



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Tomáše Kocourka, Ph.D. a soudců Mgr. Miroslava Makajeva a Mgr. Karla Ulíka ve věci

žalobkyně: **I. s. v.o.s.**, IČO: X,
se sídlem X,
insolvenční správce úpadce I. t. c. – V., a. s., IČO: X,
zastoupena advokátem Mgr. Jakubem Hajdučkem,
se sídlem Sluneční náměstí 14, Praha,

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

o **žalobě proti rozhodnutí** žalovaného ze dne 18. 3. 2016, č. j. 12121/16/5300-22441-711458,

takto:

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

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobkyně napadla žalobou shora označené rozhodnutí žalovaného a jemu předcházející prvostupňová rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“), kterými byla vyměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), resp. nadměrný odpočet, za zdaňovací období měsíců února až června roku 2012, a domáhá se jejich zrušení. Žalobkyně je insolvenčním správcem společnosti I. t. c. – V., a. s. (dále jen „úpadce“) a napadené rozhodnutí se týká daňové povinnosti úpadce, jehož majetkovou podstatu žalobkyně spravuje.
2. Žalobou napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání úpadce a potvrdil dodatečné platební výměry správce daně ze dne 15. 12. 2014, č. j. 4391343/14/2101-50050-200573, ze dne 18. 12. 2014, č. j. 4412310/14/2101-50050-200573, ze dne 18. 12. 2014, č. j.

Shodu s prvopisem potvrzuje: B. M.

4412569/14/2101-50050-200573, ze dne 18. 12. 2014, č. j. 4412837/14/2101-50050-200573, a ze dne 16. 1. 2015, č. j. 342208/15/2101-50050-200573. Správce daně těmito platebními výměry snížil výši nadměrného odpočtu nárokovaného úpadcem v daňovém přiznání za měsíc duben 2012 z 6 519 916 Kč na 5 153 Kč, a dále vyměřil úpadci daňovou povinnost ve výši 4 086 Kč (únor), 102 509 Kč (březen), 137 371 Kč (květen), 102 509 Kč (červen) namísto deklarovaného nadměrného odpočtu ve výši 29 177 797 Kč (únor), 22 940 929 Kč (březen), 12 170 733 Kč (květen) a 8 360 925 Kč (červen).

3. Žalovaný potvrdil závěr správce daně, že úpadce nemá nárok na odpočet daně na vstupu ze zdanitelných plnění od jeho dodavatele, společnosti O., a. s., a od přepravce, společnosti C. p. s.r.o. Správce daně totiž odkryl podvodný řetězec obchodování s materiálem obsahujícím drahé kovy, o kterém úpadce mohl a měl vědět.
4. Počátečním článkem řetězce je slovenská společnost C. s. r. o., která dodávala zboží českým společnostem J. T. C. s. r. o. a F. s. r. o. U těchto společností došlo ke ztrátě na DPH, jelikož neplnily své daňové povinnosti v souvislosti s pořízením zboží z jiného členského státu, měnily jednatele a staly se pro správce daně nekontaktními. Zboží bylo těmito společnostmi přeprodáno postupně přes další čtyři české společnosti, a to A. J. C. & T. s. r. o., D. s. r. o., O. a. s., a úpadce, aby bylo následně úpadcem prodáno zpět na Slovensko, a to společnosti A. G. C. s. r. o. Tato společnost následně dodávala zboží do Turecka a Dubaje. Jednatelkou obou slovenských společností stojících na počátku i na konci řetězce byla A. J., která též fakticky ovládala českou společnost A. J. C. & T. s. r. o., jejíž jednatelkou byla její teta, D. D..
5. Zboží bylo fyzicky přepravováno společností C. z Prahy do Bratislavy a následně společností A. S. M. zpět z Bratislavy do Prahy, odkud bylo letecky přepraveno do třetích zemí (Spojené Arabské Emiráty, Turecko).
6. Žalovaný ani správce daně nezpochybnili, že výše popsané obchody byly realizovány.
7. Obchody uskutečněné úpadcem s jeho odběratelem společností A. G. byly podřazeny pod § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), jako dodání zboží do jiného členského státu EU, jde tedy o plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně na vstupu. Nárok úpadce na odpočet daně na vstupu v režimu § 64 ZDPH byl řádně doložen všemi potřebnými doklady. Žalovaný nicméně neuznal úpadci nárok na odpočet daně z důvodu, že ve výše popsaném řetězci obchodů došlo k podvodu na DPH (společnosti F. a J. T. neodvedly DPH, staly se nekontaktními a zanikly), o čemž měl úpadce vědět.
8. Skutečnost, že úpadce měl o zapojení do podvodu na DPH vědět, dovozuje žalovaný z níže uvedených skutečností.
9. Z předložených dokladů (faktur, smluv, dokladů o dopravě) plyne, že předávací protokoly za účelem analýzy drahých kovů, dílčí kupní smlouvy uzavřené mezi úpadcem a jeho dodavatelem O., přepravní listy dokládající uskutečnění přepravy z Prahy do Bratislavy a předání zboží odběrateli A. G. časově předchází datu uskutečnění zdanitelného plnění uvedenému na fakturách a dodacích listech dodavatele úpadce. K následnému prodeji zboží odběrateli A. G. došlo dle dat uvedených na dokladech v den nákupu zboží úpadcem. Úpadce tak dodal zboží svému odběrateli na Slovensko, kam bylo zboží fyzicky přemístěno, dříve, než ho nakoupil od svého dodavatele.

10. Další indicií jsou nejasnosti ohledně cenotvorby. Ty spočívají v tom, že dle rámcové kupní smlouvy o podmínkách prodeje drahých kovů tvoří базovou cenu stříbra spotová cena stříbra za troyskou unci, která je vyhlášována v den dodání stříbra na stránkách společnosti The L. S. M. F. L.. Společnosti O. a C. vysvětlovaly nesoulad v datech uskutečnění zdanitelného plnění uvedených na dokladech společnosti O. tak, že se jedná o den fixu burzy, tedy den, kdy došlo k dohodě o nákupu zboží. Je-li tedy omylem místo data uskutečnění zdanitelného plnění uvedeno datum fixu, jsou daňové doklady vystaveny s chybou, kterou vystavitel dokladu (dodavatel úpadce) neopravil.
11. Dále je v rámcové smlouvě ujednána splatnost faktur v délce 2 dnů od jejich doručení úpadci. Ve fakturách vystavených O. je však jako datum splatnosti uveden vždy den následující po datu uskutečnění zdanitelného plnění. Rámcová dohoda byla uzavřena těsně před zahájením obchodování mezi O. a úpadcem v říjnu 2011, smluvní strany však hned poté tyto podmínky splatnosti nedodržovaly.
12. Žalovaný spatřuje další indicii vědomosti o zapojení do podvodu s DPH v tom, že zboží značné hodnoty bylo přepravováno bez jakékoliv ochrany pouze v plastových obalech a bez pojištění.
13. Podle rámcové kupní smlouvy mělo být součástí každé dodávky kovů prohlášení o jejich původu. Takové prohlášení však bylo sepsáno jen jedinkrát, a to dne 30. 9. 2011, nebylo součástí každé dodávky. Není zřejmé, jak mohla společnost O. prohlášení o původu kovů sepsat, když neměla dodávaný materiál ještě ani ve svém vlastnictví.

Obsah podání účastníků řízení

14. Podstatou argumentace žalobkyně je tvrzení, že žalovaný neprokázal, že smyslem transakcí úpadce nebyla ekonomická činnost obvyklá mezi podnikateli, ale činnost zaměřená na získání odpočtu DPH. Dále neprokázal, že úpadce o účasti na podvodu věděl nebo vědět mohl a měl. Žalovaný neunesl důkazní břemeno související s otázkou, zda úpadce učinil vše pro to, aby se podvodů na DPH neúčastnil. Žalovaný se měl zabývat tím, jaká opatření úpadce přijal za účelem vyloučení své účasti na daňovém podvodu, jaká další opatření přijmout mohl a měl a zda by se v případě jejich přijetí mohl dozvědět o své účasti na daňovém podvodu. Těmito otázkami se však žalovaný nezabýval.
15. Žalobkyně obecně namítla, že žalovaný vyhodnotil skutečnosti zjištěné v průběhu daňové kontroly účelově nesprávně v neprospěch úpadce. Ignoroval objektivní důkazy, které nekorespondují jeho rigidnímu pohledu. O selektivním přístupu správce daně k dokazování svědčí obsah protokolu o výslechu svědka ze dne 21. 1. 2014. Hodnocení provedených důkazů je jednostranné. Žalovaný se s touto námitkou v napadeném rozhodnutí nevypořádal. Z žádných důkazů neplyne, že by úpadce znal a byl v kontaktu s jinými účastníky obchodního řetězce kromě svého bezprostředního dodavatele a bezprostředního odběratele, tedy že by věděl, od koho jeho dodavatel zboží pořizuje a jak s ním dále nakládá úpadcův odběratel.
16. Rozhodnutí žalovaného jsou dle žalobkyně nepřezkoumatelná. Byť se žalovaný odvolacími námitkami žalobkyně zabýval, dostatečným způsobem nevyvrátil věrohodnost důkazů předložených žalobkyní k prokázání vynaložení rozumné péče. Tvrzením žalovaného často chybí jakákoliv myšlenková úvaha, z jakých konkrétních zjištění vycházel, jakým způsobem dospěl ke svému tvrzení a jak se vypořádal s tvrzeními žalobkyně. Žalovaný se nevypořádal s tvrzením žalobkyně, že používaný systém kontroly obchodního rizika byl

dostatečně opatrný. Žalobkyně dále poukazovala na to, že žalovaným zdůrazňovaný požadavek vlastní analýzy by nemohl vést k jiným závěrům ohledně znalosti účasti v řetězci.

17. Žalobkyně namítla, že žalovaný zcela ignoroval, že obchodní činnost úpadce uskutečněná v kontrolovaných obdobích navazovala na jeho obchodní záměr, s nímž správce daně seznámila dne 13. 3. 2012. Úpadce dlouhodobě podnikal v oblasti výzkumu, vývoje a výroby neželezných kovů (tedy i drahých kovů), disponoval potřebnými znalostmi v oblasti materiálů a technologických postupů. V roce 2011 se úpadce rozhodl stát objemově významnou certifikovanou rafinerií pro výrobu investičních slitků. Právě díky čištění kovů by mohl získat významné marže. Vzhledem k dosavadním malým zkušenostem s pravidelným obchodováním s materiálem s drahými kovy hodlal úpadce získat zkušenosti nejprve v této oblasti. Rafinační linka byla objednána u italského výrobce dne 3. 10. 2011, částečně byla dodána. Následně vzhledem k nevracení nadměrných odpočtů byla oddělena obchodní činnost a výrobní činnost, jež byla přesunuta do dceřiné společnosti V. – Č. k., s. r. o. Úpadce v kontrolovaných zdaňovacích obdobích dosáhl nemalého provozního zisku, který jednoznačně ukazuje na naplnění záměru vytvářet zisk při obchodování s drahými kovy. Tvrdí-li žalovaný, že účelem obchodů bylo dosáhnout nadměrného odpočtu DPH, zcela ignoruje, že tyto obchody byly součástí podnikatelského záměru žalobkyně. Nelze tedy dovodit, že hlavním účelem plnění bylo získat daňové zvýhodnění.
18. Žalobkyně napadla závěr žalovaného, že úpadce věděl o svém zapojení do podvodu na DPH. Žalovaný dle žalobkyně neuvedl jediný důkaz, z něhož by plynulo, že úpadce o své účasti v řetězci věděl. Žalovaný nikterak nehodnotil preventivní opatření přijatá úpadcem, pouze mu vytkl, že se spolehl na certifikovanou analýzu O., namísto aby provedl vlastní analýzu. Přínos takové analýzy pro vědomost o účasti v řetězci však žalovaný nespécifikoval. Žalovaný ignoruje, že si úpadce vybral své obchodní partnery obezřetně. Úpadcův dodavatel drahých kovů je dlouhodobým spolehlivým obchodním partnerem úpadce. Na základě předchozích bezproblémových obchodních transakcí byl úpadce oprávněn důvěřovat společnosti O. a považovat obchodování s ní za bezrizikové. Tato společnost je registrována v registru výrobců a obchodníků, který vede Puncovní úřad. Dále je držitelem osvědčení o akreditaci pro stanovení zlata, stříbra a platiny ve vzorcích kovových materiálů s oprávněním působit jako zkušební laboratoř. Každá dodávka od O. byla opatřena certifikátem vystaveným O. o ryzosti kovu. Nákupu kovu ze strany O. předchází analýza na světové úrovni, která je podmínkou výkupu. Jakákoliv vlastní analýza provedená úpadcem by znamenala porušení jinak neporušeného viditelně vakuově zataveného obalu, čímž by analýza provedená O. ztratila svoji hodnotu. Nic nenasvědčovalo tomu, že by O. jako etablovaný obchodník s drahými kovy vybavený příslušnými certifikacemi mohl být při dodávkách úpadce uskutečněných za obvyklé ceny účastníkem řetězce. Výběr dodavatele byl tedy obezřetný, nejde o žádnou neznámou virtuální společnost. Ani výběr odběratele nelze považovat za rizikový. Úpadce byl kontaktován společností A. G., kterou neznal, zda by mohl pravidelně dodávat drahé kovy v požadovaném objemu. Úpadce neměl s touto společností žádné zkušenosti, neznal ji, její solventnost ověřil dodáním malého objemu drahých kovů. S narůstajícími zkušenostmi klesalo riziko nezaplacení za dodané zboží.
19. Pokud jde o systém kontroly kvality, žalovaný dle žalobkyně záměrně ignoruje, že kontrola kvality zboží probíhala na úrovni O., úpadce i A. G., přičemž systém byl

funkční. Dodavatel zboží O. ke každé dodávce přiložil certifikát o důkladné analýze po homogenizaci provedené důvěryhodnou certifikační autoritou. Úpadce vždy kontroloval certifikáty O., váhu zboží, kompletnost, jiné zjevné vady a namátkově prováděl kontroly spektrometrem. Úpadce nevěděl, že společnost A. G. neprovádí vlastní analýzu, ta je prováděna až u odběratele společnosti A. G.. K zaplacení dodavateli O. došlo vždy až po obdržení informace od A. G. o odsouhlasení kvality zboží. Jakékoliv zjištěné nesrovnalosti by byly následně řešeny.

20. K argumentu žalovaného, že prodej zboží úpadcem společnosti A. G. časově předbíhá datum pořízení tohoto zboží úpadcem od O., žalobkyně tvrdí, že jde o systémovou chybu vystavitele dokladů společnosti O.. V době, kdy docházelo k předání zboží společností O. úpadci, bylo zřejmé, pokud jde o cenu dodávky, pouze to, že cena bude stanovena dle ceny v den fixace. Z tohoto pohledu bylo rozhodující datum potvrzení kvality dodávky odběratelem A. G., tj. obvykle 1 až 2 dny po předání zboží společností O. úpadci. Daňový doklad mohl být vystaven tedy až po předání zboží, jakmile byla známa cena kovu v den fixace. Toto systémové pochybení v datu uskutečnění zdanitelného plnění ovšem neznamená, že by se transakce neuskutečnily. Fyzická realizace transakcí byla v průběhu daňové kontroly doložena a nebyla zpochybněna. Správné datum předání zboží bylo prokázáno kupní smlouvou a předávacími doklady. Nebylo v možnostech úpadce dosáhnout u vystavitele daňových dokladů (společnosti O.) jejich opravy, sám pak jejich opravu provést nemůže.
21. Žalobkyně dále vysvětlila způsob stanovení ceny za zboží dodané společností O. úpadci. Vycházelo se z ceny stanovené společností The L. M. F. L. a The L. G. M. F. L. platné pro den, kdy byla odběratelem úpadce potvrzena kvalita zboží pořízeného od O.. Úpadce nenakupoval zboží od O. za ceny vyšší než na burze. Rovněž cena, za kterou úpadce zboží prodával, byla odvozena od burzovních cen, jednalo se však o nižší než burzovní cenu, přičemž prodejní cena byla vyšší než cena pořizovací. Z obchodování se zbožím za obvyklé ceny nemůže žalovaný dovodit žádné závěry, pokud jde o vědomost úpadce o zapojení do podvodu na DPH.
22. Ve vztahu ke způsobu zabezpečení přepravy zboží žalobkyně tvrdí, že přepravce společnost C., ačkoliv byl pojištěn až od roku 2012, odpovídal dle smlouvy o přepravě za veškerou způsobenou škodu. Hodnota převáženého zboží nečinila desítky milionů korun, jak tvrdí žalovaný, ale pouze jednotky milionů korun. Přeprava zboží v plastových obalech uložených v trezorech vozidla nevyžaduje plombování nebo pečetění obalů. Garáže, v nichž docházelo k předání zboží společnosti A. G., jsou k tomuto účelu speciálně vybaveny bezpečnostními prvky a bylo užíváno standardních metod jistění. Použitý způsob předávání zboží u dodavatele i odběratele lze považovat za standardní postup splňující očekávanou bezpečnost manipulace s materiálem s drahými kovy. Pokud snad jiné osoby v řetězci byly laxní při přepravě zboží, nelze to přičítat úpadci k tíži, neboť ten neměl na jejich počínání a jimi přijatá opatření žádný vliv. Opatrný postup úpadce při předávání zboží odběrateli A. G. nemůže být důvodem pro pochybnost o znalosti řetězce.
23. Pokud jde o původ zboží pořizovaného od O., úpadce disponuje prohlášením této společnosti ze dne 30. 9. 2011, podle něhož je dodáváný materiál s obsahem drahých kovů ve vlastnictví prodávajícího, je jím analyzován, prodávající je oprávněn provádět měření, materiál nepochází z trestné činnosti a součástí každé dodávky je analýza. Jde sice o prohlášení generální, to se však vztahuje ke každé dodávce. Vystavování obdobného

prohlášení speciálně pro každou dodávku by nemělo jiný efekt než vystavení generálního prohlášení. Domnívá-li se žalovaný, že se úpadce měl informovat u O. o původu zboží a naopak u svého odběratele zjišťovat, jak bude s nakoupeným zbožím dále nakládat, není takový postup možný. Každý dodavatel i odběratel v obchodních vztazích (nikoliv jen při obchodování s drahými kovy) si úzkostlivě chrání informace o svých dodavatelích, resp. odběratelích, a to z důvodu, aby nebyl z dalších obchodů „vynechán“. Z výpovědi svědka R. vyplynulo, že materiál s drahými kovy byl vykupován společností O. na základě jí provedených analýz prostřednictvím spolupracujících subjektů od stovky fyzických a právnických osob. Není zřejmé, jak by si za těchto podmínek správce daně představoval prokazovat původ každé dodávky.

Úpadce neznal a nemohl znát celý sled nakupujících. Žalobkyně zdůraznila, že pořizovala zboží u etablovaného obchodníka, systém byl nastaven tak, aby tvrzení uvedená v generálním prohlášení byla pravdivá. Žalovaný však tento obezřetný postup účelově bez uvedení rozumného důvodu napadá, sám však neuvádí žádné efektivnější opatření, které by bylo po úpadci oprávněně reálně požadovat.

24. K důvodům, pro něž úpadce přestal v červnu 2012 obchodovat s cennými kovy, žalobkyně uvedla, že v důsledku nevrácení nadměrných odpočtů se úpadce dostal do neudržitelné situace, neboť v nevrácené DPH je vázáno přes 100 milionů korun. Byť správce daně zahájil daňové kontroly a vydal výzvy k odstranění pochybností již před červnem 2012, teprve z výzvy ze dne 19. 6. 2012 vyplynulo, že správce daně považoval úpadce za člena řetězce, jehož účelem je provedení podvodu na DPH. Tento úkon správce daně úpadce vyhodnotil jako závažnou informaci o velmi vysoké rizikovosti obchodů, proto logicky tuto činnost ukončil. Pokud by úpadce v činnosti pokračoval, nepochybně by mu to správce daně přičítal k tíži jako výraz neobezřetného jednání. Oproti jiným článkům v obchodním řetězci se úpadce nestal nekontaktním, naopak se správcem daně aktivně spolupracoval. Pokud jde o investice do společnosti V. Praha, v únoru 2012 vynaložil úpadce 2 miliony korun na získání majetkové účasti v této společnosti. V květnu a červnu 2012 půjčil úpadce uvedené společnosti přibližně 25 milionů korun, což byl kapitál uvolněný pozastavením obchodů s drahými kovy. Půjčky byly od června 2012 do června 2013 plně splaceny.
25. Žalobkyně popírá, že by žalovaný prokázal existenci relevantního personálního propojení mezi úpadcem a jeho dodavatelem O.. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole uvedl, že nelze prokázat osobní spojitost úpadce s ostatními účastníky řetězce, přesto však dovodil vědomost úpadce o účasti na daňovém podvodu z důvodu personálního propojení. Správce daně vycházel z toho, že úpadce pořizoval zboží od O., aniž se přesvědčil o jeho kvalitě, což je typické pro obchody mezi personálně propojenými osobami. Správce daně však nijak nevyhodnotil prováděné křížové kontroly. Správce daně naznačil osobní spojitost přes Ing. R., který do 14. 5. 2010 pracoval u úpadce po dobu 30 let. Od 30. 12. 2009 je předsedou představenstva O., kde působí na pozici ředitele. Předchozí působení ředitele O. lze vnímat jako faktor posilující důvěryhodnost O. pro úpadce. Nelze z toho však dovozovat spřízněnost obou obchodních společností.
26. K další okolnosti, kterou správce daně, resp. žalovaný identifikoval jako podezřelou, a sice že úpadce nakupoval přesně takové množství materiálu, jaké prodal společnosti A. G., žalobkyně uvádí, že jde o ekonomicky racionální počínání každého obchodníka s komoditami, který nespekuluje na vzestup cen. Úpadce se kvůli možným cenovým

výkyvům snažil držet minimální zásoby materiálu s drahými kovy a uskutečňovat nákupy a prodeje v co nejkratším termínu. Existují i jiné modely obchodování, a sice že dodavatel prodává zboží, které ještě ani nemá k dispozici, nevytváří se žádné zásoby. Žalobkyně zdůraznila, že uzavření smlouvy mezi úpadcem a A. G. nebylo automatickým následkem uzavření smlouvy s O.. Úpadce sám rozhodoval, kdo bude jeho odběratelem. V případě, kdy společnost O. nebyla schopna poptávané zboží dodat, využil úpadce svých zásob drahých kovů pořízených pro výrobní účely a uspokojil z nich objednávku společnosti A. G. (např. v dubnu 2012). Někdy bylo třeba materiál uzpůsobit dle požadavků odběratele. V takovém případě nedošlo k nákupu zboží od O., jeho přepracování a následnému prodeji odběrateli, nýbrž potřebné opracování zajistila za účelem minimalizace rizika přímo společnost O., teprve po zpracování byla realizována dodávka úpadci (zdaňovací období březen až červen 2012). Žalobkyně poukázala na to, že samotný zákon o dani z přidané hodnoty v § 17 počítá se zjednodušeným postupem v případě tzv. trojstranného obchodu. Koupě zboží v rozsahu odpovídajícím množství prodávaného zboží nesvědčí o vědomé účasti úpadce v řetězci.

27. Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkázal především na obsah žalobou napadeného rozhodnutí, a dále na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 25. 5. 2017, č. j. 48 Af 3/2015 – 258, který se s obsahově totožnými žalobními body již vypořádal v rámci rozhodnutí o zákonnosti doměření daně (resp. snížení nadměrného odpočtu) úpadci za předcházející zdaňovací období (říjen až prosinec 2011).
28. Žalobkyně učinila dne 20. 2. 2018 tři podání označená jako „replika k vyjádření žalovaného“, „doplnění žaloby“ a „námítka nepříslušnosti“.
29. V replice k vyjádření žalovaného žalobkyně uvádí, že nyní řešený případ není stejný s případem, o jakém pojednal krajský soud v rozsudku ze dne 25. 5. 2017, č. j. 48 Af 3/2015 – 258. V napadeném rozhodnutí jsou totiž zkonstruovány řetězce zapojených obchodníků natolik neurčitým způsobem, že nelze vůbec identifikovat ztracenou daň.
30. Dále namítá vnitřní rozpornost vyjádření žalovaného ohledně posouzení, zda se žalobkyně dopustila vědomé či nevědomé účasti na daňovém podvodu.
31. Žalobkyně dále uvádí, že žádná z nesrovnalostí zjištěných správcem daně nemá vztah k daňovému podvodu.
32. Konečně žalobkyně rozporuje tvrzení žalovaného, že je povinna prokázat, že přijala veškerá opatření, která od ní bylo možné rozumně vyžadovat k ověření, že její plnění nepovede k účasti na daňovém podvodu.
33. V podání označeném jako doplnění žaloby žalobkyně zpochybnila, zda vůbec zboží pořízené úpadcem od společnosti O. a poskytnuté společnosti A. G. bylo zobchodováno přes společnosti F. a J. T., tedy zda plnění úpadce jsou součástí obchodního řetězce popsaného správcem daně a žalovaným. Dále pak namítla, že žalovaný nedoložil, že spolu korporace zapojené v řetězci popsaném žalovaným skutečně obchodovaly, a proto je závěr o účasti úpadce na daňovém podvodu nepřezkoumatelný.
34. Dále se vymezila proti tvrzení, že úpadce nepřijal veškerá rozumná opatření, která lze po něm s ohledem na rozsah a charakter plnění spravedlivě požadovat, aby předešel účasti na podvodu na DPH. Poukazuje na skutečnost, že tři články řetězce dodavatelů úpadce jsou kontaktní. Dále namítá, že statutární orgán úpadce nejednal v rozporu s povinností péče

řádného hospodáře, když přijímal doklady s nesprávnými údaji a nelpěl na délce splatnosti faktur uvedené v rámcové smlouvě s dodavatelem.

35. Konečně namítá, že úpadce neměl povinnost předvídat porušení nebo ohrožení zájmu chráněného daňovým právem a poukazuje na to, že i Generální finanční ředitelství se zapletlo do daňových podvodů při nákupu mobilních telefonů, přičemž za dostatečnou obezřetnost považovalo lustraci v obchodním a insolvenčním rejstříku a v seznamu nespolehlivých plátců.
36. V podání označeném jako námitka nepřislušnosti žalobkyně namítá věcnou nepřislušnost krajského soudu a navrhuje věc postoupit soudu okresnímu.
37. Při jednání, které soud k projednání žaloby nařídil, setrvali oba účastníci na svých dosavadních procesních stanoviscích.

Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu

38. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Soud dále vážil, zda je k projednání žaloby příslušný a zda žaloba byla podána osobou oprávněnou, neboť žalobkyní je insolvenční správce úpadce (daňového subjektu), o jehož daňovou povinnost se jedná. V této souvislosti se pak soud dále zabýval tím, zda probíhající insolvenční řízení nepředstavuje překážku soudního přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí postupem dle soudního řádu správního.
39. Žalobkyně podala žalobu dne 20. 5. 2016 k Okresnímu soudu Praha-východ, který ji vedl pod sp. zn. 8 C 164/2016. Okresní soud předložil věc Vrchnímu soudu v Praze, který rozhodl, že k projednání a rozhodnutí věci jsou v prvním stupni věcně příslušné krajské soudy podle § 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), a věc postoupil krajskému soudu k dalšímu řízení, a to usnesením ze dne 26. 6. 2017, č. j. Ncp 543/2017-38.
40. Podle § 104b odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o. s. ř.“), *„náleží-li věc do věcné příslušnosti soudu, který rozhoduje podle zvláštního zákona věci správního soudnictví, soud řízení zastaví. V usnesení o zastavení řízení musí být navrhovatel rovněž poučen o možnosti podat žalobu proti rozhodnutí správního orgánu ve správním soudnictví.“* Žalobkyně proto namítá, že okresní soud měl řízení zastavit a poučit žalobkyni o možnosti podat žalobu proti rozhodnutí správního orgánu ve správním soudnictví.
41. Žalobkyně požaduje, aby krajský soud postoupil věc k vyřízení zpět okresnímu soudu, aby ten řízení zastavil podle § 104b odst. 1 o. s. ř. Vhodnost tohoto postupu pro sebe spatřuje v tom, že novou žalobu by pro ni vypracoval advokát specializující se na daňové právo, což by lépe umožnilo chránit práva úpadce.
42. Situaci, kdy okresní soud řízení podle § 104b odst. 1 o. s. ř. nezastaví, již posuzoval NSS. V rozhodnutí ze dne 20. 9. 2013, č. j. 4 Ads 72/2013 – 30, NSS rozhodl, že krajský soud má věcně projednat žalobu, kterou mu nesprávně postoupil okresní soud. Žalobkyní navrhovanou variantu dalšího postoupení okresnímu soudu naopak výslovně zavrhl: *„Nejvyšší správní soud se nepřiklonil k druhému nabízejícímu se řešení nastalé situace, [...] že by krajskému soudu v intencích § 110 odst. 4 s. ř. s. uložil postoupit žalobu zpět Okresnímu soudu v Jihlavě k zastavení řízení podle § 104b odst. 1 o. s. ř. a odpovídajícímu poučení žalobce,*

přičemž teprve následně by si žalobce podal (tutéž) žalobu přímo ke Krajskému soudu v Brně jako soudu správnímu. Takový postup by totiž byl nejen procesně náročný, vedoucí ke kumulaci procesních rozhodnutí soudů, ale zejména by vystavoval žalobce dalšímu prodloužení soudního řízení, jehož jediným účelem by bylo formálně bezchybné naplnění zákonem předjímaného procesního postupu, přičemž výsledek by byl tentýž – projednání téže žaloby Krajským soudem v Brně jako věcně a místně příslušným soudem ve správním soudnictví. Přehlédnout pak nelze ani skutečnost, že při naznačeném postupu by bylo Krajskému soudu v Brně ze strany Nejvyššího správního soudu fakticky uloženo poučovat Okresní soud v Jihlavě jako soud v občanském soudním řízení o řádné aplikaci občanského soudního řádu.“

43. Podle § 7 odst. 1 s. ř. s. je k řízení ve správním soudnictví věcně příslušný krajský soud, nestanoví-li zákon jinak. Žalobkyně má pravdu v tom, že okresní i vrchní soud postupovaly v rozporu s § 104b odst. 1 o. s. ř. S ohledem na výše citovanou judikaturu i na svou věcnou příslušnost však zdejší soud dospěl k závěru, že podanou žalobu lze projednat.
Účelem § 104b o. s. ř. je zajistit, aby žalobce nebyl zbaven soudní ochrany a přístupu k soudu jen z toho důvodu, že nepodal žalobu ke správnímu soudu. Usnesení Vrchního soudu v Praze je v souladu s tímto účelem. Byť Vrchní soud v Praze zvolil cestu, kterou o. s. ř. nepředpokládá, soud ji nicméně s ohledem na názor NSS akceptuje. Postup, jehož se žalobkyně dovolává, sleduje ten cíl, aby mohla žalobkyně po zastavení řízení okresním soudem podat ke Krajskému soudu v Praze novou žalobu rozhojňenou o další žalobní body, a vyhnula se tak nepříznivým následkům plynoucím z § 71 odst. 2 věty třetí s. ř. s. Této snaze žalobkyně nelze poskytnout soudní ochranu, neboť směřuje k obejití procesních norem. Žalobkyně nemůže těžit z vlastního pochybení (ve věci 48 Af 3/2015 podala žalobkyně žalobu správně ke Krajskému soudu v Praze), které bylo postupem Vrchního soudu v Praze zhojeno, a vymoci si lepší procesní postavení, než jaké by jí jinak náleželo.
44. Pokud jde o oprávnění žalobkyně žalobu podat, vyšel soud z toho, že insolvenční řízení na majetek úpadce bylo zahájeno u Krajského soudu v Praze pod sp. zn. KSPH 70 INS 10921/2014 dne 18. 4. 2014. Usnesením ze dne 20. 10. 2014 bylo rozhodnuto o úpadku a o ustanovení žalobkyně insolvenčním správcem úpadce. Usnesením ze dne 9. 1. 2015 byl prohlášen na majetek úpadce konkurz. Dne 24. 2. 2015 proběhlo přezkumné jednání. V daňových řízeních jde přitom o daň, která vznikla v pěti zdaňovacích obdobích (únor až červen) roku 2012 v souvislosti s tehdy realizovanými obchodními transakcemi.
45. Rozhodnutí o úpadku nebrání v pokračování již zahájeného daňového řízení nebo v zahájení daňového řízení [§ 140d odst. 1 ve spojení s odst. 2 písm. a) zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění zákona č. 294/2013 Sb. (dále jen „insolvenční zákon“)]. Prohlášení konkurzu nemá na daňové řízení žádné účinky.
46. Podle § 243 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) lze po zahájení insolvenčního řízení zahájit daňové řízení a v celém daňovém řízení pokračovat, s výjimkou daňové exekuce, kterou lze nařídit, avšak nelze ji provést, pokud insolvenční zákon nestanoví jinak. Podle § 243 odst. 2 daňového řádu se ukončením přezkumného jednání zastavuje nalézací řízení týkající se pohledávek, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou, a dosud nepravomocné rozhodnutí nabývá právní moci.

47. Z výše uvedeného plyne, že samotný insolvenční zákon nespojuje se zjištěním úpadku, prohlášením konkurzu ani přezkumným jednáním žádné následky, pokud jde o možnost zahájit a pokračovat v již zahájeném daňovém řízení. Toto pravidlo je třeba vztáhnout i na soudní řízení správní, jehož předmětem je přezkum zákonnosti rozhodnutí vydaného v daňovém řízení. Ustanovení § 243 odst. 1 daňového řádu pak výše uvedené závěry výslovně potvrzuje. Výjimku z pravidla, že insolvenční řízení nemá vliv na daňové řízení, představuje § 243 odst. 2 daňového řádu. Nejvyšší správní soud nicméně dovodil, že toto ustanovení se týká pouze případů, kdy má být v daňovém řízení uložena daňová povinnost. Naopak nedopadá na případy, kdy úpadce v daňovém tvrzení uvedl, že mu vznikl nadměrný odpočet (viz rozsudky NSS ze dne 24. 6. 2015, č. j. 3 Afs 134/2014 – 37, a ze dne 1. 9. 2016, č. j. 10 Afs 208/2015 – 36). Tento závěr vychází ze skutečnosti, že je-li výsledkem daňového řízení daňová povinnost (tedy pohledávka státu vůči úpadci), musí být v insolvenčním řízení uplatněna přihláškou. To odpovídá konstrukci obsažené v insolvenčním zákonu, jenž brání v pokračování soudních řízení o pohledávkách, jestliže buď mají být v insolvenčním řízení uplatněny přihláškou, nebo jestliže se v insolvenčním řízení vůbec neuspokojují. Pokud nicméně úpadce tvrdí, že mu vznikl nadměrný odpočet, pak z toho vyplývající vratitelný přeplatek je součástí majetkové podstaty úpadce (pohledávka úpadce vůči státu). Pohledávky úpadce je třeba i v průběhu insolvenčního řízení vymáhat běžnými procesními prostředky, insolvenční zákon žádný zvláštní systém uplatňování a vymáhání pohledávek úpadce neupravuje (na rozdíl od pohledávek úpadcových věřitelů, které lze uplatnit jen přihláškou).
48. V této souvislosti je třeba uvést, že úpadce tvrdil, že mu za zdaňovací období únor až červen 2012 vznikl nadměrný odpočet, ovšem na rozdíl od zdaňovacího období duben 2012 neskončilo daňové řízení o zdaňovacích obdobích únor, březen, květen a červen vyměřením nadměrného odpočtu, nýbrž vyměřením daňové povinnosti. Tyto pohledávky mohl a měl správce daně uplatnit v insolvenčním řízení přihláškou. Po podání žaloby pak proběhlo přezkumné jednání, které však nemůže být překážkou pokračování soudního řízení. Úpadce totiž tvrdí, že mu vznikl nadměrný odpočet, tedy že součástí jeho majetkové podstaty je pohledávka vůči státu z titulu vratitelného přeplatku. Přihlášením pohledávky správce daně do insolvenčního řízení na základě pravomocných rozhodnutí žalovaného se nemůže úpadce nikterak domct vyplacení nadměrného odpočtu, na který mu dle jeho daňového tvrzení vznikl nárok. Tvrzeného nároku úpadce na nadměrný odpočet se žalobkyně nemůže domct jinak než pokračováním v soudním řízení o přezkumu zákonnosti daňového rozhodnutí, jímž byla v rozporu s daňovým tvrzením úpadce vyměřena daňová povinnost.
49. Soud tedy uzavírá, že probíhající insolvenční řízení nepředstavuje překážku pro zahájení ani další vedení soudního řízení správního (viz rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 10. 7. 2018, č. j. 4 As 149/2017 – 121, a rozsudek NSS ze dne 2. 8. 2018, č. j. 10 Afs 187/2017 – 35).
50. Podle § 246 odst. 1 insolvenčního zákona přechází na insolvenčního správce prohlášením konkurzu oprávnění nakládat s majetkovou podstatou, jakož i výkon práv a plnění povinností, které přísluší dlužníku, pokud souvisí s majetkovou podstatou. Jelikož účinky prohlášení konkurzu nastaly před zahájením soudního řízení, přičemž předmětem soudního přezkumu je rozhodnutí o nadměrném odpočtu (tedy potažmo vratitelném přeplatku, jenž je součástí majetkové podstaty), přešlo oprávnění podat žalobu proti

rozhodnutím žalovaného na insolvenčního správce. Žalobkyně je tedy aktivně legitimována k podání žaloby.

51. Soud uzavírá, že věcnému projednání žaloby žalobkyně nic nebrání.
52. Soud vycházel při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), přičemž napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Vady, k nimž by byl povinen přihlídnout i bez námítky, soud neshledal.

Skutková zjištění vycházející z obsahu daňových spisů

53. Z obsahu daňových spisů soud zjistil, že dne 29. 5. 2012 byla u úpadce zahájena daňová kontrola DPH za zdaňovací období únor 2012 a březen 2012, dne 29. 6. 2012 za zdaňovací období duben 2012 a dne 13. 9. 2012 za zdaňovací období květen 2012 a červen 2012. Z obsahu daňových spisů a z toho, co je soudu známo z řízení ve věci 48 Af 3/2015, soud zjistil následující skutečnosti.
54. Z rámcové kupní smlouvy o podmínkách prodeje drahých kovů ze dne 30. 9. 2011 uzavřené mezi O. a úpadcem plyne, že smluvní strany se dohodly na dodávkách drahých kovů, a to na základě dílčích kupních smluv uzavíraných na základě poptávky úpadce či nabídky O.. Dle dohody mají být kovy dodávány jako slitky příslušných kovů nebo jejich granuláty. Byla sjednána garantovaná lhůta dodání zboží, a to v délce 5 kalendářních dnů od doručení objednávky úpadce společnosti O.. Zboží se považuje za dodané předáním kupujícímu a potvrzením o převzetí kovů kupujícím, případně přeprávcem kupujícího. Dodání zboží je kupující povinen potvrdit na dodacím listu. Cena materiálu s obsahem stříbra byla sjednána ve výši tzv. báze ceny stříbra (tj. spotová cena stříbra za troyskou unci o ryzosti 999,9 vyhlášená v den dodání stříbra společností T. L. S. M. F. L.) upravené koeficientem 0,94, cena materiálu s obsahem zlata činí tzv. báze cenu zlata (tj. spotová cena zlata za troyskou unci čistého zlata vyhlášená v den dodání zlata jako odpolední fixovaná cena společností T. L. G. M. F. L.) upravenou koeficientem 0,96. V čl. 8.2 smlouvy je výslovně uvedeno, že báze cena stříbra i zlata bude určována vždy podle dne, v němž budou kovy dodány kupujícímu, jak je uvedeno v dodacím listu a sjednáno v dílčí kupní smlouvě.
55. Společnost O. vystavila dne 30. 9. 2011 prohlášení o původu kovů, v němž prohlásila, že veškerý materiál s obsahem drahých kovů, který bude předmětem dodávky kupujícímu v rozsahu jednotlivých dílčích kupních smluv uzavíraných na základě rámcové kupní smlouvy ze dne 30. 9. 2011, je ve vlastnictví O., je jím analyzovaný, nepochází z trestné činnosti, množství materiálu s obsahem drahých kovů je průkazně stanoveno O., o čemž je kupující informován na dodacím listu. Prohlášení je platné na dobu neurčitou, do odvolání. Kupující, jemuž je prohlášení adresováno, v něm není označen.
56. Společnost O. vznikla dne 30. 12. 2009, dne 16. 12. 2010 zahájila dle výpisu z registru výrobců a obchodníků vedeného Puncovním úřadem činnost spočívající ve výkupu. Osvědčení o akreditaci pro zkušební laboratoř O. k činnosti spočívající ve stanovení zlata, stříbra a platiny ve vzorcích kovových materiálů racionální metodou energiově disperzní rentgenové fluorescenční spektrometrie (EDXRF) bylo Českým institutem pro akreditaci, o. p. s. vydáno až dne 14. 11. 2011.

57. Z rámcové smlouvy o obchodě s materiálem obsahujícím drahé kovy ze dne 3. 10. 2011 uzavřené mezi úpadcem a společností A. G. plyne, že úpadce se zavázal dodávat společnosti A. G. materiál s obsahem drahých kovů na základě dílčích písemných objednávek. Cena materiálu s obsahem stříbra se stanoví dle odpoledního fixu Londýnské burzy drahých kovů ze dne dodání, a to o 4 % nižší než je burzovní cena, cena materiálu s obsahem zlata se stanoví stejným způsobem, je nižší než burzovní cena o 2 %. Podle dodatku č. 1 ze dne 6. 10. 2011 bylo možné uzavírat dílčí kupní smlouvy i na základě emailové či telefonické nabídky úpadce, akceptované telefonicky či emailem společností A. G.. V případě, že nabídku činí společnost A. G., musí být učiněna písemně a úpadce je povinen ji do 2 dnů písemně potvrdit.
58. K jednotlivým obchodním případům byly předloženy účetní doklady – faktury přijaté úpadcem od O., faktury vystavené úpadcem pro A. G., dodací listy, výsledky analýzy provedené O., předávací protokoly k analýze, dílčí kupní smlouvy, přepravní listy, jízdní protokoly, faktury k přepravě, přehled celního úřadu o vývozech deklarovaných A. G., přehledy plnění přijatých a poskytnutých A. G..
59. Průběh transakcí lze dokumentovat na případu, k němuž se vztahuje faktura č. 800116 vystavená úpadcem dne 30. 4. 2012 na dodání 787.314,7 g stříbra. Jednotlivé události jsou řazeny tak, jak mají správně chronologicky proběhnout:

Událost	Dotčené subjekty	Datum (příp. přesný čas)
Analýza materiálu	P. d. M. – D. – O.	27. 4. 2012 (2:13 – 7:48)
Předávací protokol k analýze zboží	O. – úpadce	27. 4. 2012
DUZP dle faktury č. 193 2012	O. – úpadce	30. 4. 2012
Naložení zboží v Praze (jízdní protokol, přepravní list)	O. – C.	27. 4. 2012 (8:20)
Vyložení a předání zboží v Bratislavě (jízdní protokol, přepravní list)	C. – A. G.	27. 4. 2012 (12:00)
Provedení přepravy dle DUZP na fakturu C.	C. – úpadce	27. 4. 2012
Předávací protokol k analýze	úpadce – A. G.	27. 4. 2012
Dodací list č. 800116	úpadce – A. G.	30. 4. 2012
DUZP dle faktury č. 800116	úpadce – A. G.	30. 4. 2012
Naložení zboží v Bratislavě	A. G. – A.	27. 4. 2012 (12:20)

Vývoz přes CÚ – podání celního prohlášení	A. G. – N. G. D.	27. 4. 2012 (13:23)
--	------------------	---------------------

Dle informace Celního úřadu Praha Ruzyně ze dne 17. 4. 2014, který poskytl správci daně informace o vývozech uskutečněných společností A. G., je podmínkou přijetí celního prohlášení úplnost jeho vyplnění, podpis, předložení všech dokladů nezbytných z hlediska navrženého celního režimu, předložení zboží k celnímu řízení.

60. Prostřednictvím mezinárodního dožádání vyslechl dne 5. 11. 2012 Daňový úřad Bratislava jako svědky oba jednatele společnosti A. G., a to A. J. a M. K.. Vypověděli, že společnost A. G. byla prostřednictvím svých webových stránek kontaktována zástupci společností z Dubaje a Turecka, které hledaly dodavatele drahých kovů. Společnost A. G. našla jako svého dodavatele úpadce prostřednictvím doporučení jiných obchodních partnerů, které svědci nechtěli specifikovat. Popsali, že zboží společnost A. G. přebírala v podzemních garážích v přítomnosti ozbrojené ostrahy a při zatarasení cesty dvěma vozidly. Při předávání zboží byli přítomni zástupci společností A. G., C., A. a úpadce. V listopadu nebo prosinci 2011 byl prostor, kde docházelo k předávání zboží, uzavřen železnou bránou a vybaven čtyřmi bezpečnostními kamerami, a to na základě dohody se společností A.. Smysl dovozu zboží na Slovensko za účelem jeho přeložení a zpětného převozu do Prahy objasněn nebyl, vývoz zboží přes pražské letiště byl jediný možný, neboť z Bratislavy ani Vídně nelze toto zboží letecky vyvézt. Svědci neodpověděli na dotaz, proč se společnost A. G. neregistrovala jako plátce DPH v České republice. Fixing ceny nakupovaného a prodáváného zboží byl určen požadavkem odběratele společnosti A. G.. Společnost A. G. pak takto stanovené datum fixu přenesla i do vztahu se svým dodavatelem, tedy úpadcem, a to aby předešla propadu ceny na burze.
61. V průběhu daňové kontroly byla dne 20. 11. 2013 jako svědek opětovně vyslechnuta A. J., jednatelka společností C. a A. G.. Ta vypověděla, že v měsících únor až červen 2012 pořizovala společnost C. materiál s obsahem drahých kovů od zahraničních subjektů v rámci EU. Jednalo se o renomované společnosti, k materiálu byl vždy připojen certifikát, společnost C. kvalitu zboží nijak neověřovala. Z obavy o možný propad ceny na burze se snažila nakoupené zboží týž den prodat. To bylo možné díky tomu, že od svého odběratele měla měsíc předem objednávku, na jejímž základě pak objednala zboží u svých dodavatelů. Nemohlo se stát, že by nějaké zboží zůstalo na skladě. Zboží nebylo přepracováno ani jinak upravováno. Společnost C. dodávala zboží českým společnostem J. T. C., F., D. M. a D.. Zboží osobně dopravovala svědkyně do České republiky do města, v nichž sídlil odběratel. Např. brněnským odběratelům předávala zboží na parkovišti u obchodního centra O. přímo z auta do auta. Další obchod se zbožím nemohla ovlivnit, neznala odběratele svých odběratelů. Ke společnosti A. J. C. & T. uvedla, že od jejího založení byla jednatelkou společnosti, ta se odjakživa zabývala obchodováním s drahými kovy. Poté společnost prodala své tetě D. D., za společnost dále nejednala, jen ji zastupovala na základě plné moci při jednáních s finanční správou dle instrukcí své tety. Všechny ceny si dojednávala jednatelka paní D., materiál byl dopravován do sídla společnosti O. osobním automobilem. Ke společnosti A. G. uvedla, že druhý její jednatel pan K. měl za úkol vyhledávat v Evropě nebo i mimo ni dodavatele a odběratele drahých kovů. Tvorba cen probíhala kvůli možnému propadu cen na burze tak, že dodavatel a

společnost A. G. se dohodli na konkrétním dnu, ke kterému byl určen fixing. Společnost A. G. veškeré zboží vyvážela do Turecka a Dubaje do rafinérií. Rafinérie si provedly svoji vlastní analýzu a v případě, že se analýza od odběratele shodovala s analýzou od dodavatele, zaplatila společnost A. G. za zboží svému dodavateli. Společnost A. G. vlastní spektrometr, kterým si provádí vlastní kontroly. Na otázku, proč společnost C. neprodávala zboží přímo společnosti A. G., jejichž je svědkyně jednatelkou, popř. proč společnost C. nevyvezla zboží přímo rafinériím do Turecka a Dubaje, nemohla svědkyně odpovědět, což odůvodnila tím, že granulát stříbra může mít různou čistotu od 999,0 do 999,9, takže je třeba otázku upřesnit ve vztahu ke konkrétnímu obchodnímu případu. Dále uvedla, že podle slovenských daňových zákonů by bylo přímé obchodování mezi společnostmi C. a A. G. morálně nevhodné, každá z těchto společností se řídí vlastní obchodní politikou. Přísná opatření k předávání zboží mezi úpadcem a společností A. G. (ve speciální garáži, pod dohledem kamer) byla přijata poté, co úpadce kontaktoval společnost A. G. s tím, že finanční úřad mu začal zpochybňovat dodávky zboží na území Slovenska. Zvolený způsob předávání zboží tak měl prokázat reálný dovoz zboží na Slovensko. Společnosti C. nikdo nikdy nezpochybňoval předávání zboží, proto nebyla nucena řešit nějakou bezpečnostní agenturu.

62. A. J. byla vyslechnuta v jiném daňovém řízení, které se týká daňového subjektu R. G. I. a. s., což je společnost spřízněná s úpadcem, která ho nahradila v obchodním řetězci poté, co úpadce ukončil obchodování s A. G.. Svědkyně uvedla, že společnost A. G. má vlastní spektrometr, jímž provádí analýzu materiálu přes igelitový obal. Analýza trvá chvilku a přesnost je relativně vysoká s velmi malou odchylkou. Společnost A. G. nemá žádné skladovací prostory, nenechává drahé kovy na skladě z důvodu obavy z možného propadu cen na burze. Zboží se prodá ve stejný den, kdy je dodáno. Společnost R. G. vyhledal jako obchodního partnera pan K. (druhý jednatel společnosti A. G.). Žádný jiný oslovený subjekt nenabídl cenu 4 % pod londýnskou burzou, zahraničním odběratelům společnosti A. G. je zboží dodáváno za ceny vyšší než na londýnské burze. Zboží nebylo expedováno přímo z Prahy do Turecka bez přepravy na Slovensko z důvodu, že správce daně by dle názoru svědkyně zpochybnil přechod zboží z České republiky na Slovensko, jak odpovídá zkušenostem z jiných obchodů s jinými dodavateli z České republiky. Svědkyně potvrdila, že zboží bylo předáváno pod kamerami za železnou bránou v přítomnosti zástupce společnosti R. G. (pan Č.), zástupců A. G. (svědkyně a pan K.), zástupce přepravní společnosti A. a zástupce přepravní společnosti C.. Zboží bylo přendáno do modrých boxů a zapečetěno, čísla pečeti napsal jednatel A. G. do formuláře společnosti A..
63. Dne 9. 12. 2013 byl vyslechnut jako svědek Ing. P. R., člen představenstva O.. Uvedl, že společnost se zabývá rozborem materiálu obsahujícího drahé kovy a obchodem s těmito materiály. Společnost O. vykupuje materiál s obsahem drahých kovů od desítek nebo stovek právnických a fyzických osob. Zájemce o prodej donese (doveze) do sídla společnosti, kde je umístěna tavnice, materiál, musí souhlasit s provedením analýzy homogenizací materiálu (tavením). O. provede homogenizaci materiálu. Někdy v případě materiálu, který je ve formě granulí, se provede analýza této granule. Způsob provedení analýzy je na rozhodnutí vedoucího laboratoře. Na základě analýzy pak společnost O. zboží koupí, ovšem nikoliv přímo, ale prostřednictvím subjektů, s nimiž má uzavřenou smlouvu o zprostředkování. Jde zejména o společnosti D. a H.. Společnost O. dlouhodobě materiál neskladuje, a to kvůli změně burzovní ceny drahých kovů, materiál nijak nepřepřacovává (s výjimkou homogenizace tavením). Svým odběratelům dodává společnost materiál prostřednictvím společnosti C., s níž má společnost O. uzavřenou

smlouvu. Je věcí odběratele, zda provede svoji vlastní analýzu, má však k dispozici analýzu od společnosti O., která je certifikována na světové úrovni, takže se dá předpokládat, že odběratelé analýze věří. Svědek nezná spektrometr, jímž by bylo možné provádět analýzu přes obal, přes igelitový obal to vůbec není možné. Svědek závěrem uvedl, že pracoval u úpadce asi 30 let od ukončení studií. V roce 2009 ukončil práci pro úpadce, neboť spolupráce neodpovídala jeho představám. U úpadce se vždy pracovalo s drahými kovy, výrobky z drahých kovů se vyvážely ve velkém množství do celého světa, úpadce má kapacity na přepracování drahých kovů. Historicky bylo známo, že úpadce odebírá drahé kovy, musel je od někoho nakupovat a hledat dodavatele. Kdo konkrétně navázal spolupráci mezi O. a úpadcem, svědek neví, on u toho nebyl, ti lidé se pochopitelně znali.

64. Dne 13. 1. 2014 vyslechl správce daně jako svědka M. H., jednatele společnosti D. a člena představenstva O.. Ke společnosti D. svědek uvedl, že se zabývá nákupem a prodejem drahých kovů. Zboží nakupovala od klientů (blíže nespecifikovaných) na základě doporučení společnosti O.. Klienti dovezli materiál do sídla společnosti O., kde byl podroben analýze. Podle jejího výsledku dostal klient doporučení, aby materiál prodal společnosti D.. Materiál se v té době již nacházel v areálu společnosti O., byl převzat jejím skladníkem. Společnost D. tak materiál nepřebírala, rovnou ho přeprodala společnosti O., a to za cenu navýšenou o marži. Nákupní cenu určovala společnost D. společnost O. dle burzovních cen. Společnost O. se zabývala analýzou drahých kovů a jejich prodejem. Společnost O. doporučila úpadci, aby si objednal dopravu u společnosti C., v níž svědek rovněž působí. Společnost C. byla kontaktována úpadcem, který u ní objednával přepravu zboží na Slovensko. Materiál byl balen v igelitových pytlích s čárovým kódem a číslem analýzy.
65. Dne 21. 1. 2014 byl správcem daně vyslechnut J. Š., prokurista společnosti O.. Jeho výslech však nepřinesl pro posouzení dané věci žádná významnější zjištění, neboť o obchodní činnosti této společnosti ve vztahu k úpadci nic nevěděl. Jen obecně uvedl, že společnost O. nakupuje materiál s obsahem drahých kovů vždy až poté, co provede jeho analýzu, přičemž cenová politika je svázána s cenami drahých kovů na burze v Londýně. Svědek potvrdil, že zná Ing. Č. (předsedu představenstva úpadce), s nímž dlouhodobě spolupracuje při odborných konzultacích. Díky jeho znalostem rafinačních procesů mohla společnost O. vyvíjet unikátní systém zajišťující bezpečné a bezztrátové zpracování materiálů s obsahem drahých kovů.
66. Dne 3. 3. 2014 byl prostřednictvím mezinárodního dožádání proveden Daňovým úřadem Bratislava výslech paní D. D., jednatelky české společnosti A. J. C. & T. s. r. o. Ta uvedla, že uvedená společnost obchodovala s materiálem s obsahem drahých kovů. Bez nahlédnutí do účetních dokladů nebyla schopna uvést ani jednoho dodavatele materiálu, ani odběratele (v další části výpovědi však svědkyně označila za odběratele společnost D.). Společnost A. J. C. & T. materiál neskladovala, nepřepřepřacovávala ani neupravovala. Skladovaný nebyl z důvodu obav z propadu cen na burze. Mezi nákupem a prodejem materiálu uplynulo jen pár hodin. Materiál byl přepravován osobním automobilem pronajatým od společnosti C.. Vždy při navázání obchodní spolupráce s novým dodavatelem si společnost A. J. C. & T. nechala udělat analýzu materiálu, při dalších dodávkách již materiál analyzovaný nebyl, obchodovalo se na základě důvěry. Odběratel si pak dělal vlastní analýzy, např. společnost D. si nechala vypracovat vlastní analýzy u společnosti O.. Svědkyně ví, že její neteř je jednatelkou společnosti C., o společnosti A. G. ovšem neví nic. Nemá žádné povědomí o tom, že by tyto společnosti obchodovaly

s drahými kovy, o pracovních záležitostech se s neterí nikdy nebavila. Společnost A. J. C. & T. neobchodovala přímo se slovenskými společnostmi, v nichž figuruje neter švédkyne, protože nevěděla, s čím tyto společnosti obchodují, společnost A. G. švédkyne nezná.

67. Dne 3. 3. 2014 byl prostřednictvím mezinárodního dožádání vyslechnut Daňovým úřadem Bratislava svědek M. Š.. Uvedl, že byl činný pro společnost A. J. C. & T. na základě plné moci od paní D.. Jeho činnost spočívala v tom, že přebíral od paní D. zboží a osobním automobilem ho odvezl do společnosti D., kde bylo zboží zváženo (ryzost zkoušena nebyla) a převzato panem S.. Svědek neví nic o tom, od koho společnost A. J. C. & T. zboží pořizovala, kdy, zda bylo skladováno, neví nic ani o jiných odběratelích této společnosti, pouze o společnosti D..
68. O výsledku kontroly za zdaňovací období únor 2012 sepsal správce daně zprávu o daňové kontrole, kterou dne 16. 12. 2014 projednal s úpadcem. Správce daně shrnul, že materiál s obsahem drahých kovů prodávala slovenská společnost C. českým společnostem F.n a J. T.. Ty ho následně prodávaly společnosti A. J. C. & T.. Jednatelkou posledně uvedené společnosti byla D. D., teta jednatelky slovenské společnosti C. paní J.. V této souvislosti vzniká otázka, proč neprodávala slovenská společnost C. materiál přímo české společnosti A. J. C. & T.. Společnost A. J. C. & T. nakoupený materiál dále prodala společnosti D. a ta pak společnosti O., které sídlí na totožné adrese a jsou i personálně propojeny skrze pana M. H., jenž byl členem představenstva O. a jediným jednatelem a společníkem společnosti D.. Společnost O. dodávala materiál úpadci a ten obratem slovenské společnosti A. G., jejíž jednatelkou je opět paní J.. Přepravu materiálu od společnosti O. společnosti A. G. zajišťovala společnost C., která sídlí na stejné adrese jako společnost O., s níž je propojena i personálně prostřednictvím pana H.. Spojovacím článkem celého řetězce je paní J., u níž vzniká otázka, proč jí ovládaná společnost C. prodávala materiál přes řetězec českých společností, aby nakonec skončil u jiné jí ovládané slovenské společnosti (A. G.) a teprve pak byl vyvezen mimo EU. Vznikly tak důvodné pochybnosti, zda jediným důvodem obchodního řetězce nebyla snaha získat odpočet na DPH z tuzemského nákupu zboží s tím, že jeho následné dodání společnosti A. G. na Slovensko bude od DPH na výstupu osvobozeno. Jinak totiž nedává žádný ekonomický smysl, proč společnost C. nerealizovala vývoz materiálu mimo EU sama, namísto toho do transakce zaangažovala několik českých společností a spřízněnou slovenskou společnost A. G., které materiál nijak nezpracovávaly, ale společnost C. se s nimi musela dělit o zisk. Takové jednání není ekonomicky racionální.
69. Do obchodů v rámci popsaného řetězce byla dále zapojena společnost T. (jako dodavatel společnosti O.). Společnost T. neplnila své daňové povinnosti a byla převedena na jediného společníka s bydlištěm v Uzbecké republice, který se stal současně jejím jediným jednatelem.
70. Správce daně učinil závěr, že ve zdaňovacím období únor 2012 přijal úpadce 10 dodávek materiálů s obsahem stříbra nebo platiny od společnosti O. a uskutečnil 10 prodejů tohoto materiálu společnosti A. G.. Úpadce si objednával přepravu materiálu od společnosti O. u společnosti C., která převážela materiál ve vozech se zabudovanými trezory přímo společnosti A. G.. Společnost A. G. přebírala zboží pořízené od úpadce a obratem ho v nezměněném stavu předala přepravní společnosti Abas, aby bylo převezeno zpět do České republiky a vyvezeno do Dubaje nebo Turecka, kde byla prováděna analýza. V části řetězce mezi C., F./J. T., A. C., D., O. a úpadcem byla ryzost materiálu prověřována pouze O.. Z toho lze dovodit, že A. C., D. a O. věděly, kde zboží skončí. Původ a další

směřování zboží musel znát i úpadce, neboť si svoje vlastní analýzy zboží nakoupeného od O. neprováděl, stejně jako je neprováděla společnost A. G.. V celém řetězci byl od počátku do konce znám sled kupujících. Úpadce nakupoval od O. materiál v mnohamilionových transakcích, aniž se sám přesvědčil o kvalitě nakupovaného zboží. Takto by si obezřetný podnikatel rozhodně nepočínal. Totéž platí i pro společnost A. G.. Takto velké transakce se nikdy bez ověření kvality materiálu neprovádí, ledaže probíhají mezi spřízněnými subjekty. Z toho správce daně dovodil, že úpadci musel být znám účel obchodů, jímž je získání nadměrného odpočtu DPH z nákupů zboží od O. s jeho dodáním na Slovensko (osvobození od DPH). Nárok na odpočet DPH vzniká dle § 72 odst. 1 ZDPH tehdy, pokud plátce daně použije přijatá zdanitelná plnění pro uskutečnění své ekonomické činnosti. V dané věci nicméně úpadce nerealizoval ekonomickou činnost obvyklou mezi podnikateli, nýbrž činnost zaměřenou na získání odpočtu DPH. Proto nelze úpadci nárok na odpočet DPH na vstupu přiznat.

71. Zprávy o daňové kontrole za zdaňovací období březen až květen 2012 byly s úpadcem projednány spolu se zprávou za zdaňovací období únor 2012 dne 16. 12. 2014 a zpráva o daňové kontrole za zdaňovací období červen 2012 dne 7. 1. 2015, přičemž závěry zpráv o daňové kontrole se v podstatných ohledech shodují se zprávou o daňové kontrole za zdaňovací období únor 2012 (viz body 68 až 70 shora). Správce daně dále popsal zapojení dalších společností do řetězce. Tyto společnosti, které zprostředkovatelsky dodávaly materiál s obsahem drahých kovů společnosti O., se vyznačovaly neplněním daňových povinností, nulovým materiálním i personálním zázemím a změnami jednatelů a společníků na nekontaktní osoby v návaznosti na zahájení daňového řízení.
72. Správce daně vydal platební výměry ze dne 15. 12. 2014, č. j. 4391343/14/2101-50050-200573, ze dne 18. 12. 2014, č. j. 4412310/14/2101-50050-200573, ze dne 18. 12. 2014, č. j. 4412569/14/2101-50050-200573, ze dne 18. 12. 2014, č. j. 4412837/14/2101-50050-200573 a ze dne 16. 1. 2015, č. j. 342208/15/2101-50050-200573. Těmito platebními výměry snížil výši nadměrného odpočtu nárokovatelného úpadcem v daňovém přiznání za měsíc duben 2012 z 6 519 916 Kč na 5 153 Kč, a dále vyměřil úpadci daňovou povinnost ve výši 4 086 Kč (únor), 102 509 Kč (březen), 137 371 Kč (květen), 102 509 Kč (červen) namísto deklarovaného nadměrného odpočtu ve výši 29 177 797 Kč (únor), 22 940 929 Kč (březen), 12 170 733 Kč (květen) a 8 360 925 Kč (červen).
73. Úpadce se proti rozhodnutím správce daně odvolal. V odvolání uplatnil obdobné odvolací námitky jako v žalobě.
74. Žalobou napadeným rozhodnutím pak žalovaný odvolání úpadce zamítl a potvrdil platební výměry správce daně, a to s argumentací shrnutou v bodech 3 až 7 shora.

Posouzení žalobních bodů

75. Podaná žaloba je obsahově shodná s žalobou ze dne 20. 5. 2016, týkající se předcházejících zdaňovacích období úpadce (říjen až prosinec 2011). O této žalobě již zdejší soud rozhodl rozsudkem ze dne 25. 5. 2017, č. j. 48 Af 3/2015 - 258. Následnou kasační stížnost Nejvyšší správní soud zamítl rozsudkem ze dne 11. 5. 2018, č. j. 9 Afs 188/2017 - 39. Následnou ústavní stížnost Ústavní soud odmítl jako zjevně neopodstatněnou usnesením ze dne 24. 7. 2018, sp. zn. I. ÚS 2333/18. Nyní projednávaná žaloba, která se týká pozdějších zdaňovacích období úpadce, je pouze zkrácena o nadpisy a rekapitulační části. Chybí také tabulka shrnující, že v období říjen až prosinec 2011 a únor až červen 2012 nárokoval

úpadce nadměrné odpočty v celkové výši 106 321 220 Kč. Tato tabulka je však součástí daňového spisu.

76. Skutková zjištění vycházející z obsahu daňových spisů ve vztahu k nyní posuzovaným zdaňovacím obdobím neobsahují skutkové okolnosti, které by odůvodňovaly odlišné posouzení žalobních bodů. Na tato skutková zjištění tak plně přiléhá právní názor soudu vyslovený k dřívějším zdaňovacím obdobím.
77. Podle § 72 odst. 1 písm. b) ZDPH je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku.
78. Podle § 7 odst. 2 ZDPH místem plnění při dodání zboží, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno osobou, která uskutečňuje dodání zboží, nebo osobou, pro kterou se uskutečňuje dodání zboží, nebo zmocněnou třetí osobou, je místo, kde se zboží nachází v době, kdy odeslání nebo přeprava zboží začíná.
79. Podle § 64 odst. 1 ZDPH dodání zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, s výjimkou dodání zboží osobě, pro kterou pořízení zboží v jiném členském státě není předmětem daně. Podle § 64 odst. 5 ZDPH lze dodání zboží do jiného členského státu prokázat písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, nebo jinými důkazními prostředky.
80. Nárok na odpočet daně se prokazuje v souladu s § 73 odst. 1 ZDPH daňovým dokladem. V dané věci správce daně ani žalovaný nezpochybnili, že by úpadce neprokázal vznik nároku na odpočet daně na vstupu, a to formálně řádnými daňovými doklady, včetně dalších dokladů (dodací listy, výpisy z účtu, doklady o přepravě zboží atd.). Nezpochybnili ani, že by daňové doklady neodpovídaly skutečnosti, tedy že by jen formálně dokládaly plnění, která ve skutečnosti poskytnuta nebyla, resp. nebyla poskytnuta způsobem z nich vyplývajícím. Nebylo tedy zpochybněno splnění formálních požadavků k prokázání nároku na odpočet.
81. Správce daně odepřel úpadci nárok na odpočet daně na vstupu z důvodu, že plnění, která přijal od společnosti O., nepoužil k své ekonomické činnosti, což je základní podmínka vzniku nároku na odpočet DPH dle § 72 odst. 1 ZDPH. Správce daně totiž v činnosti spočívající v nákupu a následném prodeji materiálu obsahujícího drahé kovy bez jakéhokoli zpracování nespatořoval výkon ekonomické činnosti, neboť jejím účelem nebylo dosažení zisku. Účelem této činnosti bylo výlučně získat nárok na odpočet daně na vstupu v souvislosti s poskytnutím plnění osvobozeného od DPH. Takto zaměřenou činnost nelze dle správce daně považovat za ekonomickou činnost. Tomuto názoru správce daně nelze přisvědčit, neboť ačkoliv mohlo být stěžejním smyslem obchodní činnosti úpadce dosáhnout nároku na odpočet daně na vstupu v souvislosti s poskytnutím plnění osvobozeného od DPH, a tedy vyinkasování nadměrného odpočtu, ze smluv uzavřených úpadcem se společností O. a společností A. G. plyne, že úpadce měl svoji činností dosahovat zisk (rozdíl v pořizovací a prodejní ceně materiálu činil 2 % báze ceny vycházející z tzv. fixu na londýnské burze). Činnost úpadce spočívající

v přeprodávání materiálu, při němž měl dosahovat zisku (kterého by při uznání nároku na odpočet DPH skutečně dosáhl), je ekonomickou činností.

82. Žalovaný výše uvedenou konstrukci správce daně, kterou soud neshledal správnou, nepřevzal. Z žalobou napadeného rozhodnutí *implicite* vyplývá, že žalovaný právní argumentaci správce daně nahradil a v tomto směru korigoval důvody pro nepřiznání odpočtu daně na vstupu. Žalovaný vyšel z toho, že se podařilo prokázat celý řetězec obchodníků s materiály s obsahem drahých kovů počínající slovenskou společností C. a konče slovenskou společností A. G., jehož součástí byl i úpadce. V rámci tohoto řetězce bylo zboží slovenskou společností C. prodáno do České republiky, kde bylo postupně „přeprodáno“ mezi šesti českými společnostmi, bez jakýchkoliv úprav, a nakonec opět dodáno na Slovensko společnosti personálně spřízněné se společností C.. V rámci „české“ části obchodního řetězce, jenž z hlediska výrobního a obchodního postrádal jakékoliv opodstatnění, došlo k podvodu na DPH. Ten spočíval v tom, že první české společnosti v řetězci (F. a J. T.) neodvedly DPH ze zboží pořízeného z jiného členského státu EU od společnosti C. (viz bod 46 rozhodnutí žalovaného). Úpadce měl dodáním zboží do jiného členského státu EU v režimu § 64 ZDPH inkasovat nadměrný odpočet dosahující značné částky (celou daň na vstupu). Tuto situaci žalovaný kvalifikoval jako podvod na DPH, přičemž na daný případ aplikoval relevantní judikaturu Soudního dvora EU (rozhodnutí ve věci Mahagében a P. D. C-80/11 a C-142/11, rozhodnutí ve věci A. K. a Recolta Recycling C-439/04 a C-440/04). Odkázal i na judikaturu NSS, která reflektuje závěry zmíněných rozhodnutí Soudního dvora EU. V souladu s tím žalovaný identifikoval jednotlivé objektivní skutečnosti, z nichž dovozuje, že úpadce měl o svém zapojení do podvodného obchodního řetězce vědět. Žalovaný tedy odepřel úpadci nárok na odpočet DPH nikoliv z důvodu, že by úpadce formálně neprokázal vznik nároku na odpočet, resp. že by byly pochybnosti o tom, zda byly splněny podmínky vzniku nároku na odpočet DPH, nýbrž jako judikaturou aprobovanou sankci za zapojení úpadce do tzv. karuselového obchodu, v jehož rámci došlo ke ztrátě na DPH (podvod na DPH).
83. K tomu soud uvádí, že z judikatury Soudního dvora EU, citované žalovaným v napadeném rozhodnutí, skutečně plyne, že byt jsou splněny formální i materiální předpoklady vzniku nároku na odpočet DPH na vstupu, lze plátcí daně nárok na odpočet daně odepřít, pakliže je plátcem daně součástí tzv. karuselového obchodu, při němž byl spáchán podvod na DPH, a o podvodu na DPH mohl a měl vědět. V této souvislosti je vhodné připomenout základní principy dokazování skutečností týkajících se odepření nároku na odpočet DPH na vstupu z důvodu účasti na daňovém podvodu, jak jsou přehledně shrnuty např. v rozsudku NSS ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015 – 47 (body 24 až 27, 59, 66). Správce daně není povinen prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, postačí postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Pokud jde o subjektivní stránku daňového subjektu ve vztahu k tomu, zda věděl o svém zapojení do daňového podvodu, je povinností správce daně prokázat objektivní skutečnosti týkající se konkrétních transakcí, z nichž lze učinit závěr, že daňový subjekt minimálně věděl, nebo mohl a měl vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci. Naopak daňový subjekt je povinen prokázat, že přijal veškerá opatření, která od něj bylo možné rozumně vyžadovat k ověření, že jeho plnění nepovede k účasti na daňovém

podvodu. Není povinností správce daně identifikovat opatření, která daňový subjekt přijmout mohl, a vymezit jejich obsah.

84. Žalobní argumentace žalobkyně obsažená v žalobě ze dne 20. 5. 2016 se nikterak netýká skutkových zjištění žalovaného ohledně jednotlivých článků obchodního řetězce, jejich personálního propojení, ani neodvedení daně nekontaktními společnostmi F. a J. T. (první české společnosti v řetězci). Žalovaný přitom v napadeném rozhodnutí přehledně a srozumitelně popsal celý obchodní řetězec, v němž bylo přepravováno totožné zboží, a jednoznačně určil, že ke ztrátě na DPH došlo v rámci tohoto řetězce tím, že první české společnosti v řetězci (F. a J. T.) neodvedly DPH ze zboží pořízeného ze Slovenska do státní pokladny (viz body 39 až 47 rozhodnutí žalovaného). Podvodné jednání se vyznačovalo tím, že slovenská společnost C. bez racionálního vysvětlení či ekonomického důvodu prodala zboží společností F. a J. T. a následně ho koupila prostřednictvím personálně spřízněné slovenské společnosti A. G., která teprve zboží vyvezla mimo území EU.
85. Ač žalovaný popsal roli jednotlivých společností zapojených do řetězce, žalobkyně přesto v žalobě nezpochybnila, že ve správcem daně odhaleném obchodním řetězci došlo ke ztrátě na DPH, která spočívala v neodvedení daně nekontaktními společnostmi F. a J. T. české daňové správě a která byla důsledkem podvodného jednání řízeného A. J. (v tomto směru nenamítla nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů ani absenci opory učiněných skutkových zjištění v obsahu daňového spisu). **Veškeré námitky žalobkyně se týkají toho, zda úpadce mohl a měl vědět o tom, že plnění, která přijal od společnosti O. a vzápětí obratem poskytl společnosti A. G., jsou zatížena podvodem na DPH.** Procesní stanovisko žalobkyně je takové, že úpadce o podvodu na DPH nevěděl, sám si počínal obezřetně, takže mu nelze odepřít nárok na odpočet DPH na vstupu z důvodu podvodu, kterým je zatížen jiný článek obchodního řetězce, o čemž nemohl mít úpadce žádné povědomí.
86. Teprve v podání ze dne 20. 2. 2018 označeném jako doplnění žaloby žalobkyně zpochybnila, zda vůbec zboží pořízené úpadcem od společnosti O. a poskytnuté společnosti A. G. bylo zobchodováno přes společnosti F. a J. T., tedy zda plnění úpadce jsou součástí obchodního řetězce popsaného správcem daně a žalovaným.
87. Dále pak namítla, že žalovaný nedoložil, že spolu korporace zapojené v řetězci popsaném žalovaným skutečně obchodovaly, a proto je závěr o účasti úpadce na daňovém podvodu nepřezkoumatelný. V podání z téhož dne označeném jako replika k vyjádření žalovaného pak uvádí, že řetězce zapojených obchodníků jsou zkonstruovány natolik neurčitým způsobem, že nelze vůbec identifikovat ztracenou daň.
88. V této souvislosti vyvstala otázka, zda nově uplatněnou argumentaci obsaženou v podání ze dne 20. 2. 2018 ohledně existence řetězce a pohybu zboží v něm lze považovat za obsahové rozvinutí (rozhojnění, argumentační obohacení) již v žalobě uplatněného žalobního bodu, nebo zda jde o uplatnění zcela nového žalobního bodu. Podle § 71 odst. 2 ve spojení s § 72 odst. 1 s. ř. s. lze rozšířit žalobu o další žalobní body jen ve lhůtě pro podání žaloby, tj. ve lhůtě 2 měsíců od doručení žalobou napadeného rozhodnutí. Pokud by argumentace nově uplatněná v podání ze dne 20. 2. 2018 nebyla rozvinutím žalobního bodu uplatněného již v žalobě, jednalo by se o žalobní bod nově uplatněný, a to až po uplynutí lhůty pro podání žaloby. K takovým žalobním bodům přitom nelze přihlídnout.

89. Podle § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. se žalobním bodem rozumí uvedení skutkových a právních důvodů, pro něž považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné. Judikatura postupem času upřesnila požadavky, které je třeba klást na formulaci žalobních bodů a při jejichž splnění lze považovat určité tvrzení žalobce za řádně uplatněný žalobní bod. Rozšířený senát NSS v rozsudku ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005 – 58 (č. 835/2006 Sb. NSS), zdůraznil, že tvrzení žalobce musí být v první řadě konkrétní, tzn. individualizované ve vztahu k žalobci a k projednávané věci. Konkrétní skutkové tvrzení musí být doprovázeno konkrétní právní argumentací, z níž plyne, z jakých důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné. Líčení skutkových okolností musí být zcela jasně individualizované, a to popisem jednoznačně odlišitelným od charakteristiky jiných konkrétních skutkových dějů či okolností. Žalobce je povinen vylicit, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl správní orgán dopustit a rovněž ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnosti.
90. V navazujícím rozhodnutí pak rozšířený senát upřesnil, že za žalobní bod je nutno považovat každé vyjádření žalobce, z něhož by i jen v nejhrubších obrysech lze dovodit, že napadené správní rozhodnutí z určitého důvodu považuje za nezákonné. Tak je tomu v případě, jsou-li z tvrzení žalobce seznatelné skutkové děje a okolnosti individuálně odlišitelné od jiných ve vztahu ke konkrétnímu případu, jež žalobce považoval za relevantní k jím domnělé nezákonnosti správního rozhodnutí. Právní důvody nezákonnosti musí být vymezeny alespoň tak, aby soud mohl dostatečně vymezit, kterým směrem, tj. ve vztahu k jakým právním předpisům bude směřovat jeho přezkum (rozsudek ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 – 78, č. 2162/2011 Sb. NSS).
91. Řádně a včas uplatněný žalobní bod lze přitom argumentačně rozvíjet, rozhojňovat i po uplynutí lhůty k podání žaloby, neboť na to § 71 odst. 2 s. ř. s. nedopadá (srov. usnesení NSS ze dne 28. 7. 2005, č. j. 2 Azs 134/2005 – 43, č. 685/2005 Sb. NSS). Zákon ovšem neumožňuje, aby pod zcela nekonkrétní žalobní bod (např. „porušení zásad daňového řízení“) mohl žalobce v rámci řízení před správním soudem následně doplňovat libovolný počet dalších skutečností. Pokud s postupem daňové správy nesouhlasil, měl proti němu brojít již v žalobě v zákonem stanovené lhůtě, ne až po jejím uplynutí. To by vedlo k tomu, že by žaloba byla pouze formální náležitostí pro řízení před soudem a veškeré rozhodné skutečnosti by žalobci předkládali až v průběhu řízení. To ovšem zákon nedovoluje (viz rozsudek NSS ze dne 16. 9. 2008, č. j. 8 Afs 91/2007 – 407, a ze dne 26. 8. 2013, č. j. 8 As 70/2011 – 239).
92. V odstavci 7 žaloby žalobkyně v návaznosti na rekapitulaci závěrů daňové správy uvedla, že odepřením nároku na odpočet DPH, aniž by žalovaný a správce daně přihlíželi ke všem skutečnostem rozhodným pro správné stanovení daně, došlo k porušení principu neutrality systému daně z přidané hodnoty, čímž žalovaný zasáhl do práv žalobce. Napadené rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné, správní orgány účelově nesprávně vyhodnotily důkazy a nerespektovaly judikaturu Soudního dvora Evropské unie. K tomu soud uvádí, že právě reprodukováné tvrzení žalobkyně je jen výčtem typových nezákonností, jimiž obecně může být zatíženo daňové řízení a vydaná daňová rozhodnutí. Není z něho zřejmé, jaká konkrétní úvaha, skutkový závěr či právní posouzení těmito nedostatky trpí. Pro naprostou absenci individualizace těchto tvrzení nelze je považovat za žalobní bod (viz např. rozsudek NSS ze dne 21. 5. 2014, č. j. 6 As 50/2014 – 18, a v něm

citovanou judikaturu). Zmiňuje-li žalobkyně porušení principu neutrality, lze toto tvrzení vzhledem k ostatním částem žaloby vztáhnout k tvrzení, že byl porušen princip neutrality výlučně ve vztahu k úpadci, neboť poskytl zdanitelné plnění osvobozené od daně s tím, že mu současně vznikne nárok na odpočet daně na vstupu, takový mechanismus by byl ve vztahu k úpadci daňově neutrální; jelikož byl ovšem úpadci tento nárok odepřen, byla porušena neutralita DPH ve vztahu k osobě úpadce. Žalobkyně v žádné části žaloby nedovozovala, že by byl porušen princip neutrality DPH z perspektivy celého obchodního řetězce, tedy že by popírala vznik daňové ztráty u předcházejících článků obchodního řetězce (jmenovitě u společností F. a J. T.). Tímto směrem se úvahy žalobkyně prezentované v žalobě ani náznakem neubírají. Novou argumentaci obsaženou v podání ze dne 20. 2. 2018 tak nelze vyhodnotit jako rozvíjení již uplatněného žalobního bodu v rozsahu odstavce 7 žaloby.

93. V odstavci 14 žaloby žalobkyně uvedla, že žalovaný neprokázal „zlou“ víru úpadce, ani že hlavním účelem dotčených plnění bylo získání daňového zvýhodnění. Žalovaný dle žalobkyně neunesl důkazní břemeno související s otázkou, zda úpadce učinil vše pro to, aby se podvodů na DPH neúčastnil. Tento odstavec je zahrnut také v původní, obsahově totožné žalobě ve věci 48 Af 3/2015, kde je nadepsán „Dobrá víra žalobce“. Z toho dle soudu jednoznačně plyne, že zmínka o získání daňového zvýhodnění se opět týká toliko výsledného efektu obchodní transakce pro úpadce, nikoliv o hodnocení daňového zvýhodnění obchodního řetězce jako celku. Žalobkyně pouze tvrdí, že motivem úpadce pro uskutečnění obchodních transakcí s O. a A. G. nebyla snaha získat daňové zvýhodnění. To ovšem nijak nesouvisí s otázkou, které všechny subjekty byly do obchodního řetězce zahrnuty (tedy jaký byl tvar řetězce) a zda v něm jako v celku došlo ke ztrátě na DPH (tedy u společností F. a J. T. neodvedením daně do státního rozpočtu z plnění pořízených z jiného členského státu). Argumentace obsažená v podání ze dne 20. 2. 2018 tak evidentně není rozvinutím tohoto odstavce žaloby, nýbrž námitkou po skutkové a právní stránce zcela odlišnou, která vůbec nesouvisí s existencí dobré víry úpadce.
94. V odstavci 23 žaloby žalobkyně uvedla, že žalovaný nesprávně odepřel úpadci nárok na odpočet daně, neboť nepřihlédl ke všem skutečnostem rozhodným pro správné stanovení daně, čímž porušil princip neutrality systému DPH. Doplnila, že nezájem o zjištění skutečného stavu, selektivní přístup k důkazům a jednostranný způsob subjektivního hodnocení vybraných důkazů nevede ke stanovení daně v souladu s právními předpisy. Obsah tohoto odstavce žaloby je v zásadě shodný jako obsah odstavce 7, takže i závěry soudu jsou totožné (viz bod 92 shora).
95. Pokud jde o odstavec 28 žaloby, v něm žalobkyně pouze obecně shrnula požadavky kladené na odůvodnění rozhodnutí o odvolání, zejména ve vztahu k vypořádání odvolacích námitek. Toto líčení obecných požadavků kladených na odůvodnění jakéhokoli rozhodnutí o odvolání nesplňuje požadavky kladené na formulaci žalobního bodu, neboť není jakkoliv individualizováno, dokonce ani upnuto k dané konkrétní věci. V následujících odstavcích (29 až 32) pak žalobkyně napadá, že žalovaný dostatečně nespécifikoval, jaká opatření měl úpadce dle žalovaného učinit, a nevyvrátil věrohodnost důkazů, které k prokázání „rozumné péče“ předložil úpadce. Tyto odstavce žaloby ovšem souvisí se subjektivní stránkou účasti úpadce na podvodu, nikoliv s tím, zda v daném obchodním řetězci vůbec k podvodu došlo a zda jsou plnění přijata a poskytnutá úpadcem jeho součástí. Argumentace obsažená v podání ze dne 20. 2. 2018 týkající se existence

obchodního řetězce a vzniku ztráty na DPH není rozvinutím ani odstavce 43 a násled. žaloby, ve vztahu k této části žaloby jde nepochybně o žalobní bod zcela nový.

96. Soud shrnuje, že žalobkyně v žalobě neuvedla žádné dostatečně individualizované tvrzení, k němuž by bylo možné věcně vztáhnout argumentaci uplatněnou v podání ze dne 20. 2. 2018 zpochybňující existenci obchodního řetězce, resp. identitu zboží obchodovaného v tomto řetězci se zbožím pořízeným úpadcem od společnosti O., a vznik ztráty na DPH v důsledku počinání společností F. a J. T.. Nebylo rovněž namítáno, že by žalovaný dostatečně nepopsal podvodné jednání, jehož je daňová ztráta výsledkem. Z toho důvodu je třeba posoudit uplatnění výše uvedené argumentace v podání ze dne 20. 2. 2018 jako vznesení nových žalobních bodů, a to po lhůtě pro podání žaloby. Těmito žalobními body se proto soud nemohl věcně zabývat, neboť byly uplatněny opožděně. Soud doplňuje, že k případným vadám odůvodnění napadeného rozhodnutí (z pohledu potřebného rozsahu odůvodnění) nebo nesouladu mezi obsahem daňového spisu a závěry žalovaného (tedy zda jeho závěry mají oporu v listinách založených v daňovém spisu), na které žalobkyně upozornila v podáních ze dne 20. 2. 2018, nemohl soud přihlídnout ani z moci úřední. Nejde totiž o vady řízení, které by bránily přezkumu napadeného rozhodnutí v rozsahu řádně a včas uplatněných žalobních bodů (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Azs 79/2009 – 84). Jak soud uvedl již výše, žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí popsal obchodní řetězec, v němž si jednotlivé články vzájemně přeprodávaly totožné zboží (transakce realizované úpadcem souvisí s podvodným jednáním skrze totožnost zboží obchodovaného v řetězci), popsal podvodné jednání (řízení obchodního řetězce paní J., ekonomická nesmyslnost přeprodávání zboží mezi českými subjekty, jehož výlučným účelem bylo způsobit ztrátu DPH ke škodě státního rozpočtu České republiky) a vznik ztráty na DPH (neodvedení DPH společnostmi F. a J. T. do státního rozpočtu). Napadené rozhodnutí tedy obsahuje všechny potřebné skutkové závěry, které jsou předpokladem pro odepření nároku na odpočet DPH na vstupu a na něž navazují závěry týkající se toho, zda daňový subjekt o podvodu na DPH věděl či vědět mohl. Předmětem soudního přezkumu v rozsahu řádně a včas uplatněných žalobních bodů je právě jen subjektivní vztah úpadce k podvodu na DPH. Případné nedostatky skutkových zjištění či odůvodnění rozhodnutí, které se týkají ostatních předpokladů pro odepření nároku na odpočet daně, mohly být žalobkyní napadeny včas, žalobkyni v tom nic nebránilo; současně nejsou překážkou soudního přezkumu rozhodnutí žalovaného v rozsahu řádně a včas uplatněných žalobních bodů (viz rozsudek NSS ze dne 26. 4. 2018, č. j. 9 Afs 188/2017-39).
97. Soud se tedy dále věcně zabýval žalobními body směřujícími proti posouzení otázky, zda úpadce věděl, resp. mohl vědět, že se realizací transakcí se společnostmi O. a A. G. účastní obchodního řetězce, v jehož rámci dochází k podvodu na DPH.
98. Žalovaný v napadeném rozhodnutí přehledně shrnul jednotlivé objektivní důvody, z nichž dovozuje, že úpadce měl vědět o svém zapojení do obchodního řetězce, v němž dochází k podvodu na DPH (viz body 49 a 50 napadeného rozhodnutí). Stručně lze tyto důvody shrnout takto:
- obchodování s rizikovou komoditou;
 - absence dokladů prokazujících původ zboží či zájem o jeho zjištění;
 - časový nesoulad data pořízení a data dodání zboží (a to i ve vazbě na přechod nebezpečí škody na věci a na okamžik podání celního prohlášení společností A. G.);
 - nejasnosti ohledně tvorby cen zboží;

- nedodržování sjednané splatnosti kupní ceny;
- objednání přepravy zboží u přepravce, který není pojištěn;
- generální povaha prohlášení o původu kovů.

99. Jiné skutečnosti, v nichž spatřoval doklad o vědomosti úpadce o zapojení do podvodného řetězce správce daně, žalovaný za základ jím vydaných rozhodnutí nepřevzal. Žalobkyně nicméně této revizi důvodů rozhodnutí ze strany žalovaného neuzpůsobila obsah podané žaloby a napadá v ní posouzení i těch dílčích otázek, na nichž ovšem rozhodnutí žalovaného zjevně nespočívají. Jde především o argumentaci týkající se efektivity zavedeného systému kontroly kvality (důkladná analýza ze strany společnosti O., namátková kontrola spektrometrem ze strany A. G., důkladná analýza provedená v tureckých a dubajských rafinériích) a racionality rozhodnutí úpadce z června 2012 zastavit obchodování se společností A. G.. Těmito argumenty se proto soud vůbec nezabýval, pro posouzení zákonnosti žalobou napadeného rozhodnutí nejsou relevantní, neboť napadené rozhodnutí na těchto indiciích nestaví.
100. Soud nepochybuje o tom, že účelem obchodního řetězce, jak byl rozkryt správcem daně a popsán ve zprávách o daňové kontrole (shodně posléze i v rozhodnutí žalovaného), bylo spáchat podvod na DPH. Z hlediska ekonomického efektu je zcela nevysvětlitelné, proč slovenská společnost C. s. r. o., jejímž jediným společníkem a jednatelem byla A. J., dodávala materiál obsahující drahé kovy pořízený z jiných členských států EU českým společností F. a J. T., následně jej prostřednictvím spřízněné české společnosti A. J. C. & T. znovu nabyla a prodala další české společnosti, aby jej v závěru prostřednictvím další slovenské společnosti A. G., jejímž jednatelem je opět paní J., nabyla od úpadce. Svědkyně J. nedokázala přesvědčivě vysvětlit, proč materiál nevyvážela mimo EU přímo společnost C., resp. proč nedodala zboží přímo společnosti A. G. (je třeba mít na paměti, že u každého subjektu v řetězci docházelo k navyšování ceny). Bylo-li obchodování mezi společnostmi C. a A. G. z pohledu slovenských daňových předpisů vskutku nemorální, jak bez bližšího vysvětlení vypověděla svědkyně J., není zřejmé, proč společnost A. G. prodala společnosti C. dne 28. 12. 2011 47.796,2 g materiálu s obsahem zlata v ceně 185.640 EUR. Tento obchod evidentně popírá tezi svědkyně, kterou odůvodňovala skutečnost, proč společnost C. nedodávala přímo společnosti A. G.. Rovněž tak svědkyně D. přesvědčivě nevysvětlila, proč společnost A. J. C. & T. nenakupovala zboží přímo od C. a nedodávala přímo společnosti A. G., v nichž obou figurovala její neteř paní J. (viz bod 66 shora). Společnost A. J. C. & T. přitom k přepravě materiálu odběrateli používala osobní automobil zapůjčený od společnosti C.. Soud neuvěřil tvrzení svědkyně, že neměla povědomí o tom, čím se společnost C. zabývá a že společnost A. G. existuje. Toto vysvětlení by bylo možné akceptovat pouze za předpokladu, že svědkyně D. ve společnosti A. J. C. & T. osobně žádnou obchodní činnost ve skutečnosti nevykonávala (byla jen nastrčenou osobou). Svědkyně D. nabyla obchodní podíl ve společnosti A. J. C. & T. právě od své neteře, která jí dle vlastní výpovědi předala veškeré obchodní podklady a kontakty, k převozu zboží využívala vůz zapůjčený slovenskou společností její neteře. Tvrzení svědkyně D., že se s neteří o obchodních věcech nikdy nebavila, je zjevně lživé (ledaže figurovala pouze jako „bílý kuň“, který se o nic nezajímal, jen podepisoval předkládané účetní a obchodní písemnosti).
101. V průběhu „české“ části obchodního řetězce se materiál dodaný společností C. nijak nezpracovával, neupravoval (pouze se u společnosti O. taval a homogenizoval, ovšem výlučně za účelem analýzy materiálu, nikoliv jeho úpravy či zpracování). Z hlediska

technologického i ekonomického je tedy zapojení českých společností zcela nelogické, neboť slovenská společnost C. mohla materiál přímo prodat slovenské společnosti A. G., které obě spojuje osoba jednatelky J., a vyvézt mimo území EU. Analýzu od společnosti O. slovenská společnost C. nepotřebovala, neboť svědkyně J. uvedla, že tato společnost nakupovala materiál u renomovaných zahraničních společností s certifikátem, nepotřebovala si ověřovat kvalitu materiálu (společnost A. G. si vystačila s analýzou prováděnou jejím odběratelem v rafinériích mimo EU). Je tedy zřejmé, že jediným důvodem zapojení českých subjektů je spáchání podvodu na DPH, a to k újmě české daňové správy. Na tomto závěru nic nemění ani skutečnost, že úpadce ve zdaňovacím období červen 2012 provedl přetavení materiálu s obsahem drahých kovů z granulátu do cihliček.

102. Podvod spočíval dle skutečností plynoucích z obsahu daňového spisu v tom, že první český nabyvatel zboží, společnost F. nebo společnost J. T., neodvedl daň za dodání zboží pořízeného z jiného členského státu EU. Současně ovšem společnost C. neměla v úmyslu ztratit moc nad materiálem s obsahem drahých kovů, proto jej zpět nakoupila prostřednictvím spřízněné společnosti A. G.. Pokud jde o zapojení úpadce do obchodního řetězce, úpadce setrvale tvrdil (již ve vyjádřeních k závěru kontrolního zjištění, v odvoláních i v žalobě), že iniciativa vzešla ze strany společnosti A. G., kterou úpadce do té doby vůbec neznal a která úpadce oslovila. Ten se přitom do té doby prodejem materiálu s obsahem drahých kovů vůbec nezabýval, neměl tedy pověst obchodníka v oboru s drahými kovy (byť se ve své činnosti drahým kovům věnoval, nikoliv však obchodování s nimi). Teprve poté, co byl úpadce osloven společností A. G., ověřil u spřízněné (personálně propojené, k tomu viz bod 117 níže) společnosti O., zda bude schopna dodávat úpadci předpokládané objemy materiálu s obsahem drahých kovů. Úpadce nabídku společnosti A. G. akceptoval, neboť zapadala do jeho obchodního plánu spočívajícího v nabytí zkušeností s obchodem s drahými kovy. Vzešel-li tedy podnět k vytvoření obchodního řetězce A. G. – úpadce – O. od společnosti A. G., není zřejmé, proč nejprve byla podepsána smlouva mezi společností O. a úpadcem (dne 30. 9. 2011) a teprve o několik dní později smlouva mezi společností A. G. a úpadcem (dne 3. 10. 2011). Úpadce dále uváděl (viz tabulku zachycující standardní časovou posloupnost úkonů v rámci jedné transakce), že jednotlivé dodávky byly realizovány (a dílčí kupní smlouvy uzavírány) na základě žádosti společnosti A. G.. Úpadce přitom neměl na skladě žádný materiál, vždy jej musel objednat u svého dodavatele O.. Role úpadce v tomto třístranném obchodu byla tedy mimořádně pasivní, neboť se pouze dohodl s registrovaným obchodníkem s drahými kovy O., s nímž byl navíc spřízněn skrze osobní vazby, na pravidelných dodávkách materiálu s obsahem drahých kovů. Následně již jen úpadce realizoval zisk 2 % z každé transakce. Úpadce nepoptával dodání materiálu objednaného společností A. G. u jiných subjektů, a to ačkoliv v žalobě žalobkyně tvrdí, že volba dodavatele byla plně na rozhodnutí úpadce. Fakticky však úpadce žádnou volbu neprováděl, ani v případě, kdy mu společnost O. nebyla schopna požadované množství materiálu dodat, jak tomu bylo v dubnu 2012, kdy úpadce namísto vyhledání jiného dodavatele raději pokryl objednávku z vlastních zásob určených k výrobním účelům. Úpadce se ani v daných zdaňovacích obdobích nepokoušel navýšit obrát zajištěním dalších odběratelů. Úpadce se zcela spokojil s přeprodáváním materiálu výlučně společnosti A. G. od společnosti O.. V této souvislosti je třeba poukázat na to, že tržby z prodeje materiálu společnosti A. G. tvořily více než 90 % obrátu, rozhodně tedy nešlo jen o doplňkovou

činnost, přičemž časová náročnost realizace těchto transakcí byla minimální (obchody „běžely samy od sebe“, viděno z perspektivy úpadce).

103. Pochybnosti o účelu transakcí měla u úpadce vyvolat již jen ta okolnost, že byl osloven společností A. G., kterou vůbec neznal, v době, kdy se obchody s materiálem s obsahem drahých kovů vůbec nezabýval. Společnost A. G. se nepochybně mohla přímo obrátit na společnost O., od níž úpadce materiál odebíral, neboť tato společnost byla uvedena v seznamu obchodníků s drahými kovy veřejně dostupném na webových stránkách Puncovního úřadu. Tyto pochybnosti pak měla zesílit otázka, proč společnost A. G. umožňuje úpadci bez jakékoliv výraznější časové námahy dosahovat zisku ve výši 2 % burzovní ceny prodaného materiálu. Ostatně žalobkyně tvrdí, že O. je známým obchodníkem s drahými kovy, takže jeho činnost musela být známa i slovenské společnosti A. G., neboť obchod s drahými kovy je poměrně kondenzovaný, nevyskytuje se v něm mnoho významnějších „hráčů“. Úpadce si tedy musel klást otázku, v čem spočívá jeho přínos pro společnost A. G., proč je pro ni výhodné nakupovat materiál právě u něj, přičemž logicky si musel odpovědět, že jeho přínos není žádný (jen jeho zapojením roste cena materiálu a snižuje se marže společnosti A. G.). Úpadce nemohl legitimně vycházet z toho, že disponuje jakýmsi know-how v oblasti obchodu s drahými kovy, neboť v posuzovaných zdaňovacích obdobích začínal obchodovat v tomto oboru. Úpadce netvrdil, že by s ním společnost O. obchodovala za ceny nižší než s jinými svými odběrateli. Společnost A. G. přitom musela vědět, že jí dodávané zboží pochází od společnosti O., neboť zboží bylo baleno v pytlech této společnosti a bylo dodáváno s jejím atestem o výsledcích analýzy. Současně jednatelka společnosti A. G. paní J. věděla, že společnost O. nakupuje materiály s obsahem drahých kovů, neboť jí je dodávala mimo jiné společnost A. J. C. & T., která J. původně patřila a v rozhodné době byla ovládána tetou J.. Materiál byl touto společností dodáván do O., na základě jejího doporučení pak byl nabídnut ke koupi společnosti D.. Příjímací protokoly ke zkoušce jsou opatřeny otiskem razítka O., nikoliv společnosti D.. Úpadce tak pro konečného odběratele slovenskou společnost A. G. neměl žádný strategický význam, nedisponoval ojedinělými obchodními kontakty. Jeho zahrnutí do řetězce tak nemůže mít jiný význam než přidělení role „brokera“ v karuselovém obchodu. I kdyby úpadce nevěděl o tom, že společnost A. G. zná společnost O., měl s ohledem na výše uvedené přemítat nad skutečnými důvody, proč společnost A. G. od něj odebírá materiál s obsahem drahých kovů.
104. Výše uvedeným směrem se ubírají i úvahy žalovaného, byť nejsou v odůvodnění jeho rozhodnutí vyjádřeny takto koncentrovaně a explicitně. Žalovaný nicméně poukázal na naprostou ekonomickou nesmyslnost dodání materiálu slovenskou společností do České republiky a jeho následně zpětné dodání opět na Slovensko subjektu, který je personálně propojen se slovenským dodavatelem z počátku celého řetězce.
105. Rizikem úpadce v obchodních transakcích uskutečněných se společností A. G. bylo, že obchod byl pro něj ziskový pouze za podmínky, že úpadci bude vrácena DPH na vstupu. Úpadce totiž nakupoval materiál s DPH, ovšem prodával ho společnosti A. G. bez DPH (plnění osvobozené od daně). Kupní cena tedy nezahrnovala DPH na výstupu. V případě, že by úpadci nebyla vrácena DPH na vstupu, byl by pro něj obchod ztrátový, neboť by na pořízení materiálu ve výsledku vynaložil více peněz, než by utržil z prodeje zboží osvobozeného od DPH. To vysvětluje, proč byl úpadce opatrný a lpěl na pořizování důkazů (nad rámec účetních dokladů a běžné obchodní korespondence) týkajících se splnění podmínek § 64 ZDPH (viz

výpověď svědkyně J., bod 61 shora, která uvedla, že zboží začalo být předáváno pod dozorem kamery v Bratislavě na základě žádosti úpadce učiněné v souvislosti s tím, že finanční správa pojala pochybnosti o dodání zboží do jiného členského státu EU). Je tedy zřejmé, že úpadce přijímal nadstandardní opatření za účelem zachování nároku na odpočet DPH, nikoliv ovšem za účelem prověření, zda obchodní transakce se společnostmi O. a A. G. nejsou zasázeny podvodem na DPH. Ačkoliv byl úpadce dle vlastního tvrzení nováčkem v obchodování s drahými kovy a údajně působil při realizovaných transakcích nezávisle (nebyl napojen na ostatní společnosti v řetězci obchodů), akceptoval mimořádně rizikovou pozici v prověřovaných transakcích. Tato rizikovost spočívala v tom, že si nemohl být jistý, zda mu česká daňová správa jednak vrátí DPH na vstupu, jednak nedoměří DPH na výstupu. Spletitosti uplatňování nároku na vrácení DPH a prokazování poskytnutí plnění osvobozeného od DPH si přitom musel být úpadce dobře vědom, neboť je plátcem DPH od 3. 1. 1994, tj. od svého vzniku. Pro úpadce by bylo (jakožto nováčka na trhu obchodování s drahými kovy) podstatně bezpečnější, pokud by materiál s drahými kovy dodával jako vnitrostátní zdanitelné plnění s DPH na výstupu, neboť v takovém případě by se vystavoval toliko riziku, že mu nebude přiznán nárok na odpočet DPH, neriskoval by doměření DPH na výstupu, neboť by DPH na výstupu přiznával a inkasoval v kupní ceně od svého odběratele.

106. Žalovaný za jednu z podstatných objektivních skutečností svědčících o vědomosti úpadce o podílu na podvodu s DPH označil skutečnost, že datum uskutečnění zdanitelného plnění uvedené na fakturách vystavených O. následuje po dni, kdy bylo zboží dodáno odběrateli úpadce. Jak soud demonstroval v tabulce uvedené v bodě 59 shora, datum uskutečnění zdanitelného plnění, jímž je dle § 21 odst. 2 písm. a) ZDPH datum dodání zboží, uvedené na fakturách vystavených společností O. následuje po dni, kdy k uskutečnění zdanitelného plnění došlo. Správné datum uskutečnění zdanitelného plnění je prokázáno doklady o přepravě zboží společností C.. Nejde ovšem pouze o chybu ve fakturách vystavených společností O., neboť stejného pochybení se dopouštěl i úpadce při vystavování faktur společností A. G.. Ve fakturách vystavených úpadcem je uváděno rovněž jako datum uskutečnění zdanitelného plnění den následující po dodání zboží úpadcem společností A. G. (předání zboží přepravcem C. v Bratislavě). Tato pochybení, na něž správně poukázal již správce daně, by mohla opodstatnit pochybnosti správce daně o správnosti těchto daňových dokladů a správce daně by na jejich základě mohl unést důkazní břemeno zpochybňující splnění podmínek § 72 odst. 1 písm. b) ZDPH. Bylo by pak na úpadci, aby prokázal, že plnění skutečně poskytl. Správce daně se nicméně tímto směrem nevydal, nezpochybnil uskutečnění zdanitelného plnění. **Skutečnost, že je na fakturách chybně uvedeno datum uskutečnění zdanitelného plnění, není objektivní skutečností nasvědčující tomu, že úpadce si byl vědom svého zapojení do podvodu na DPH.**

107. V této souvislosti je nicméně třeba poukázat na jiný aspekt uvedení nesprávného data uskutečnění zdanitelného plnění. Žalobkyně uvedenou nesrovnalost vysvětluje tím, že jako datum uskutečnění zdanitelného plnění je uvedeno datum tzv. fixu londýnské burzy, podle něhož bylo zboží zobchodováno. Jde tedy jen o určení data, podle něhož bude stanovena cena již dodaného zboží. Sjednání tohoto data jak pro dodání zboží úpadci, tak pro dodání zboží společnosti A. G. mělo úpadci zaručit, že nebude vystaven riziku kolísání cen na burze. To ovšem nijak nevysvětluje, proč jako datum fixu byl zvolen až den následující po dni dodání zboží úpadcem společností A. G.. Přitom dle rámcové smlouvy uzavřené mezi úpadcem

a společností A. G. měl být obchod realizován za burzovní cenu platnou v den dodání (čl. I bod 1). Dle rámcové smlouvy uzavřené mezi O. a úpadcem byla rozhodující burzovní cena ke dni dodání zboží úpadci, jak je uvedeno na příslušném dodacím listě a sjednáno v příslušné dílčí kupní smlouvě (čl. 8.2). V dílčí kupní smlouvě uzavírané mezi úpadcem a O. a v dodacím listu byl vždy úmyslně uváděn jako den dodání den následující po dni skutečného dodání. Potvrzení skutečného dodání zboží zachycoval namísto toho předávací protokol drahých kovů určených k analýze. Fingovalo se tedy, že předání kompletní dodávky objednaného materiálu není jeho dodáním, nýbrž jen „předáním k analýze“ s dodáním bez jakéhokoli dalšího úkonu následující den. Z rámcové smlouvy přitom neplyne, že by dodání zboží bylo vázáno na jakýkoliv jiný úkon (např. schválení zboží) než jen pouhé předání zboží k dispozici společnosti A. G.. Úpadce v průběhu daňového řízení tvrdil, že zboží se považovalo za dodané (a to jak společností O. úpadci, tak úpadcem společnosti A. G.) poté, co bylo schváleno odběrateli společnosti A. G. v Turecku a Dubaji. Tento systém, který uvedené subjekty fakticky zavedly, nemá oporu v uzavřených rámcových smlouvách. Je-li v rámcové smlouvě uzavřené mezi O. a úpadcem uvedeno, že se vychází z ceny platné pro den, který je uveden v dílčí kupní smlouvě a dodacím listu jako den dodání, neznamená to, že by se smluvní strany dohodly na tom, že oddělí skutečný den dodání od účetního „dne dodání“. Dle čl. 7.3 se zboží dodávané společností O. považovalo za dodané předáním materiálu úpadci a potvrzením o převzetí dodaného materiálu kupujícím, případně přeprávcem kupujícího (společnost C. byla přitom přeprávcem kupujícího – úpadce, neboť ten objednával u této společnosti přepravu, jak plyne z dokladů předložených k dopravě zboží a z tvrzení žalobkyně).

108. Žalobkyni lze dát za pravdu, že *a priori* nelze spatřovat nic neobvyklého v tom, pokud se úpadce snažil zboží pořízené v jeden den též den prodat, aby se vyhnul riziku ztráty v důsledku změny burzovních cen. Takto ovšem úpadce nepostupoval, neboť se svým dodavatelem i odběratelem obchodoval za cenu pozdější, než bylo datum dodání zboží. Úpadci bylo v zásadě lhostejné, zda zboží zobchoduje za cenu platnou v den skutečného dodání zboží, nebo za cenu platnou v den následující po tomto datu. Cílem úpadce bylo zajistit, aby datum pořízení zboží od O. bylo shodné s datem dodání zboží A. G., neboť tak měl zaručeno, že bez dalšího vydělá 2 % z burzovní ceny zboží. Koho tento systém potenciálně vystavoval riziku, byla společnost O., neboť pořídila materiál pro úpadce v den provedení analýzy, ovšem prodala ho úpadci za cenu platnou až dva dny poté (a jeden den po skutečném dodání zboží). Úpadce mohl nepochybně předpokládat, že stejně jako on i společnost O. se snaží zobchodovat vykoupený materiál s obsahem drahých kovů co nejrychleji, a to rovněž z důvodu eliminace výkyvu burzovních cen drahých kovů. Úpadce si tedy měl položit otázku, proč O. souhlasila s tím, že realizací obchodu s úpadcem ponese větší riziko výkyvu burzovních cen, a to právě ve prospěch úpadce (a byla ochotna i vystavovat dodací listy s nesprávným datem dodání). Odpověď je možná dvojí: buď se společnost O. pohybuje v rizikových operacích, které však v daném případě nedávají ekonomický smysl, nebo jde o řetězec obchodů, v němž je dohodnuto, že všechny články v řetězci zobchodují materiál za cenu platnou ve stejný den tak, aby riziko výkyvu burzovních cen nenesl nikdo. Z toho jednoznačně plyne, že úpadci muselo být zřejmé, že společnost O. je ochotna vyjít odběrateli úpadce vstříc, k čemuž by ovšem neměla žádný důvod, jednalo-li by se o běžný obchod mezi nespřízněnými osobami (k personální vazbě mezi úpadcem a O. viz bod 117 níže).

109. Žalovaný další objektivní skutečnost nasvědčující vědomosti o účasti na daňovém podvodu dovodil z toho, že splatnost faktur vystavených O. neodpovídá dohodě obsažené v rámcové smlouvě. Je pravda, že splatnost faktur byla sjednána smlouvou v délce 2 dnů od doručení faktury úpadci, ve skutečnosti je však ve fakturách uvedena doba splatnosti 1 den. Soud nicméně nespatřuje v této odchylce od smlouvy nic, co by nasvědčovalo tomu, že úpadce mohl vědět, že jím pořizované zboží je předmětem podvodu na DPH.
110. Další skutečnosti svědčící o vědomosti úpadce o zapojení do řetězce zasaženého daňovým podvodem spatřuje žalovaný v okolnostech přepravy materiálu prováděné společností C.. Soud se ztotožňuje se závěrem žalovaného, že objednat přepravu zboží značné hodnoty u přepravce, který není pojištěn pro případ poškození či ztráty zboží, prokazuje lhostejnost úpadce, pokud jde o ošetření rizik plynoucích z přepravy. Žalobkyně v této souvislosti poukazuje na dostatečný majetek přepravce postačující ke krytí hodnoty převáženého zboží. Soud je nicméně toho názoru, že požadavek pojištění pro případ vzniku škody je v závazkových vztazích mezi podnikateli naprostou samozřejmostí, tím spíše jde-li o přepravu zboží, natož zboží vysoce hodnotného. Aby bylo možné považovat postup úpadce za obezřetný, musel by nejen požadovat, aby přepravce byl pojištěn pro případ vzniku škody, ale žádat i předložení pojistky (třeba jen při navázání spolupráce). Spoléhal-li úpadce jen na to, že přepravce má majetek v dostatečné výši, zcela pominul ten aspekt, že pro případ, že by měl přepravce uhradit vzniklou škodu z vlastních prostředků, bude méně ochotný tak učinit, než v případě, kdy by měla být náhrada škody kryta pojištěním. Skutečnost, že přepravce nebyl přinejmenším na počátku smluvního vztahu pojištěn pro případ vzniku škody, jen utvrzuje soud v názoru o lehkovážném přístupu úpadce. Je ovšem třeba dodat, že se nejednalo o lehkovážnost ve vztahu k dodavateli úpadce či jeho odběrateli, neboť škoda mohla být úpadci způsobena ze strany třetích osob a právě před tímto rizikem se úpadce nedostatečně chránil. Tento lehkovážný přístup úpadce kontrastuje s přísným režimem předávání materiálu v Bratislavě společností A. G., ovšem jak osvětlila svědkyně J., tato opatření byla přijata z důvodu daňových (nikoliv bezpečnostních), aby úpadce unesl důkazní břemeno ohledně dodání zboží na Slovensko (tedy v režimu § 64 ZDPH). Je tedy zřejmé, že pokud jde o bezpečnost přepravy zboží, nevyžadoval úpadce přijetí žádných významnějších opatření, bezpečnostní rizika plynoucí z přepravy neměl v úmyslu redukovat na minimální mez. Tato lehkomyšlnost úpadce svědčí nanejvýš o snaze co nejvíce snížit náklady na přepravu, ovšem nepředstavuje okolnost, která by nasvědčovala tomu, že úpadce věděl, že jím realizované transakce jsou součástí řetězce zasaženého daňovým podvodem.
111. Žalovaný dále napadené rozhodnutí opřel o skutečnost, že se úpadce spokojil s generálním prohlášením O. o původu kovů, ačkoliv z rámcové smlouvy plyne, že prohlášení o původu kovů má být přílohou ke každé dodávce. S touto úvahou žalovaného se soud ztotožňuje. Pokud by prohlášení o původu kovů mělo být pouze generální a jeho obsahem by měly být pouze obecné informace uvedené v prohlášení ze dne 30. 9. 2011 (viz bod 55 shora), mohlo být zahrnuto přímo v rámcové smlouvě, neboť takové prohlášení pouze obecně definuje určitou charakteristiku společnou pro veškerý dodávaný materiál a deklaruje provedení určitých úkonů ze strany společnosti O. společných pro všechny dodávky. Společnost O. měla spolu s každou dodávkou předložit úpadci dodací list obsahující hmotnost dodaného zboží a jeho ryzost, protokol o provedené analýze prokazující zejména ryzost materiálu, protokol o certifikovaném vážení dodaného zboží a prohlášení o původu kovů. Je zřejmé, že

všechny tyto dokumenty se měly týkat konkrétní dodávky. Obsahem prohlášení o původu kovů mělo být uvedení zdroje kovů.

112. Úpadce proti této tezi žalovaného, s níž se soud ztotožnil, argumentuje tím, že jednak v obchodních vztazích není obvyklé, aby dodavatel zboží informoval svého odběratele o tom, kdo je jeho dodavatelem, jednak to nebylo v případě společnosti O. možné, neboť materiál s obsahem drahých kovů jí dodávaly desítky až stovky fyzických či právnických osob. Jde-li o argument druhý, v dané věci je nepochybné, že společnost O. mohla bez jakýchkoliv pochyb určit původ zboží dodávaného úpadci, neboť jí bylo dodáno prostřednictvím společností D., A. J. C. & T. a několika dalších právnických osob. Například v červnu 2012 byl materiál nakoupen ze 70 % od společnosti A. J. C. a zbytek od společnosti P. d. M.. Jeho původcem tedy nebyli drobní dodavatelé – fyzické osoby. Jinak by O. ani nemohla 8x měsíčně dodat úpadci ze dne na den 500 kg materiálu s obsahem drahých kovů, neboť sama si zásoby netvořila. Ani první argument nepovažuje soud za přesvědčivý, neboť společnost O. poskytovala úpadci nad rámec pouhého dodání zboží i garanci složení dodávaného materiálu (jeho ryzosti). Tato okolnost tedy představovala jistý přínos pro úpadce, o nějž by v případě „obejití“ společnosti O. přišel, a vystavil se tak značnému riziku podvodu s kvalitou dodávaného materiálu. Ostatně v té době byl předseda představenstva úpadce členem dozorčí rady společnosti O., tyto společnosti tedy před sebou evidentně žádné obchodní tajemství nechránily, jinak by společnost O. s tímto personálním propojením orgánů obou společností nesouhlasila (dále viz bod 117 níže). Soud tedy neshledal žádné přesvědčivé důvody, které by společnosti O. bránily ke každé dodávce vystavit individualizované prohlášení o původu materiálu, v němž by byl uveden konkrétní dodavatel společnosti O.. Úpadce měl na dodání takového prohlášení trvat, jednalo by se nepochybně o preventivní opatření, jímž by úpadce předcházel svému zapojení do obchodního řetězce zasaženého podvodem na DPH. Pokud by úpadce z prohlášení o původu zboží zjistil, že pochází od společnosti A. J. C. & T. (společnost O. věděla, že dodavatelem materiálu je právě tato společnost, společnost D. byla jen prostředníkem, který zboží nakoupil na popud společnosti O.), zjistil by v obchodním rejstříku, že jde o společnost, jejímž jediným společníkem ještě donedávna byla A. J. (její monogram A. J. je i nadále součástí firmy společnosti), která současně s úpadcem jedná jménem společnosti A. G.. Úpadce nicméně na vynucování této povinnosti společnosti O. evidentně rezignoval, tedy nepřijal opatření za účelem prověření původu kovů a vyloučení rizika podílu na podvodu na DPH. Vyžadovat individualizované prohlášení o původu kovů přitom bylo dle smlouvy právem úpadce, jeho nepředložení pak vadou plnění ze strany společnosti O.. Po daňovém subjektu přitom lze požadovat, aby věnoval pozornost původu nakupovaného zboží (viz rozsudek NSS ze dne 16. 2. 2017, č. j. 9 Afs 109/2016 – 74, bod 84).
113. Z výpovědi svědkyně J. (viz body 60 a 61 shora) vyplynulo, že zástupce úpadce byl přítomen v podzemních garážích v Bratislavě při předávání zboží společnosti A. G.. Shodný průběh mělo předávání zboží i po nahrazení úpadce společností R. G. I., kdy byl předávání zboží osobně přítomen pan Č., doklady o dodání zboží se podepisovaly na místě. Od listopadu či prosince 2011 bylo zboží předáváno za železnou bránou v zabezpečeném prostoru, došlo k překládce zboží z vozidla společnosti C. do vozidla společnosti A., teprve poté byla brána otevřena a všichni zúčastnění mohli prostor opustit. I kdyby úpadce nevěděl, komu je zboží společností A. G. odesíláno, tj. jakému subjektu nebo do jakého státu, je vysoce pravděpodobné, že zástupce úpadce musel z komunikace

mezi zástupci společnosti A. G. a zástupcem společnosti A. zjistit, že zboží je převáženo z Bratislavy do Prahy. Získání této informace by ostatně bylo výsledkem přirozené lidské zvědavosti a odmítnutí jejího sdělení by mělo vzbudit podezíravost z nekalého jednání. Nejde totiž o informaci o tom, kdo je odběratelem, nýbrž o místu, kam je zboží v garáži přistaveným autem a čekajícím řidičem převáženo. Lze tedy předpokládat, že zástupce úpadce věděl, že zboží je převáženo zpět do České republiky, a to jen několik kilometrů od místa, kde bylo zboží ráno naloženo k přepravě do Bratislavy. Toto zjištění by muselo v zástupci úpadce vyvolat otázky o účelnosti dvojí přepravy zboží (zejména vzhledem k výši nákladů na přepravu, které ze své obchodní marže nesl právě úpadce) a důvodech tohoto postupu. Úpadci muselo být zřejmé, že tento postup je volen z důvodu daňových, sám úpadce trval na monitorovaném způsobu předání zboží v podzemních garážích právě z důvodu opatření nadstandardních důkazů o přemístění zboží na Slovensko pro správce daně. Účelovost přepravy zboží do Bratislavy musela za těchto okolností vyvolat u úpadce pochyby, zda nedochází k obcházení, či dokonce porušování daňových zákonů. Judikaturou dovozený požadavek vědomosti subjektu, jemuž se odepírá nárok na odpočet DPH, o účasti na daňovém podvodu se netýká vědomosti o tom, který konkrétní subjekt daňový podvod páchá a který subjekt neodvede daň, nýbrž toliko vědomosti o tom, že se subjekt svojí činností podílí na daňovém podvodu.

114. Dále je třeba zdůraznit, že činnost úpadce spočívala v obchodování s drahými kovy, což je oblast výrazně zasažená podvody na DPH, a proto v ní je třeba přijímat nadstandardní opatření za účelem vyloučení účasti na podvodu s DPH. Tento požadavek platí i ve vztahu k úpadci, byť v předmětných zdaňovacích obdobích teprve začínal obchodovat na daném trhu, neboť v oboru zpracování drahých kovů je činný již desetiletí, po celou tuto dobu se věnuje nákupu materiálů s drahými kovy (viz výpověď svědka R., bod 63 shora). I když úpadce dříve s drahými kovy neobchodoval, na trhu s drahými kovy se pohyboval, neboť je nakupoval k výkonu své vývojové činnosti a jejich zpracování. Úpadce tedy musel mít povědomí o tom, že jde o trh rizikový.
115. Žalobkyně v žalobě (i v podáních učiněných v daňovém řízení) podrobně vylíčila, že si při navazování obchodních kontaktů počínala obezřetně, testovala důvěryhodnost společnosti A. G., společnost O. je pak renomovaným obchodníkem s drahými kovy. Je možné, že úpadce společnost A. G. prvními dodávkami materiálu s obsahem drahých kovů testoval s tím, že přinejhorším by přišel pouze o cenu odpovídající hodnotě jednotlivé dodávky. Je nicméně s podivem, že ačkoliv rámcová smlouva uzavřená mezi úpadcem a společností A. G., včetně dodatku č. 1 ze dne 6. 10. 2011, vyžaduje k uzavření dílčí kupní smlouvy na základě objednávky společnosti A. G. písemnou formu objednávky, v praxi se podle tohoto ujednání zjevně nepostupovalo, byť dílčí kupní smlouvy byly dle tvrzení úpadce uzavírány výlučně na základě objednávky společnosti A. G., alespoň tedy úpadce správci daně nepředložil písemné objednávky společnosti A. G. a písemná potvrzení objednávek (akceptace) úpadcem (se společností O. přitom úpadce uzavíral dílčí kupní smlouvy v písemné formě). Nestandardní je rovněž to, že alespoň v případě několika prvních dodávek nebyla úhrada kupní ceny zajištěna některým ze standardních platebních instrumentů, např. bankovní zárukou, akreditivem, směnkou, namísto toho úpadce raději riskoval ztrátu několika desítek milionů korun (cena první dodávky byla 6,789 mil. Kč, cena druhé dodávky 3,664 mil. Kč atd.). Ověřování spolehlivosti a solventnosti společnosti A. G. tedy probíhalo s využitím značně riskantního přístupu, který lze s ohledem na to, že

úpadce společnost A. G. údajně vůbec neznal a neměl s ní žádnou obchodní zkušenost ani reference týkající se této společnosti, označit za naprostou lhostejnost, ledaže by skutečná podstata vztahu mezi nimi byla taková, že úpadce bezpečně věděl, že spory mezi nimi vznikat nebudou. Tímto testováním nadto úpadce ověřoval pouze platební schopnost (platební morálku) svého odběratele, nikoliv to, zda jím realizovaný obchod není součástí karuselového obchodu zasaženého podvodem na DPH.

116. Ve vztahu ke společnosti O. se žalobkyně dovolává jejího renomé a dobrých obchodních zkušeností úpadce s touto společností. K tomu je ovšem třeba uvést, že v době, kdy byla uzavřena rámcová smlouva mezi úpadcem a O., existovala tato společnost necelé dva roky, přitom registrována jako obchodník s drahými kovy nebyla ani jeden rok. Dobré renomé na trhu s drahými kovy se nepochybně buduje dlouhodobě, po dobu nejméně několika let, a jistě ho nelze získat jen po několika měsících obchodování s drahými kovy. Žalobkyně dále tvrdila, že úpadce spoléhal, pokud jde o kvalitu odebíraného materiálu, na akreditaci společnosti O. jako zkušební laboratoře, přičemž se mělo jednat o akreditaci na světové úrovni.

Z osvědčení o akreditaci plyne, že bylo společnosti O. uděleno až 14. 11. 2011, tedy po uzavření rámcové kupní smlouvy a realizaci několika dílčích transakcí. Úpadce sice mohl mít se společností O. určitou obchodní zkušenost, nemůže se však bez dalšího dovolávat toho, že by byla renomovaným (slovy žalobkyně uznávaným) obchodníkem s drahými kovy a akreditovanou zkušební laboratoří na složení materiálů s obsahem drahých kovů, a z toho údajně plynoucí věrohodnosti a spolehlivosti společnosti O..

117. Jinak lze tuto skutečnost vnímat s vědomím toho, že předseda představenstva úpadce Ing. R. Č. byl v dané době současně členem dozorčí rady společnosti O. a že bývalý předseda představenstva úpadce Ing. R. působil v té době jako člen představenstva společnosti O.. Personální vazba existující mezi těmito společnostmi zprostředkovaná Ing. Č. a působení bývalého předsedy představenstva úpadce v představenstvu úpadcova dodavatele jsou nepochybně aspekty, které mohou dodat věrohodnost tvrzení žalobkyně, že úpadce neměl důvod pochybovat o poctivosti svého dodavatele. Zmíněnou personální vazbu je nicméně v takovém případě třeba brát do úvahy ve všech ohledech, nikoliv pouze v případě, že to má být úpadci ku prospěchu. Je nutno z ní dovodit, že mezi společností O. a úpadcem nebyl standardní obchodní vztah, neboť rozhodně neodpovídá obchodním zvyklostem, aby člen statutárního orgánu odběratele vykonával funkci v orgánech dodavatele, tedy v daném případě z pozice člena dozorčí rady kontroloval obchodní vedení společnosti vykonávané představenstvem, v němž *nota bene* působí bývalý předseda představenstva úpadce. Stejně tak není standardní, aby předseda statutárního orgánu jedné společnosti (úpadce) předával know-how získané při její činnosti druhé společnosti (O.), a pomáhal jí tak vylepšit její zpracovatelské procesy (k tomu viz výpověď svědka Š., bod 65 shora). Minimálně lze z této provázanosti dovodit, že společnost O. a úpadce nebyli v postavení konkurentů na trhu a že nebylo žádného důvodu, aby společnost O. z obchodních důvodů tajila před úpadcem původ materiálu s obsahem drahých kovů, který mu dodávala, tedy že jde o materiál pořízený od společnosti A. J. C. & T..

118. Žalobkyně namítla, že žalovaný neuvedl, jaká opatření, která by směřovala k prověření, zda není transakce součástí podvodného obchodního řetězce, měl úpadce přijmout.

119. V tomto ohledu ovšem žalobkyně nesprávně interpretuje rozložení důkazního břemene mezi ni a žalovaného. Jak soud uvedl již v bodě 83 shora, není povinností žalovaného prokázat, jaká opatření měl úpadce přijmout. Je naopak povinností úpadce prokázat, že

přijal všechna opatření, která po něm bylo rozumně možné požadovat k ověření, že jeho plnění nepovede k účasti na daňovém podvodu. Úpadce ovšem své důkazní břemeno ohledně této skutečnosti neunesl. Neuvedl jediné opatření, které přijal a jehož účelem bylo prověřit, že jeho obchodní činnost se společnostmi O. a A. G. nepovede k účasti na daňovém podvodu. Žalobkyně ostatně ani v žalobě netvrdí, že přijala všechna rozumně možná opatření, omezila se na sofistikované zdůvodnění, proč vlastně vůbec žádná opatření přijmout nemohla. Soud nicméně tuto její argumentaci vyvrátil (viz bod 112 rozsudku).

120. V části V. doplnění žaloby ze dne 20. 2. 2018 nazvané Opatření proti účasti na daňovém podvodu žalobkyně dále upozornila, že tři články řetězce dodavatelů úpadce jsou kontaktní. Kontaktnost společností, které v řetězci slouží jako prostředníci (tzv. buffer) mezi prvním článkem řetězce, který neodvede daň na výstupu, a posledním článkem řetězce, který nárokuje daň na vstupu, je však typickou charakteristikou jejich role v řetězci a sama o sobě nevypovídá o tom, zda úpadce přijal opatření k prověření, zda transakce není součástí podvodného řetězce. V této části žalobkyně dále namítla, že si žalovaný odporuje, když tvrdí, že se úpadce nezajímal o původ nakoupeného materiálu (bod 53 napadeného rozhodnutí) a že daňové orgány nerozporují ryzost materiálu (bod 63) ani původ kovů (bod 68). Tyto body soud rozpornými neshledal. Původ zboží nemá s jeho ryzostí žádnou souvislost. Znění bodu 68 napadeného rozhodnutí pak neodpovídá tvrzení žalobkyně. Žalovaný zde uvádí, že správce daně a ani on sám nerozporují skutečnost, že společnost O. vydala úpadci prohlášení o původu kovů.
121. V této části konečně žalobkyně rozporuje závěr žalovaného vyjádřený v bodě 53 napadeného rozhodnutí, že úpadce porušil povinnost postupovat s péčí řádného hospodáře. Povinnost jednat s péčí řádného hospodáře stanovil § 194 odst. 5 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, ve znění účinném do 31. 12. 2013. Tato povinnost se však nevztahuje na úpadce, nýbrž na jednotlivé členy jeho představenstva. Otázka, zda jednotliví členové představenstva zapojením společnosti do daňového podvodu porušili povinnost vykonávat svou působnost s péčí řádného hospodáře, není pro posouzení důvodnosti žaloby podstatná. Soud se jí proto dále nezabýval.
122. V části VI. doplnění žaloby ze dne 20. 2. 2018 žalobkyně namítá, že plátcům daně není ničím dána povinnost postupovat obezřetně a nikde nejsou zakotvena opatření, která mohl úpadce přijmout, aby zabránil své účasti na daňovém podvodu, a nejsou stanoveny ani neformálně, a proto nemohl úpadce jednat zaviněně. Také v replice žalovanému z téhož dne žalobkyně zpochybňuje svou povinnost přijmout opatření, která bylo možné rozumně vyžadovat k ověření, že plnění úpadce nepovede k účasti na daňovém podvodu.
123. NSS s ohledem na judikaturu Soudního dvora Evropské unie dovodil, že při prokazování karuselových podvodů je povinností správce daně, aby v konkrétní transakci prokázal objektivní skutečnosti, z nichž lze učinit závěr, že určitý daňový subjekt minimálně věděl, nebo měl vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci. Naopak povinností daňového subjektu je prokázat, že přijal veškerá opatření, která od něj bylo možné rozumně vyžadovat k ověření, že jeho plnění nepovede k účasti na daňovém podvodu (viz rozsudek NSS č. j. 4 Afs 233/2015 – 47, bod 27). Tento závěr potvrzuje i

žalobkyní citovaný rozsudek NSS ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 170/2016 – 30. Námitka žalobkyně, že se Generální finanční ředitelství samo zapletlo do daňových podvodů při nákupu mobilních telefonů, je pro projednávanou věc bez významu.

124. Soud tedy uzavírá, že ačkoliv některé argumenty žalobkyně shledal oprávněné a uznal, že část objektivních skutečností, o něž žalovaný opřel svůj závěr o naplnění subjektivní stránky účasti na daňovém podvodu, takový závěr neopodstatňuje, přesto dovodil dvě významné skutečnosti, z nichž plyne, že úpadce mohl o své účasti na daňovém podvodu vědět. První z nich je naprostá obchodní pasivita úpadce při navazování obchodního kontaktu se společností A. G. a uzavírání jednotlivých dílčích smluv o koupi materiálu, která přesto měla úpadci generovat (pod podmínkou uznání nároku na odpočet daně na vstupu) značný zisk několikanásobně překračující zisk z ostatních ekonomických činností úpadce. Úpadce si přitom počínal vskutku jen jako překupník, neboť nedržel žádné zásoby materiálu s obsahem drahých kovů na skladě, zboží objednával u svého dodavatele až poté, co obdržel objednávku od A. G., žádný vlastní přínos do obchodního řetězce nevnašel. Druhou skutečností je, že nejen úpadce, ale i jeho dodavatel akceptoval stanovení ceny za nákup zboží dle burzovní ceny platné až několik dní po skutečném dodání zboží, což zejména ze strany O. je zcela bezdůvodné a v běžných obchodních vztazích neobvyklé, neboť tím tato společnost byla vystavena riziku výkyvu ceny na burze. V této souvislosti nicméně bylo dále prokázáno, že úpadce a společnost O. jsou ve skutečnosti spřízněnými osobami. Z tohoto zjištění pak vyplynul jednoznačný závěr, že bylo v možnostech úpadce opatřit si od spřízněné osoby O. takové informace o skutečných dodavatelích materiálu s obsahem drahých kovů, na jejichž základě by zjistil, že dodavatel materiálu (společnost A. J. C. & T.) a odběratel A. G. jsou spojeny faktickým vlivem téže osoby. Toto zjištění pak muselo vést úpadce k pochybnostem o účelu realizovaných obchodů. Tím spíše v situaci, kdy obchodní spolupráce byla navázána z podnětu společnosti A. G., tedy úpadce byl vyhledán a využit k „přeobchodování“ zboží se ziskem. Navíc byl přímým svědkem neúčelné, a tedy zcela jistě účelové, přepravy zboží z Prahy 4 do Bratislavy a zpět do Prahy-Ruzyně.
125. Jistě, nelze prokázat, že úpadce věděl o daňovém podvodu, jímž byl obchodní řetězec zasažen. To nicméně může být dáno i naprostou ignorancí ze strany úpadce, tj. nezájmem o okolní záležitosti, kterýžto přístup judikatura týkající se daňových podvodů na DPH nepodporuje (viz např. rozsudek NSS ze dne 16. 2. 2017, č. j. 9 Afs 109/2016 – 74, bod 91). Úpadce měl, resp. mohl mít k dispozici (kdyby trval na důsledném uvádění původu materiálu nakupovaného u spřízněné společnosti O.) silné indicie o nestandardnosti celého obchodního řetězce. To ho mělo vést k závěru, že účelem tohoto řetězce je spáchání podvodu na DPH, což je v oboru obchodování s drahými kovy značně rozšířený jev. Pro odepření nároku na odpočet daně na vstupu z důvodu účasti na daňovém podvodu přitom stačí právě jen nedbalostní zavinění ze strany daňového subjektu, tedy že mohl a měl vědět, že obchodní řetězec je stížen daňovým podvodem. Součástí řádného obchodování není pouze vlastní korektní jednání vůči druhým, ale i jistá obezřetnost, s kým obchodník transakce provádí a za jakých podmínek. V důsledku absence jakýchkoliv preventivních opatření nemůže obchodník osvědčit svoji dobrou víru (viz rozsudek NSS č. j. 4 Afs 233/2015 – 47, bod 59, 72 a 73, dále též rozsudek NSS ze dne 16. 12. 2015, č. j. 1 Afs 92/2015 – 35, bod 18).

126. Byť tedy právě citovaná judikatura pro vymezení toho, zda daňový subjekt o podvodu věděl nebo alespoň vědět mohl, využívá pojem trestního práva „nedbalost“, neznamená to, že by při posuzování subjektivního vztahu daňového subjektu k daňovému podvodu měl správce daně postupovat shodně jako orgány činné v trestním řízení při zkoumání zavinění ve vztahu k trestnému činu (typicky trestnému činu zkrácení daně).
127. Předpokladem toho, aby bylo možné učinit závěr, že úpadce o podvodném jednání věděl či vědět mohl, není prokázání vědomosti úpadce o tom, že vlastníkem materiálu s obsahem drahých kovů pořízeného úpadcem od společnosti O. byly v minulosti společnosti, které se dopustily daňového podvodu (neodvedly daň). Pokud by úpadce o těchto skutečnostech věděl, pak by jeho jednání, jímž se zapojil do obchodního řetězce, bylo třeba kvalifikovat jako úmyslné, tedy že věděl, že se obchodními transakcemi se společností O. zapojí do daňového podvodu.
Z hlediska odepření nároku na odpočet daně nicméně postačí, že úpadce o své účasti na daňovém podvodu vědět mohl a měl (viz rozsudek NSS č. j. 4 Afs 233/2015 – 47, bod 59).
128. Jak plyne z resumé uvedeného v bodu 124 shora, úpadce si počínal tak, že nedostal potřebné míry opatrnosti. Vzhledem k nestandardním okolnostem tohoto případu, které úpadci byly známy, resp. mohly být známy, pokud by využil preventivních opatření v souladu se smluvními ujednáními se společností O., a vzhledem ke skutečnosti, že v prostředí obchodníků s drahými kovy jsou daňové podvody častým jevem, měl úpadce předvídat, že se svojí obchodní činností může zapojit do podvodu na DPH, a to nikoliv nevýznamnou měrou, neboť on měl v celém řetězci vykazovat vysoký nadměrný odpočet k újmě státního rozpočtu.
129. Soud tedy uzavírá, že na základě provedených důkazů byly zjištěny objektivní skutečnosti, podle nichž bylo v možnostech úpadce při využití realizovatelných preventivních opatření zjistit, že obchodní transakce, které provádí, jsou spojeny s tak nestandardním jednáním subjektů napojených na A. J., že to v prostředí obchodu s drahými kovy znamená vysokou pravděpodobnost páčání podvodu na DPH. Jsou tak splněny podmínky pro odepření nároku úpadce na odpočet DPH na vstupu z plnění přijatých od společnosti O., která použil k poskytnutí plnění společnosti A. G.. Žalobní bod je nedůvodný.
130. K dalším námitkám žalobkyně lze uvést, že je zcela bez významu, že realizované transakce zapadají do dlouhodobějšího podnikatelského záměru úpadce, jímž bylo získat zkušenosti s obchodem s drahými kovy a provádět jejich úpravu (rafinaci). V této souvislosti považuje soud za významné, že ačkoliv obchodování se společností A. G. mohlo být pro úpadce vítanou činností zapadající do jeho dlouhodobého záměru, vystupoval úpadce v těchto obchodních transakcích zcela pasivně, a to jak při navázání obchodních kontaktů, tak při jednotlivých objednávkách (k tomu podrobněji viz body 102 a 103 shora). Pokud jde o systém kontroly dodávaného materiálu, který byl úpadci dodáván s analýzou provedenou O., společnost A. G. namátkově kontrolovala zboží spektrometrem a její odběratelé prováděli další zkoušku, je třeba předně poukázat na to, že žalovaný v napadeném rozhodnutí nedovozuje vědomost úpadce o zapojení do podvodného řetězce z nedostatečné kontroly kvality zboží. Správce daně dovozoval, že jelikož úpadce kvalitu dodávaného zboží dostatečně nekontroloval, musel být se svými obchodními partnery ve vztahu spřízněné osoby, neboť obchodování založené na tak vysoké míře důvěry je běžné právě jen mezi spřízněnými osobami, jež kvůli své spřízněnosti nemají žádný důvod k provádění kontrol na každém stupni obchodního řetězce (event. provedení jedné kontroly, ovšem nezainteresovanou osobou, kterou však O. není), jak by jinak bylo běžné.

Kdyby žalobkyně uspěla se svojí argumentací, že kontrolní mechanismus byl zcela běžný a dostatečný, znamenalo by to pouze, že z charakteru prováděných kontrol nelze usuzovat na spřízněnost jednotlivých obchodních článků. Nejde ovšem o opatření, které by směřovalo k vyloučení účasti na podvodu na DPH, neboť prověřování kvality dodaného zboží nikterak nesouvisí s prověřováním daňové poctivosti obchodních partnerů. Prostředkem ke spáchání daňového podvodu totiž není dodání zboží horší kvality, než bylo smluvně ujednáno, nýbrž neodvedení daně v řetězci obchodů.

131. Žalobkyně dále jen obecně namítla, že žalovaný účelově nesprávně vyhodnotil informace získané v průběhu daňové kontroly v neprospěch úpadce tím, že ignoroval objektivní důkazy nehodící se jím vytvořenému rigidnímu názoru. Své jednostranné subjektivní závěry činil žalovaný na základě záměrně pouze neúplných informací vytržených z celkového kontextu transakce a podnikatelského záměru. Svým účelovým postupem se přitom žalovaný ani netajil, jak plyne ze str. 8 protokolu o jednání ze dne 21. 1. 2014. Žalovaný postupoval v rozporu s § 1 odst. 2 daňového řádu, neboť ignoroval hledisko materiální správnosti, nepřihlédl ke všem okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny. Žalovaný dle žalobkyně dostatečně nevyvrátil věrohodnost důkazů, které k prokázání „rozumné péče“ předložila. Závěrům žalovaného často chybí jakákoliv myšlenková úvaha, není uvedeno, z jakých konkrétních zjištění a jakým způsobem dospěl žalovaný ke svému závěru a jak se vypořádal s tvrzeními žalobkyně.
132. Tuto žalobní argumentaci považuje soud za abstraktní, nelze z ní seznat, jakou konkrétní námitku měl žalovaný vypořádat nedostatečně či zcela opomenout, jaké konkrétní provedené důkazy byly nesprávně vyhodnoceny, jaký dílčí závěr žalovaného není opřen o konkrétní skutková zjištění (důkazy) a není přesvědčivým způsobem odůvodněn, resp. dílčí argumentace úpadce přesvědčivě vyvrácena. Soud se může s obecnou žalobní argumentací vypořádat pouze v obecné rovině (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 – 78, bod 32), neboť její nekonkrétnost soudu neumožňuje zabývat se konkrétním aspektem daňového řízení či opodstatněností konkrétního závěru žalovaného a jeho přezkoumatelností. Není úkolem soudu, aby namísto žalobkyně dohledával ve správním spisu konkrétní vady řízení či nezákonnosti. Soud neshledal, že by rozhodnutí žalovaného bylo nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, tedy že by se žalovaný opomněl vypořádat s některou ze stěžejních odvolacích námitek nebo tak učinil nedostatečně. Povinnost orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou námitku (podrobně viz rozsudek NSS ze dne 27. 5. 2015, č. j. 6 As 152/2014 – 78). Soud neshledal, že by žalovaný některý z provedených důkazů, o něž se opírá právní konstrukce rozhodnutí žalovaného, vyhodnotil nesprávně či zaujatě. V této souvislosti je třeba zopakovat, že skutkový i právní základ rozhodnutí žalovaného se částečně odchyluje od kontrolních závěrů správce daně zachycených ve zprávách o daňové kontrole (k tomu viz body 82, 98 a 99 výše). V situaci, kdy jsou právní závěry vyplývající z provedených důkazů podrobeny soudní kontrole, přičemž soud je oprávněn hodnotit těchto důkazů provedených v daňovém řízení přehodnotit a učinit na jejich podkladě odlišné skutkové závěry, vedoucí třeba i k jinému právnímu posouzení věci, nemá sebemenšího významu zabývat se opakovanými stesky žalobkyně o jednostranném, tendenčním, k úpadci úkorném hodnocení provedených důkazů ze strany správce daně, resp. žalovaného.

133. Konkrétně pak již žalobkyně namítla, že se žalovaný nevypořádal s tvrzením úpadce, že používaný systém kontroly obchodního rizika byl dostatečně opatrný, a neodůvodnil, proč by žalovaným zdůrazňovaný požadavek na provádění vlastní analýzy nakupovaného materiálu mohl vést k jiným závěrům ohledně toho, zda úpadce mohl vědět o svém zapojení do podvodu s DPH. K tomu soud uvádí, že žalovaný ve vztahu ke kontrole obchodního rizika ze strany úpadce zdůraznil, že podle rámcové kupní smlouvy měla společnost O. vystavovat ke každé dodávce prohlášení o původu materiálu, což ovšem ve skutečnosti nečinila a úpadce se spokojil toliko s generálním neurčitým prohlášením, které bylo vystaveno v době, kdy ještě společnost O. nepořídila materiál určený k dodání úpadci. Ve vztahu k druhé otázce je třeba uvést, že žalovaný v napadeném rozhodnutí nespatřuje ve skutečnosti, že úpadce sám kvalitu pořizovaného materiálu neověřoval, skutečnost nasvědčující tomu, že si mohl být vědom účasti na podvodu s DPH. Nebylo tedy jeho povinností zdůvodňovat, proč by provádění vlastní analýzy účinně pomohlo úpadci odhalit zapojení do podvodného řetězce. Soud má tedy za to, že se žalovaný s tvrzeními úpadce vypořádal v potřebném rozsahu, neboť na jedné straně ustoupil od toho, že by neprovádění vlastní analýzy svědčilo o vědomosti o podvodech na DPH, na druhé straně vyvrátil tvrzení úpadce o účinnosti systému kontroly kvality ve vztahu k prokazování původu nakupovaného materiálu.
134. V bodě IV. doplnění žaloby ze dne 20. 2. 2018 žalobkyně napadá bod 50 rozhodnutí žalovaného o tom, že odvolatel mohl a měl vědět, že se účastní podvodného jednání. Žalovaný zde uvádí, že k tomuto závěru došel „s ohledem na skutečnosti uvedené v bodu 44 tohoto rozhodnutí“. Žalobkyně namítá, že skutečnosti uvedené v bodě 44 napadeného rozhodnutí nejsou pro závěr žalovaného dostačující. Soud shledal, že nelze dovodit, že by k závěr o vědomosti úpadce o účasti na podvodném jednání byl odůvodněn toliko skutečnostmi uvedenými v bodu 44 rozhodnutí. Žalovaný se naopak skutečnostmi svědčícími o vědomosti úpadce o účasti na daňovém podvodu zabýval na řadě míst svého rozhodnutí, zejména pak v jeho bodě 49. Odkaz na bod 44 je zřejmě překlepem, jelikož souhrn objektivních okolností svědčících o tom, že úpadce mohl a měl vědět o své účasti v podvodném řetězci, je obsažen v bodě 49 napadeného rozhodnutí.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

135. Soud ze shora uvedených důvodů neshledal důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí, a proto rozhodl o zamítnutí žaloby (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
136. O náhradě nákladů řízení účastníků soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměla úspěch. Úspěšný žalovaný vznik nákladů řízení o žalobě netvrdil ani ze soudního spisu neplyne, že by mu vznikly nějaké náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti.

Poučení :

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

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

lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

Praha 2. října 2020

Mgr. Tomáš Kocourek, Ph.D., v. r.
předseda senátu