižší, než za kterou prodávali slovenští dodavatelé. Žalobce přitom i podle svého tvrzení původně poptával hutní materiál přímo od slovenských dodavatelů. Na tom nemohou nic změnit

ani výpovědi svědkyní Šimoníkové a Šohajové, že někteří dodavatelé nabídku žalobce na nákup hutního materiálu odmítli kvůli vysoké ceně. To samé je pak třeba uvést i k žalobcem předloženým prohlášením od jeho odběratelů B&B commercial activity s.r.o. a FAGUS, a.s., z nichž vyplývá, že tito dodavatelé v letech 2010-2014 téměř v polovině případů odmítli nabídku žalobce právě kvůli vysoké ceně. Tato skutečnost totiž nijak nepopírá, že cena, za kterou žalobce hutní materiál nakupoval, je nižší, než cena obvyklá a dokonce nižší než cena, za kterou tentýž materiál prodával první článek řetězce.

53. Pokud šlo o úhrady za poskytnutá plnění, postupoval žalobce tak, že svým dodavatelům zasílal platby předem v zaokrouhlených částkách (téměř každý den, někdy i několikrát denně), aniž by mu byla známa celková částka za přijatá plnění, navíc tak činil pod variabilními symboly, které korespondovaly s později (i po několika dnech) vystavenými daňovými doklady. Podle kupní smlouvy ze dne 1.11.2010 uzavřené mezi žalobcem a MAKO trade přitom měla být faktura podkladem pro uhrazení kupní ceny. Takový postup při placení zboží jistě neodpovídá postupu běžnému. Zdejší soud nesouhlasí se žalobcem, že by takovou praxi žalobce žalovanému smyslně vysvětlil. Skutečnost, zda je variabilní symbol spojován s konkrétní dodávkou, pak nemá na to, že bylo placeno nestandardně, žádný vliv.
54. Žalovaný dále uvedl, že společnosti MAKO trade a Tannton nezveřejnily za roky 2010-2014 ve veřejném rejstříku účetní závěrky, jak jim ukládal zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Ani v tom mu nelze ničeho vytknout. Samozřejmě je třeba souhlasit se žalobcem, že z účetní závěrky nelze zjistit, zda společnost uplatňuje nárok na odpočet DPH podvodným způsobem (to ostatně žalovaný ani netvrdí), nicméně se jedná o výrazný ukazatel charakteru společnosti (mj. zda postupuje v souladu s právem) i toho, jaké má společnost finanční zdraví. Pokud pak taková společnost nemá ani webové stránky, je třeba, aby její případný obchodní partner byl zvláště opatrný, neboť nelze vyloučit určitou rizikovost takové společnosti. Jistě se může jednat o společnost toliko liknavou, nicméně při uzavírání obchodů určitý „vykřičník“ nad takovou společností „bliká“. Skutečnost, že se jednatelka společností dostavovala osobně do sídla žalobce, a že žalobce se společnostmi MAKO trade a Tannton obchodoval čtyři roky, na tom nemůže nic změnit.
55. Rovněž personální propojenost obou žalobcových přímých dodavatelů prostřednictvím jednatelky je okolností, která v žalobci určité pochybnosti vyvolat mohla a měla. Byť si lze představit řadu důvodů, pro které k takovému rozdělení společností mohlo dojít, vždy se jedná o okolnost, která by měla obchodní partnery takových společností přimět ke zvýšené ostražitosti.
56. Zdejší soud se tak plně ztotožňuje se žalovaným, že pokud by se na zmíněné skutečnosti nahlíželo izolovaně, nebyly by způsobitelné osvědčit, že žalobce o zapojení do podvodného řetězce věděl nebo vědět měl či mohl. Je-li však na tyto skutečnosti nahlíženo v souhrnu, jsou pro takový závěr zcela dostatečné.
57. Nelze přitom souhlasit ani s tím, že žalobce přijal dostatečná opatření k tomu, aby se na podvodném jednání neúčastnil. Žalovaný se k této otázce vyjádřil v bodech 92 až 103 napadeného rozhodnutí. Pokud žalobce uváděl, že do obchodního modelu vstoupily další společnosti, a že byl seznámen se slovenskými dodavateli, tak žalovaný považoval za „přínejmenším neobvyklé“, aby do fungujícího obchodního vztahu vstoupily další společnosti, které zboží jen přeprodávají, i to, že dodavatel seznámí svého odběratele se

svým dodavatelem. Tvrzení žalobce, že si ověřoval dodavatele v rejstříku nespolehlivých plátců, žalovaný neuvěřil, neboť takové ověření mohl žalobce činit až od ledna 2013 (přestože obchodní transakce probíhaly od poloviny roku 2010). Podle žalovaného měl žalobce postupovat s péčí řádného hospodáře a údaje o svých dodavatelích si ověřit ve veřejně dostupných rejstřících. To však podle žalovaného neučinil. Jinak by totiž zjistil, že MAKO trade a Tannton neměly webové stránky a nezveřejňovaly účetní závěrky ve sbírce listin.

58. Zdejší soud i v tomto bodě se žalovaným souhlasí. Je totiž věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů.
59. Jestliže si žalobce ověřil dodavatele v obchodním rejstříku (aniž by zohlednil, že ve sbírce listin nejsou obsaženy účetní závěrky) a v insolvenčním rejstříku, zjistil toliko to, že dodavatel existuje a není v insolvenci či v konkurzu. Nic to nevypovídalo o solidnosti, solventnosti a bonitě těchto společností. Jistě samotná okolnost, že společnost nezveřejní účetní závěrku a nedisponuje webovými stránkami, nemusí znamenat, že je účastna daňového podvodu. Pokud se však taková společnost účastní obchodních transakcí s nestandardními okolnostmi, jedná se o další ukazatel její možné nesolidnosti. Tvrzení žalobce, že si ověřil v roce 2013, zda dodavatelé, s nimiž obchoduje od roku 2010, nejsou v registru nespolehlivých plátců, považuje soud za účelové (stejně jako žalovaný). Takový postup totiž postrádá logiku. Ani ověření totožnosti jednatelů a jejich znalostí ohledně hutního materiálu (což je žalobcem toliko tvrzeno), nemůže nijak zvrátit závěr o tom, že žalobce mohl a měl vědět, že je součástí podvodného řetězce. Pokud se žalobce dovolává toho, že od něho lze vyžadovat toliko taková opatření, která „lze rozumně požadovat“, je třeba s ním souhlasit. Nelze s ním však souhlasit v tom, že je nepřípustné, aby se taková opatření „rovnala“ neobchodování s určitými společnostmi. V daném případě totiž takovým odpovídajícím opatřením právě neúčast v podvodném řetězci byla.
60. Zdejší soud tak neshledal žádný z uplatněných žalobních bodů důvodným a nad rámec těchto uplatněných žalobních bodů nezjistil žádnou vadu, jež by atakovala zákonnost napadeného rozhodnutí a k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti, a proto žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

V. Náklady řízení

61. O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, a proto mu nenáleží právo na náhradu nákladů řízení, to by náleželo procesně úspěšnému účastníkovi – žalovanému. Zdejší soud však nezjistil, že by žalovanému v souvislosti s řízením vznikly náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti, a proto mu náhrada nákladů řízení nebyla přiznána.

Poučení:

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

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

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

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

Brno dne 25.3.2021

Petr Šebek v.r.
předseda senátu