



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Marka Bedřicha a soudkyň JUDr. Hany Veberové a JUDr. Jitky Hroudové v právní věci

žalobce: **Swift-Expo, s. r. o.**, IČ 03149692,
se sídlem v Praze 1, Kaprova 42/14
zastoupeného JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem
se sídlem v Prostějově, Palackého 151/10

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
se sídlem v Brně, Masarykova 427/31,

o žalobě proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 3. 12. 2019, č. j. 49349/19/5300-21441-704561

takto:

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

Odůvodnění

Vymezení věci

1. Žalobce se žalobou, podanou u Městského soudu v Praze, domáhal přezkoumání a zrušení rozhodnutí žalovaného správního orgánu ze dne 3. 12. 2019, č. j. 49349/19/5300-21441-704561, ve kterém Odvolací finanční ředitelství (dále též „žalovaný“) zamítlo odvolání žalobce a potvrdilo rozhodnutí (platební výměr) Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 21. 12. 2018, č. j. 9082050/18/2001-52521-108548, ve kterém správce daně došel k závěru, že nárok na odpočet daně ve výši 5 003 293 Kč nemůže být žalobci přiznán, neboť byl žalobce ve vztahu k tomuto plnění účasten na podvodu na dani z přidané hodnoty DPH, o kterém přinejmenším vědět mohl a měl, přičemž neučinil dostatečná opatření, aby přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám.

Žalobní body

2. Žalobce namítl, že žalovaný nesprávně posoudil právní a skutkové otázky klíčové pro dané řízení, vzhledem k čemuž trpí napadené rozhodnutí nezákonností. Kromě toho je rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatečné zdůvodnění závěrů. Žalobce tvrdil, že závěry žalovaného o existenci podvodu na DPH nemají oporu ve spisovém materiálu, ani v judikatuře Soudního dvora EU (dále jen „SDEU“) a Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“). Finanční správa musí dle žalobce jasně identifikovat druh podvodu a jednoznačně sdělit, na kterém místě státního rozpočtu ušlo kolik peněz v příčinné souvislosti se spáchaným podvodem. Až pak může přistoupit k tzv. vědomostnímu testu. Podle žalobce vzal žalovaný zkratkovitě závěry z daňových řízení různých subjektů v řetězci, přidal k tomu okolnosti, které podle svého laického pohledu považuje za nestandardní, a vše vyložil jako důkaz o podvodu.
3. Žalobce byl založen jako *joint-venture* („společná firma“) za účelem obchodu se stříbrným granulátem. Majoritní společník, pan H., byl investorem, zatímco minoritní společník, pan M., měl za úkol zajišťovat dodavatele zboží od subjektů, které na trhu vykupují stříbrno a následně je u certifikovaných subjektů směňují za stříbrný granulát. Žalobce byl koncovým dodavatelem zboží a v jeho prospěch byly uskutečňovány příjmy z veškerých prodejů. Před zahájením obchodní spolupráce s dodavatelskou společností *PAM Praha* došlo k jejímu prověření ze strany žalobce a spolupráce probíhala korektně, takže o ní žalobce neměl žádné pochybnosti. Při oznámení svého podnikání správci daně nebyl žalobce správcem daně nijak informován o tom, že by jeho obchodní činnost měla být riziková z pohledu podvodů na DPH.
4. Správce daně po letech prověřování dospěl k závěru, že v dodavatelském řetězci došlo k podvodu na DPH, a že o tomto podvodu žalobce měl nebo mohl vědět, a proto nemá nárok na odpočet DPH. Správce daně přitom k tomuto závěru dospěl v rámci daňové kontroly za jiná zdaňovací období (za srpen, září a listopad 2014, nikoliv za říjen 2014). Žalobce tak brojil proti prodloužení tříleté prekluzivní lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu. Lhůta neběžela kvůli provádění mezinárodního dožádání, ale žalobce měl za to, že tyto úkony nebyly účelné a zjevně nemohly vést k objasnění řešených otázek. Žalobce se odkázal na zásady daňového řízení a tvrdil, že jakékoli prodloužení lhůty pro stanovení daně musí být vykládáno restriktivně. Navíc toto mezinárodní dožádání bylo prováděno v rámci daňové kontroly za srpen, září a listopad 2014, zatímco předmětem této žaloby je stanovení daně za říjen 2014. Lhůta tak pro stanovení daně za říjen 2014 nemohla být prodloužena, jelikož s tímto obdobím nesouvisela.

5. Žalobce dále tvrdil, že naplnil hmotněprávní i formální podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH podle § 72 a násl. zákona o DPH. V takovém případě je však možné žalobci odepřít nárok na odpočet daně pouze za předpokladu, že došlo ke spáchání daňového podvodu na DPH, tímto daňovým podvodem byla zatížena zdanitelná plnění přijatá žalobcem a žalobce o tomto daňovém podvodu minimálně měl a mohl vědět. Důkazní břemeno přitom leží na správci daně, potažmo žalovaném. Konkrétně dle žalobce rozhodnutí žalovaného účelově opomíjí, že v mezidobí došlo k významnému judikaturnímu posunu ve věci obsahu pojmu „daňová ztráta.“ Podle judikatury NSS (rozsudky NSS sp. zn. 9Afs 333/2017 a 7Afs 321/2018) bylo totiž povinností žalovaného zcela jasně uvést, jaká konkrétní částka a kde státnímu rozpočtu v přímém důsledku vznikla. Kromě toho se žalobce dovolával přednosti ručení podle ustanovení § 109 zákona o DPH před doměřováním daně v rámci nalézacího řízení. Žalobce také namítl, že výčet *missing traderů* (podvodně chybějících obchodníků v řetězci) uvedených v rozhodnutí vzbuzuje značné pochybnosti, jelikož např. P. M. či J. Š. nemohou být jakožto fyzické osoby považováni za *missing tradery*, když nejsou mrtví, na útěku, ani se neskrývají a tudíž je není možné považovat za nekontaktní. Kromě toho žalobce poukázal na to, že tvrzená daňová ztráta z obchodní činnosti u *missing traderů* zcela nepochopitelně přesahuje možnosti obchodů žalobce. Za *missing tradera* byly označeny i subjekty, u kterých jsou nedoplatky nulové či zanedbatelné, avšak žalovaný stejně odepřel žalobci nárok na odpočet z obchodů s tímto nulovým podvodem.
6. Žalobce namítl, že v některých případech byla daňová ztráta vytvářena pochybně s odkazem na neunesení důkazního břemene. Žalovaný měl podle žalobce prověřovat vykazání obchodů v databázi mezinárodních obchodů VIREs a měl věnovat pozornost pohybum na bankovních účtech. Žalobce tak shrnuje, že identifikace *missing traderů*, stejně jako daňové ztráty byla postavena na nahodilých krocích a polovičatých zjištěních správců daně, které nemohou bez bližšího prověření obstát jako základ pro vyčíslení daňové ztráty. Výsledná daňová ztráta je dle žalobce příliš často výsledkem pomůcek, doměření na nulu či vysokou částku pro nekontaktnost a podobně. Podle judikatury NSS (rozsudek ze dne 19. 1. 2017, sp. zn. 6Afs 148/2016) však takové prokázání daňové ztráty nelze považovat za dostatečné.
7. Kromě toho je podle žalobce nemravné a nespravedlivé, že mu byl odepřen nárok na odpočet ve výši cca patnáct milionů korun (20 milionů Kč v případě všech kontrolovaných zdaňovacích období), což se rovná nákladům celého tvrzeného podvodu na DPH. Finanční správa přitom zajistila nespecifikované finanční prostředky u předešlých článků řetězce (např. v případě společnosti *PAM Praha*) a v celkovém součtu tak finanční správa na celém případě vydělala. Takový postup je přitom dle žalobce v rozporu s judikaturou NSS (rozsudek NSS č. 3705/2018 Sb.).
8. Zároveň žalobce namítl, že správce daně ani žalovaný neprokázali, že podvod na DPH souvisí s plněními přijatými žalobcem od společnosti *PAM Praha*. Sám žalovaný v rozhodnutí uvádí, že podvodné řetězce nebylo možné zmapovat v kompletní podobě. To však nemá vliv na to, že správce daně neunesl své důkazní břemeno a neprokázal existenci podvodu na DPH, respektive jeho provázanost s plněními přijatými žalobcem. Důkazní břemeno žalovaného by bylo možno považovat za splněné tam, kde by byly identifikovány řetězce ve spojení s nákupem zboží, které následně skončilo u žalobce. Žalovaný měl zdokumentovat jednotlivé transakce napříč zjištěnými řetězci. To se však dle žalobce nestalo, jelikož vztah s obchody žalobce nebyl nijak prokázán, přičemž se žalobce

odkázal na rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5Afs 60/2017 – 60. Vzhledem k tomu považuje žalobce závěry správce daně i žalovaného za nepřezkoumatelné. Základní podmínka pro odnětí nároku na odpočet daně (prokázání existence podvodu na DPH) totiž nebyla splněna, jelikož žalovaný neunesl důkazní břemeno.

9. Žalobce dále namítl, že pokud není postaveno na jisto, že dané konkrétní zboží bylo skutečně dodáno subjektem, který nesplnil svou daňovou povinnost v úmyslu spáchat podvod na DPH, je samotné množství obchodujících subjektů irelevantní okolností a nelze z ní vyvozovat, že v daném řetězci došlo k podvodu na DPH.
10. Žalovaný tvrdil, že indicií o existenci podvodu byla propojenost subjektů, tato propojenost však dle žalobce existovala jen ve dvou případech, přičemž o propojení společnosti *DYNASTY PARTNER* a některých jejích dodavatelů žalobce nevěděl a neměl ani možnost se o něm dozvědět. Žalovaný tvrdil opak na základě pouhé domněnky třetí osoby, avšak žalobci bylo znemožněno tuto domněnku rozporovat. Navíc, i kdyby obchodník skutečně spolupracoval se svými příbuznými, tak to samo o sobě nijak neprokazuje existenci podvodu na DPH. Žalovaný vzal podle žalobce zcela běžné okolnosti a snažil se z nich uměle vytvořit důkaz o existenci podvodu na DPH.
11. Žalovaný ve svém rozhodnutí tvrdil, že společnosti utlumily po zahájení prošetřování či prohlášení některých společností za nespolehlivé plátce svou činnost, což svědčilo o existenci podvodu na DPH. Žalobce naproti tomu namítl, že utlumení činnosti bylo logickým důsledkem vydání zajišťovacích příkazů a tedy zabavení finančních prostředků potřebných pro další podnikání.
12. Žalovaný kromě toho považoval za další důkaz o existenci podvodu na DPH skutečnost, že bylo obchodováno s rizikovou komoditou. Taková okolnost však měla dle žalobce souviset až s vědomostním testem a nebyla relevantní pro posouzení, zda vůbec došlo k podvodu na DPH.
13. Žalovaný ve svém rozhodnutí tvrdil, že o podvodu na DPH svědčila skutečnost, že společnost *PAM Praha* zajišťovala pro své obchodní partnery dopravu. Ekonomická výhodnost vlastní dopravy však byla vysvětlována svědkem M. M. Kromě toho původ zboží nemohl být dle žalobce považován za nejasný, jelikož bylo zboží zcela zřetelně označeno identifikací rafinerie, ze které pochází. Kromě toho byla dle žalobce vysvětlena žalovanému i rychlost obchodu. Ta vycházela z toho, že před provedením objednávky byla vždy ověřována dostupnost zboží. Žalobce taktéž tvrdil, že vysoké zálohy byly s ohledem na prodávané zboží logické a nutné. Žalobce tak žalovanému vytkl, že tyto okolnosti hodnotil bez znalosti standardu obchodu na daném trhu a neověřil si své závěry za pomoci znaleckého posouzení či srovnání s jinými srovnatelnými subjekty v daném oboru.
14. Podle názoru žalobce tak nebyla prokázána existence podvodu na DPH, kterým byla zatížena předmětná tvrzení. Avšak i kdyby soud dospěl k názoru, že existence podvodu prokázána byla, tak přesto nelze žalobci odejmout nárok na odpočet DPH, protože nebylo prokázáno, že žalobce o podvodu na DPH věděl či vědět měl a mohl. Podle žalobce okolnosti, ze kterých žalovaný dovozuje vědomost žalobce o údajném podvodu, nenaplnily požadavky příslušné právní úpravy a judikatury.
15. Co se týče zahájení výkonu ekonomické činnosti, nebylo dle žalobce na personální propojenosti pana H. a pana M. nic nestandardního, rizikového či nelogického, neboť s drahými kovy obchoduje pan M. bezmála třicet let. Kromě toho ani ze závěrů o

nedostatečné ziskovosti obchodů, či to, že měl být zisk generován jen kurzovými rozdíly, nelze dovozovat vědomost žalobce o údajném podvodu. Byť se při laickém pohledu může zdát, že ziskovost firmy byla postavena na kurzových rozdílech, reálně bylo zisku dosahováno sjednáním obchodů se ziskem. Žalovaný neunesl důkazní břemeno, žalobce totiž nemohl předvídat, že správce daně i žalovaný postrádají základní znalosti z oblasti účetnictví.

16. Žalovaný v rozhodnutí tvrdil, že měl žalobce vyvodit důsledky z toho, že *PAM Praha* neuveřejňovala v obchodním rejstříku své obchodní závěrky, a že dle své účetní závěrky vykazovala společnost *DYNASTY PARTNER* záporný hospodářský výsledek a měla krátkou obchodní historii. Avšak v rozhodném období neuveřejňovalo ve svém obchodním rejstříku více než padesát procent společností s ručením omezením. Sám NSS se přitom vyjádřil v tom smyslu, že tato okolnost není z hlediska vědomostního testu relevantní (rozhodnutí NSS ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5Afs 252/2017 - 31). Co se týká účetní závěrky společnosti *DYNASTY PARTNER*, tak ta v daném období teprve začínala svou obchodní činnost, s čímž bývá logicky spojen prvotní nízký hospodářský zůstatek. Kromě toho společnost *DYNASTY PARTNER* nebyla přímým dodavatelem žalobce a žalobce tak neměl povinnost tuto společnost ověřovat.
17. Žalobce tvrdil, že neexistovala jediná okolnost, která by vyžadovala - ve vztahu ke spolupráci se společností *PAM Praha* - zvýšenou opatrnost a prověřování. Žalobce proto nebyl povinen vyhledávat jakékoli informace nad rámec informací dostupných ve veřejně přístupných registrech, a už vůbec ne vyhledávat si informace o dodavateli svého dodavatele.
18. Správce daně napadl ve svém rozhodnutí zahájení spolupráce se společností *INTL*, avšak zda a jakým způsobem žalobce uzavřel smlouvu se svým odběratelem, má zcela nulovou vypovídající hodnotu ve vztahu k tomu, zda žalobce věděl, či měl a mohl vědět, o podvodu na DPH, který byl údajně spáchán v zadních částech dodavatelského řetězce. Navíc společnost *INTL* je všeobecně známá nadnárodní společnost a obchodování s ní tak nemůže být považováno za důkaz o existenci podvodu či okolnost, která mohla vzbudit pochybnosti na straně žalobce. Spolupráce s odběrateli žalobce naopak prokazuje existenci obchodovaného zboží a legitimnost proběhlých obchodů.
19. Dále žalobce namítl, že údajná rizikovost komodity, která se často stávala součástí podvodu na DPH, nebyla žalobci v rozhodném období známa. Žalovaný se v rozhodnutí odkázal na tři internetové články, ty se však nezabývají rizikovostí granulátu stříbra z hlediska podvodu na DPH. Ani judikatura, ani novela zákona o DPH nepodpořily závěr žalovaného, že žalobci měla být v rozhodném období zjevná rizikovost stříbrného granulátu. Jak novela, tak judikatura totiž vznikly až po té, co předmětné obchody už proběhly.
20. Žalovaný v rozhodnutí žalobci vytkl, že si nedostatečně ověřoval původ, množství a kvalitu zboží. Žalobce však tento závěr nepovažuje za správný, jelikož zboží bylo dodáváno v obalu od rafinerie, ve které bylo vyrobeno, vždy bylo dodáno v požadované kvalitě a množství a nebylo nikdy reklamováno ze strany odběratelů. Jelikož všechny obchody proběhly řádně a bez reklamací, neměl žalobce důvod přijímat jakákoliv další opatření, což je i zavedenou mezinárodní praxí. Obal z rafinerie je v daném obchodním prostředí považován za dostatečnou záruku kvality zboží. Správce daně tak hodnotil běžný

obchodní postup bez dostatku zkušeností a odborných znalostí (bez zpracování znaleckého posudku).

21. Kromě toho žalobce namítl, že fungování dopravy bylo v průběhu daňové kontroly správci daně dostatečně vysvětleno, přičemž jak správce daně, tak i žalovaný dospěli k závěru, že existence zboží a jeho použití bylo prokázáno. Řešit za takového závěru dopravu je pak irelevantní.
22. Co se týče ekonomické výhodnosti obchodního modelu, kterou žalobce zvolil, nemohl dle žalobce subjektivní názor úřední osoby na nastavení obchodní spolupráce konstituovat objektivní okolnost prokazující vědomost daňového subjektu o podvodu na DPH.
23. Žalobce tedy shrnul, že objektivita okolností v rámci vědomostního testu měla být posouzena znaleckým posouzením, pokud správci daně nestačila svědecká výpověď pana M. Správce daně nedisponuje dostatečnou zkušeností a odbornou způsobilostí, aby mohl posoudit, jaké jednání je v daných obchodech rizikové a běžné, přičemž žalobce odkázal na rozhodnutí NSS ze dne 30. 1. 2018, sp. zn. 5Afs 60/2017, ve kterém NSS uvedl, že pokud stěžovatel argumentuje běžnou obchodní praxí v dané oblasti (zvláště v oblasti odborně náročné a technicky složité), nemůže správce daně bez dostatečně odůvodněného tvrzení a vypořádání se s vyjádřeními stěžovatele učinit pouze na základě svých domněnek závěr vedoucí k vědomosti stěžovatele o zapojení v podvodném řetězci. Dle žalobce tak žádná z okolností uváděná žalovaným ve vědomostním testu nemohla obstát, a to ani samostatně, ani v jejich souhrnu. Odkázal přitom na rozhodnutí NSS ze dne 31. 7. 2018. sp. zn. 5Afs 252/2017.
24. Kromě toho nebylo žalobci jasné, jaké další veřejné dostupné zdroje měl dle žalovaného kontrolovat, když prověřil svého dodavatele v obchodním rejstříku, insolvenčním rejstříku a registru plátců DPH. Navíc žalobce neměl jediný důvod pochybovat o legitimnosti probíhající spolupráce, a to ani na jejím počátku, ani v jejím průběhu. Platná právní úprava ani judikatura neukládala žalobci povinnost ověřovat i dodavatele svého dodavatele. Žalobce byl navíc ujištěn panem M., že svého dodavatele prověřil. Není důvod, proč by se žalobce neměl spolehnout na svého obchodního partnera, tím spíše, když byl pan M. spolumajitelem žalobce a měl tak zájem na úspěchu jeho podnikání. Navíc to, co věděl minoritní společník, neznamená automaticky, že to věděl i žalobce. Ani případně prokázaná nedbalost pana M. nemůže automaticky založit nedbalost na straně žalobce. Žalobce uzavřel, že žalovaný nemohl požadovat zvýšená kontrolní opatření jen na základě tvrzení o rizikovitosti komodity, navíc všechny skutečnosti včetně rizikovitosti bylo nutné posuzovat s ohledem na informace dostupné žalobci v roce 2014. V roce 2014 přitom neexistovalo povědomí o tom, že by obchody se stříbrným granulátem byly rizikové.
25. Dále žalobce namítl, že žalovaný neprovedl svědeckou výpověď pana Z. V. a neprovedl zopakování svědecké výpovědi pana M. M. Podle názoru žalobce bylo také využití informací získané z daňové kontroly jiného subjektu (společnosti *Kovové profily*) v daňové kontrole žalobce v rozporu se zákonem, odkázal se na nález Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02. Žalobce také brojil proti tomu, že k odtajnění výpovědi pana M. z jiného daňového řízení došlo až po té, co byl tento svědek vyslechnut. Žalobce tak neměl možnost tuto informaci v rámci dřívějšího výsledku zohlednit skrze dotazy na pana M. Pokud pak žalovaný odmítl výpověď opakovat, jednal v rozporu se zákonem, jak dle žalobce vyplývá z rozsudku NSS ze dne 31. 3. 2011, sp. zn. 7Afs 86/2010, a z rozsudku NSS ze dne 21. 7. 2016, sp. zn. 2Afs 34/2016. Tím, že správce daně i žalovaný odmítli

provést svědeckou výpověď pana V. v rámci daňového řízení žalobce, odňali žalobci právo na to položit panu V. dotazy.

26. Žalobce také brojil proti využití důkazních prostředků pocházející z trestního řízení v daňovém řízení. Podle žalobce správce daně neprokázal, že by se s informacemi obsaženými v důkazních prostředcích poskytnutých Policií České republiky seznámil v souladu se zákonem. Správce daně nemohl mít možnost seznámit se s dokumenty z titulu postavení poškozeného v trestním řízení, jelikož nezaplacení daně není nárok, který by dle judikatury mohla finanční správa uplatňovat podle § 43 odst. 2 trestního řádu v trestním řízení. Všechny indicie dle žalobce tak směřují k tomu, že se v daném případě jednalo o nezákonné uniknutí informací z trestního spisu, a tedy že důkazní prostředky z trestního spisu nelze použít z důvodu, že byly získány v rozporu se zákonem. To platí i v případě, že žalovaný považoval informace z trestního řízení pouze za „střípky“ dokreslující celou situaci.
27. Dále žalobce uvedl, že vzhledem k tomu, že u společnosti *Kovové profily*, došlo ke zrušení rozhodnutí o doměření daně v rámci odvolacího řízení, uplatní se zásada legitimního očekávání podle § 8 odst. 2 daňového řádu. Situace společnosti *Kovové profily* byla totiž srovnatelná, jelikož byla v daném obchodním řetězci v obdobném postavení jako žalobce. Žalobce tak požádal soud, aby si od žalovaného rozhodnutí ve věci *Kovové profily* vyžádal a zhodnotil, zda je situace u společnosti *Kovové profily* opravdu tak odlišná, že ospravedlňuje různé posouzení věci.
28. Žalobce nakonec namítl, že správce daně postupoval v rozporu s § 65 odst. 2 daňového řádu, když nepřeradil při ukončení daňové kontroly všechny písemnosti z neveřejné části spisu do veřejné části spisu. Žalobce proto požádal soud, aby si vyžádal písemnosti uložené v neveřejné části spisu a mohl sám posoudit, zda je dán důvod pro jejich utajení.

Vyjádření a argumentace žalovaného k žalobě

29. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě uvedl, že s právními názory žalobce nesouhlasí. Žalovaný provedl v bodech 57 až 121 rozhodnutí o odvolání zevrubné vyhodnocení všech relevantních skutečností vedoucích k závěrům ohledně podvodu na DPH. Závěry uvedené v tomto rozhodnutí považoval žalovaný za správné, logické a přezkoumatelné. Případné splnění hmotněprávních i formálních podmínek nároku na odpočet nebránilo odepření tohoto nároku v případě daňového podvodu. Existenci daňového podvodu posuzoval žalovaný v bodech 57 až 84 rozhodnutí o odvolání. Správce daně identifikoval rozsáhlé obchodní řetězce v jednotlivých zdaňovacích obdobích, kde figuroval žalobce, jakož i celou řadu skutečností svědčících o existenci daňového podvodu. Existence podvodu na DPH byla konstatována nejen vzhledem k chybějící dani, ale i vzhledem k nestandardnostem v celém řetězci, které ve svém souhrnu prokázaly existenci daňového podvodu. Žalovaný v rozhodnutí o odvolání předložil dostatek okolností svědčících o existenci podvodu a jeho závěry jsou podepřeny logickou úvahou.
30. Co se týče odkazu žalobce na rozsudek NSS ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9Afs 333/2017 – 63, tak z tohoto rozsudku dle žalovaného nevyplývá povinnost správních orgánů zcela jasně uvést, jaká konkrétní částka a kde státnímu rozpočtu v přímém důsledku ušla. Navíc toto rozhodnutí se nedá na nyní posuzovanou věc aplikovat, jelikož v dané věci se jednalo o situaci, kdy nebylo prokázáno, že došlo k úniku na DPH. Podle žalovaného nastaly v posuzovaném případě okolnosti, které lze podřadit pod pojem chybějící daň, jak ho prezentuje ustálená judikatura SDEU a NSS. Odkazování žalobce na rozsudek NSS ze dne

30. 1. 2018, č. j. 5Afs 60/2017 – 60, je mimoběžnou argumentací, protože v posuzovaném případě nejde o zkratkovitou úvahu o daňové povinnosti žalobce založenou na smyšlených domněnkách.

31. Za zcela nesmyslnou považoval žalovaný polemiku žalobce nad tím, zda vůbec mohlo dojít k prodloužení lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 4 daňového řádu. V daném případě šlo o mezinárodní dožádání, které stavělo lhůtu pro stanovení daně. Zároveň není pravda, že by se mezinárodní dožádání nevztahovalo k předmětnému zdaňovacímu období. Dožádání je třeba vnímat ve vzájemných souvislostech a nikoliv izolovaně. Výklad žalobce by dle žalovaného vedl k tomu, že by se z mezinárodního dožádání stal prakticky nepoužitelný institut. Správce daně nikdy předem nemůže vědět, jaké výsledky mezinárodní dožádání přinese. Logicky pak nelze mít za to, že v případě, kdy se výsledky mezinárodního dožádání v daňovém řízení nevyužijí, lhůta pro stanovení daně neběžela a naopak.
32. Jednotlivé objektivní okolnosti obchodů sice nebyly samy o sobě nikterak nezákonné, avšak dle žalovaného se ve svém souhrnu jedná o okolnosti, které vedou k závěru o tom, že žalobce věděl, či minimálně vědět měl a mohl, že se účastní obchodů stížených podvodem na DPH. Tak např. byla vyjádření žalobce nejednotná a rozporuplná, přitom v rozmezí několika dnů došlo k přeprodání zboží ve velkém objemu přes více než pět subjektů.
33. Žalovaný tak shrnul, že v daném případě existovala celá řada nestandardností, jež v souhrnu vytvořila logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností spolehlivě prokazujících, že žalobce věděl, či minimálně vědět měl o tom, že se účastní řetězce zasaženého podvodem na DPH.
34. Co se týče odkazu žalobce na případ projednávaný před SDEU (sp. zn. C-520/19), tak v dané věci bylo vydáno usnesení dne 14. 11. 2019, kterým byla žádost o rozhodnutí o předběžné otázce shledána zcela nepřipustnou. Kromě toho žalovaný odmítl, že by bylo na místě aplikovat institut ručení podle § 109 zákona o DPH. Z judikatury SDEU plyne, že se nikdo nemůže dovolávat ochrany unijních norem, pokud jedná podvodně, jelikož by to bylo v rozporu se smyslem evropské právní úpravy o DPH. Navíc institut ručení nešlo použít, jelikož by došlo k nesprávnému směšování řízení nalézacího a řízení o placení daní. Ručení podle § 109 zákona o DPH je speciální právní úpravou vůči obecné úpravě ručení v § 171 daňového řádu. Nelze proto upřednostnit institut ručení před odepřením nároku na odpočet daně v nalézacím řízení. Navíc je ručení pro danou situaci zcela nevhodným institutem, jelikož jde o institut zajišťovací. S institutem ručení není na rozdíl od doměření daně spojeno penále, takže by aplikace ručení vedla k absurdnímu závěru, kdy by se subjekty zapojené do daňového podvodu mohly snadným způsobem této sankci vyhnout. V tomto ohledu odkázal žalovaný na rozsudek NSS ze dne 18. 12. 2018, č. j. 7Afs 8/2018 – 56, podle kterého NSS setrvale aplikuje doktrínu neuznání nároku na odpočet daně, a to i po zavedení institutu ručení do zákona o DPH. V dané věci byl tedy u žalobce proveden postup k odstranění pochybností za dané zdaňovací období a byl detekován daňový podvod. Nejednalo se o řízení, které by se týkalo placení daní, kde lze institut ručení aplikovat.
35. Ohledně neopakování svědecké výpovědi svědka M. žalovaný uvedl, že k tomu došlo v souladu se zákonem. Informace, které byly dle žalobce později „odtajněny“ musely být svědkovi známy již v době provedení jeho výslechu. Požadavkem opakovaného výslechu se žalobce snažil pouze „zvrátit“ skutečnosti, které *de facto* vyznívají v jeho neprospěch.

Navíc svědek M. při prvním výslechu uvedl, že se jedná o jeho poslední návštěvu finančního úřadu a již nemá, co by vypověděl a doplnil. Svědecká výpověď pana V. byla posouzena jako nadbytečná, jelikož jeho předchozí prohlášení se zcela shodovalo s vyjádřením svědka M. Důkazní prostředky z jiných daňových řízení se do sféry správce daně dostaly zákonným způsobem. Podklady získané od Policie České republiky nebyly získány v rozporu se zákonem a všechny podmínky pro možnost je užít v daňovém řízení byly splněny. Navíc skutečnosti vyplývající z trestního řízení sloužily jen k dokreslení celé situace a správce daně prováděl své vlastní dokazování. Co se týče rozhodnutí ve věci jiného daňového subjektu (*Kovové profily*), považoval žalovaný takovou námitku za neopodstatněnou, jelikož se v dané věci správním orgánům nepodařilo shromáždit dostatečné množství důkazů, zatímco v případě žalobce existovala celá řada objektivních okolností nasvědčujících tomu, že žalobce věděl, či vědět mohl o tom, že se účastní řetězce zasaženého daňovým podvodem. K námitce ohledně nepřeházení všech písemností z neveřejné části spisu do veřejné části spisu žalovaný uvedl, že není sporu o tom, že správce daně přeřadil veškeré listiny, které použil jako důkaz a zároveň bylo žalovaným ověřeno, že se v neveřejné části spisu nenachází žádné důkazní prostředky svědčící v žalobcův prospěch či neprospěch. Správní orgány tak postupovaly v souladu se zákonem.

Spisový materiál – průběh řízení před správními orgány

36. Ze spisového materiálu, který byl soudu předložen žalovaným správním orgánem, byly zjištěny následující, pro rozhodnutí ve věci samé podstatné okolnosti:
37. Předmětem obchodní činnosti žalobce byl export stříbrného granulátu. V daňovém přiznání za období říjen 2014 si žalobce nárokoval odpočet na DPH ve výši 5 003 956 Kč. Správce daně (Finanční úřad pro hlavní město Prahu) zahájil dne 17. 12. 2014 postup k odstranění pochybností (výzva k odstranění pochybností č. j. 6994242/14/2002-52521-105145). Proti tomuto postupu podal žalobce dne 30. 12. 2014 stížnost podle § 261 daňového řádu, která byla dne 5. 2. 2015 zamítnuta jako nedůvodná. Žalobce neumožnil zahájit daňovou kontrolu za zdaňovací období říjen 2014 a správce daně proto vyměřil daň za toto zdaňovací období na základě vyměřovacího řízení podle § 87 odst. 5 daňového řádu rozhodnutím ze dne 21. 12. 2018, č. j. 9082050/18/2001-52521-108548. Zároveň správce daně prováděl u žalobce daňové kontroly za období srpen, září a listopad 2014 (tyto kontroly žalobce umožnil).
38. V rámci daňových řízení za zdaňovací období srpen až listopad 2014 prověřoval správce daně obchod se stříbrným granulátem, který žalobce přijímal od dodavatele *PAM Praha, s. r. o.*, a následně ho prodával svým odběratelům (belgické společnosti *Affinor BVBA* a americké společnosti *INTL Commodities, Inc.*). V rámci zdaňovacího období říjen 2014 nakoupil žalobce stříbrný granulát od společnosti *PAM Praha, s. r. o.*, v hodnotě základu daně ve výši 23 825 202,67 Kč a DPH ve výši 21%, tj. v částce 5 003 293,37 Kč.
39. Správce daně nepřiznal v rámci vyměřovacího řízení žalobci nárok na odpočet daně ve výši 5 003 293 Kč s odůvodněním, že žalobce byl ve vztahu k tomuto plnění účasten podvodu na DPH, o kterém mohl a měl vědět, a zároveň neučinil dostatečná opatření, aby přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám. Proto správce daně vydal dne 21. 12. 2018 platební výměr za zdaňovací období říjen 2018, proti kterému podal žalobce dne 17. 1. 2019 včasné odvolání k Odvolacímu finančnímu ředitelství (doplněné podáními ze dne 24. 3. 2019 a ze dne 29. 9. 2019), které je v podstatných rysech shodné s argumentací žalobce uvedené v podané žalobě.

40. O podaném odvolání rozhodl žalovaný správní orgán žalobou napadeným rozhodnutím, jímž podané odvolání zamítl a rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu č. j. 9082050/18/2001-52521-108548 ze dne 21. 12. 2018 potvrdil.
41. Z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí vyplývá, že meritum sporu spočívalo v posouzení, zda byla plnění přijatá žalobcem od dodavatele *PAM Praha, s. r. o.* zasažena podvodem DPH a zda byly splněny podmínky pro nepřiznání odvolatelova nároku na odpočet daně. Žalovaný v rozhodnutí o odvolání uvedl, že pokud daňový subjekt splnil formální i hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně, nelze mu tento nárok přiznat jen v případě, že byl účasten na podvodu DPH. Jednou z forem podvodu na DPH je i situace, kdy plátce DPH prodá zboží s DPH, ale vybranou daň neodvede do státní pokladny, ačkoliv je k tomu povinen. Dojde tedy k daňovému úniku a tento plátce se následně stane nekontaktním (stane se tzv. missing traderem). Pro tento typ podvodu je typické, že se jedná o tzv. řetězové podvody, kdy si několik subjektů v řadě za sebou dodává určité zboží, přičemž jeden z těchto subjektů prodá dalšímu článku řetězci zboží za cenu s DPH, kterou však v rozporu se zákonem neodvede do státního rozpočtu. Kromě toho existuje v tomto řetězci postavení tzv. *buffera*, který figuruje v řetězci čistě formálně a zboží bez delší časové prodlevy prodává dalšímu článku řetězce, přičemž jeho úkolem je navenek působit jako běžný obchodník, který je pro správce daně kontaktní a jeho úkolem je znesnadnit odhalení daňového podvodu. Konečný subjekt, který po státu nárokuje následně nadměrný odpočet, se nazývá *broker* a jeho rolí je čerpat výhody vyplývající z popsání řetězce. Dle žalovaného byl žalobce v posuzovaném případě právě v postavení tzv. *brokera*.
42. V bodech 31 až 50 rozhodnutí o odvolání žalovaný podrobně popisuje podmínky účasti na podvodu na DPH, za kterých nelze odpočet DPH přiznat. Jedná se o prokázání podvodu na DPH (1. krok testu vytvořeného SDEU) a splnění tzv. vědomostního testu, ve kterém se posuzují objektivní okolnosti (2. krok) a přijatá opatření (3. krok).
43. V bodech 51 až 121 pak žalovaný aplikuje teoretický postup popsáný v bodech 31 až 50 na posuzovaný skutkový stav. Nejprve v bodech 57 až 81 popisuje, proč z čeho správce daně i žalovaný vyvodil, že předmětné obchodní transakce žalobce byly zatíženy podvodem na DPH. Své úvahy postavil na rozsáhlosti obchodních řetězců, propojenosti subjektů v řetězcích, účelovosti vytvoření řetězců jen na určitou dobu, rizikovostí komodity, průběhu obchodních transakcí a zároveň na tom, že posuzované obchodní transakce neodpovídaly podmínkám, které jsou typické a v obchodním prostředí běžné pro subjekty, které se snaží dosahovat ekonomického zisku. Kromě toho se společnosti figurující v daných řetězcích nejevily jako standardní podnikatelé.
44. Následně se žalovaný v bodech 85 až 111 zabýval druhým krokem testu (první část tzv. vědomostního testu), tj. posuzoval, zda v dané věci existovaly objektivní okolnosti týkající se obchodu žalobce svědčící o podvodu na DPH. Žalovaný došel k závěru, že na základě objektivních okolností posuzovaného případu žalobce vědět mohl a měl o tom, že daný způsob obchodování se stříbrným granulátem je rizikový a byť se jednotlivé aspekty realizace obchodů dají v některých případech samostatně hodnotit jako běžné, v celém kontextu je nutné je považovat za nestandardní či někdy dokonce za iracionální. Ve svém souhrnu tedy všechny okolnosti vytvořily ucelený soubor, který jednoznačně prokázal, že žalobce o podvodu na dani věděl, resp. mohl a měl vědět.

45. Třetí krok testu (2. část tzv. vědomostního testu) posuzoval žalovaný v bodech 112 až 121. Žalovaný uvedl, že žalobce si měl být jakožto obchodník s drahými kovy vědom rizikovosti této komodity a tím spíše přijmout výraznější opatření. Zvláště v případě, že hodlal ze státního rozpočtu požadovat v souhrnu vrácení částek DPH v řádu desítek milionů korun. Žalobce tedy nepřijal dostatečná opatření, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou činnost konkrétním podmínkám a nepřijal tedy veškerá opatření, která po něm mohla být vzhledem ke konkrétním okolnostem požadována, jak plyne z judikatury SDEU. Žalovaný uzavřel, že žalobce musí být považován za osobu účastnící se na podvodu na DPH, v dané věci bylo prvostupňovým správním orgánem prokázáno, že došlo k narušení neutrality daně, dané řetězce byly zasaženy podvodem na DPH, žalobce o této skutečnosti mohl a měl vědět, a jelikož neučinil dostatečná opatření plynoucí z konkrétní situace, musel mu být nárok na odpočet DPH odepřen.
46. Jednotlivé odvolací námitky pak žalovaný vypořádává v bodech 122 až 193 rozhodnutí o odvolání, přičemž dospěl k názoru, že všechny námitky jsou nedůvodné a odvolání proto zamítl.

Řízení před Městským soudem v Praze

47. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí a jemu předcházející řízení před správními orgány obou stupňů z hlediska uplatněných žalobních bodů, jak byli žalobci vyjádřeny v podané žalobě. Při přezkoumání a rozhodnutí soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době vydání napadeného rozhodnutí (ustanovení § 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „s. ř. s.“). Vzhledem k tomu, že žalobci ani žalovaný správní orgán na výzvu soudu nepožádali o nařízení ústního jednání, vyjádřili tím svůj souhlas se zamýšleným postupem soudu rozhodnout ve věci samé bez nařízení ústního jednání. Městský soud v Praze proto posupoval podle § 51 odst. 1 s. ř. s. a o podané žalobě rozhodl, aniž ústní jednání nařizoval. Věc soud posoudil takto:

Včasnost žaloby

48. Ze spisu vyplývá, že napadené rozhodnutí bylo žalobci doručeno dne 6. 12. 2019, přičemž žaloba byla u soudu podaná dne 4. 2. 2020. Podle § 72 s. ř. s. je lhůta pro podání žaloby proti rozhodnutí správního orgánu dva měsíce od doručení písemného vyhotovení rozhodnutí. Žaloba byla tedy podána včas a k tomu oprávněnou osobou.

Právní rámec

49. V posuzované věci není sporu o tom, že žalobce splnil formální i hmotněprávní podmínky pro uplatnění nároku na nadměrný odpočet DPH podle ustanovení § 72 a následujících zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění v rozhodném období (dále jen „ZDPH“). Jádrem sporu mezi žalobcem a žalovaným spočívá v posouzení, zda v dané věci správní orgány dostatečně prokázaly existenci podvodu na DPH (skupina žalobních námitek č. 3), a pokud ano, zda žalobce o existenci podvodu DPH věděl, či mohl a měl vědět (skupina žalobních námitek č. 4), a zároveň nepřijal veškerá opatření, která po něm mohla být rozumně požadována, aby zajistil, že přijatí plnění nepovede k účasti na podvodu na DPH (skupina žalobních námitek č. 5). Jedná se tedy o právní otázku, zda žalobce ztratil nárok na odpočet DPH. Kromě toho žalobce vytýká žalovanému procesní

pochybení v řízení (skupina žalobních námitek č. 6) a uvádí další dílčí námitky (žalobní námitky č. 1-2).

50. Právo na odpočet DPH je zakotveno v evropském právu, konkrétně v článku 167 a následujících Směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému DPH – dále jen „Směrnice“ - a v návaznosti na to i v právním řádu České republiky v ustanovení § 72 a násl. ZDPH. Z judikatury SDEU a NSS vyplývá, že nárok na odpočet DPH může být nepřiznán jen v případě podvodu či zneužití práva.
51. V rozsudku ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11 *Mahagében a Péter Dávid* (veřejně dostupný online, stejně jako všechna další zmiňovaná rozhodnutí SDEU, na webové stránce www.curia.europa.eu), SDEU uvedl, že

„41) (...) je třeba připomenout, že boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužitím je cílem uznaným a podporovaným směrnicí 2006/112/ES (...). V této souvislosti Soudní dvůr již judikoval, že se subjekty práva nemohou norem unijního práva dovolávat podvodně nebo zneužívajícím způsobem.

42) (...). Vnitrostátní orgány a soudy tedy mohou odmítnout přiznat nárok na odpočet, je-li z hlediska objektivních okolností prokázáno, že došlo k uplatnění tohoto nároku podvodně nebo zneužívajícím způsobem (...).

(...)

45) (...) lze přiznání nároku na odpočet osobě povinné k dani odmítnout pouze na základě judikatury (...) podle níž musí být z hlediska objektivních okolností prokázáno, že osoba povinná k dani, které bylo zboží, nebo poskytnuty služby zakládající nárok na odpočet věděla, nebo musela vědět, že toto plnění bylo součástí daňového podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem na vstupu.

46) Osoba povinná k dani, která věděla nebo musela vědět, že se svou koupí účastní plnění, které je součástí daňového podvodu, musí být totiž pro účely směrnice 2006/112/ES považována za osobu, která se tohoto daňového podvodu účastní, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží nebo využití služeb prospěch v rámci zdanitelných plnění, která uskutečnila na výstupu (...).

(...)

49) (...) odmítnutí nároku na odpočet podle bodu 45 tohoto rozsudku je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, aby dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu.“

(...)

54) V rozporu s unijním právem (...) není požadovat, aby daný subjekt přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně vyžadována k ověření, že plnění, které provádí, jej nepovede k účasti na daňovém podvodu (...).“

52. SDEU pak ve své judikatuře (např. rozsudek SDEU ze dne 7. 12. 2011 ve věci C-285/09, rozsudek ze dne 6. 9. 2012 ve věci C-324/11 a rozsudek ze dne 18. 5. 2017 ve věci C-624/15 *UAB „Litdana“ proti Litvě*) vytvořil tříkrokový test, na základě kterého mohou správní

orgány daňovému subjektu odepřít nárok na odpočet DPH z důvodu účasti na podvodu na DPH.

53. V prvním kroku tohoto testu musí být prokázáno, že došlo k podvodu na DPH. Následně musí správní orgán posoudit, zda daňový subjekt na základě objektivních skutkových okolností věděl, nebo mohl a měl vědět, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH (druhý krok testu). V posledním kroku musí správní orgán posoudit, zda daný subjekt přijal veškerá opatření, která po něm mohla být rozumně požadována, aby zajistil, že přijatí plnění nepovede k účasti na podvodu na DPH (třetí krok testu).
54. Pokud správní orgán dojde k závěru, že došlo k podvodu na DPH (splnění prvního kroku testu), daňový subjekt na základě objektivních skutkových okolností věděl, nebo mohl a měl vědět, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí tohoto podvodu (splnění druhého kroku testu), a zároveň nepřijal veškerá opatření, která po něm mohou být rozumně požadována (splnění třetího kroku testu), tak nárok na odpočet DPH z důvodu účasti na podvodu na DPH daňovému subjektu odepře. Tento tříkrokový test potvrdil ve své judikatuře i NSS (např. v rozsudku ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1Afs 16/2017/ - 43 veřejně dostupný online, stejně jako všechna další zmiňovaná rozhodnutí NSS, na webové stránce www.nssoud.cz). V posuzovaném případě je tedy nutné posoudit, zda byly splněny podmínky pro odepření nároku na odpočet DPH z důvodu účasti na podvodu na DPH definované v judikatuře SDEU a NSS.
55. Soud se vzhledem k rozsáhlosti žaloby i napadeného správního rozhodnutí rozhodl pro větší přehlednost v následující části tohoto odůvodnění postupovat strukturovaně podle jednotlivých skupin žalobních námitek.

Žalobní námitka č. 1 – mezinárodní dožádání a prekluze

56. Žalobce namítl, že nemohlo dojít k prodloužení tříleté prekluzivní lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 4 daňového řádu, jelikož úkony prováděné v rámci mezinárodního dožádání zjevně nebyly účelné. Kromě toho bylo mezinárodní dožádání prováděno v rámci daňové kontroly za srpen, září a listopad 2014. Lhůta pro stanovení daně za říjen 2014 tak nemohla být podle tohoto ustanovení prodloužena, jelikož mezinárodní dožádání s tímto obdobím nesouviselo a v dané věci tak nemohlo dojít ke stavění lhůty.
57. Tato námitka není důvodná. Podle § 148 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, neběží lhůta pro stanovení daně mj. „ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost nebo do dne odeslání oznámení o ukončení mezinárodní spolupráce při správě daní v dané věci“. Mezinárodní spolupráci při správě daní představují mj. instituty o mezinárodní spolupráci, kterou jsou pro oblast DPH upraveny unijním právem, konkrétně nařízením Rady č. 904/2010.
58. Soud ze spisu zjistil, že prekluzivní lhůta pro stanovení daně podle § 148 odst. 1 ve spojení s § 148 odst. 3 a § 87 odst. 6 daňového řádu započala běžet dne 10. 4. 2015. Důvodem pro tento závěr je, že žalobce neumožnil daňovou kontrolu, proto bylo nutné aplikovat ustanovení § 87 odst. 6 daňového řádu, podle kterého marným uplynutím lhůty stanovené ve výzvě k zahájení daňové kontroly nastávají účinky podle § 148 odst. 3 daňového řádu, tj. prekluzivní lhůta pro stanovení daně začala běžet znovu. Prekluzivní lhůta tak měla uplynout dne 10. 4. 2018. Ve věci však došlo k mezinárodnímu dožádání. Ze spisu vyplývá, že se lhůta konkrétně stavěla ode dne 17. 4. 2015 (den odeslání první žádosti o mezinárodní

spolupráci) do dne 26. 2. 2016 (den obdržení odpovědi na podanou žádost). Mezinárodní dožádání za zdaňovací období říjen 2014 bylo odesláno do Belgie, USA a Německa. Tak např. v případě výměny informací s USA se mezinárodní dožádání týkalo zdaňovacích období srpen až listopad 2014, kam přirozeně patří i říjen 2014. Ze spisu mj. vyplývá, že v rámci výměny informací s USA, byly ze strany USA poskytnuty žalovanému všechny faktury mezi žalobcem a jeho odběratelem týkající se 7,06 tun stříbrného granulátu, včetně faktur za zdaňovací období říjen 2014. Dále např. v případě výměny informací s Belgií týkající se žalobce a belgické společnosti *AFFINOR BVBA* se žádost (č. j. 2006441/15) vztahovala na zdaňovací období srpen a říjen 2014. Žalobce tak nemá pravdu, když tvrdí, že mezinárodní dožádání nesouviselo se zdaňovacím obdobím říjen 2014 a nemohlo tak dojít ke stavění lhůty.

59. Co se týče námitky žalobce, že mezinárodní dožádání zjevně nemohlo být účelné, soud s tímto názorem žalobce nesouhlasí. Z žádostí o mezinárodní spolupráci je zřejmé, že se mezinárodní dožádání týkalo transakcí žalobce s jednotlivými společnostmi, např. v případě odběratele žalobce *INTL* byly od amerického správce daně vyžádány faktury za nákup 7,06 tun stříbrného granulátu, kopie dodacích listů a přepravních dokumentů, dále bylo zjišťováno, zda odběratel žalobce obdržel faktury za nákup zboží, a jakým způsobem byla společnost *INTL* zkontaktována ze strany žalobce. V případě mezinárodního dožádání do Belgie bylo mj. zjišťováno, zda žalobce dodal zboží belgické společnosti *AFFINOR BVBA* a zda v návaznosti na to existuje důkaz o proběhlých platbách. Jednalo se tedy o informace o transakcích žalobce s jeho zahraničními odběrateli, které se týkaly se plnění, u kterého žalobce nárokoval odpočet na dani. Dle soudu tedy nelze dovodit, že mezinárodní dožádání žalovaného nebylo účelné. Kromě toho musí soud přisvědčit žalovanému, že správce daně nemůže nikdy předem vědět, jaké výsledky mezinárodní dožádání přinese, a nemůže tak ani učinit dopředu úsudek o tom, jak moc účelné mezinárodní dožádání bude. Bylo by proti smyslu a účelu § 148 odst. 4 daňového řádu, kdyby se ex post hodnotilo, zda došlo ke stavění prekluzivní lhůty na základě toho, zda byly výsledky mezinárodního dožádání v daňovém řízení využity či nikoliv. Takovou interpretaci, ke které by vedla argumentace žalobce, musí soud odmítnout jako nesmyslnou a neslučitelnou se smyslem institutu mezinárodního dožádání. Jak však již bylo uvedeno, v posuzovaném případě se zjevně jednalo o účelné mezinárodní dožádání, jelikož se týkalo plnění, u kterého si žalobce nárokoval ve zdaňovacím období srpen až listopad 2014 odpočet na dani a správce daně měl ohledně tohoto plnění podezření na daňový podvod.

Žalobní námitka č. 2 – přednost institutu ručení podle § 109 zákona o DPH

60. Žalobce se dále dovolával přednosti ručení podle § 109 zákona o DPH před doměřováním daně v rámci nalézacího řízení.
61. Tato námitka není důvodná. Právní otázkou přednosti ručení podle § 109 zákona o DPH se NSS zabýval v rozsudku ze dne 18. 12. 2018, č. j. 7Afs 8/2018 – 56. V tomto rozhodnutí NSS uvedl, že ručení podle § 109 zákona o DPH „*není speciální právní úpravou vůči odeprání nároku na odpočet daně z důvodu zapojení do podvodného řetězce na dani z přidané hodnoty.*“ Kromě toho NSS uvedl, že „*(...) zcela konzistentně judikuje, že pokud orgány finanční správy při stanovování daňové povinnosti shledají, že se daňový subjekt účastnil daňového podvodu, mohou mu v souladu s uvedenou doktrínou odeprýt nárok na odpočet daně.*“

62. V posuzovaném případě se nejednalo o hrazení pravomocně uložené daňové povinnosti za jiného dlužníka ve fázi placení daní, nýbrž o posouzení nároku na odpočet DPH v rámci nalézací fáze správního řízení. Vzhledem k tomu není možné aplikovat § 109 zákona o DPH, jak ostatně konstantně potvrzuje judikatura NSS (dále např. rozsudek NSS ze dne 25. 4. 2019, č. j. 7Afs 321/2018 – 80). Ze své rozhodovací činnosti je soudu známo, že zástupce žalobce tuto námitku uplatňuje i v rámci jiných soudních řízení. Jelikož tato námitka byla již komplexně posouzena v judikatuře NSS, na kterou se soud výše odkázal, nepovažuje soud za nutné tuto žalobní námitku podrobněji vypořádávat.

Skupina žalobních námitek č. 3 – neprokázání podvodu na DPH (1. krok testu)

63. Hlavní námitky žalobce směřovaly k tomu, že nebyly splněny podmínky výše zmíněného tříkrokového testu. V první řadě tak žalobce tvrdil, že prvostupňový správce daně, resp. žalovaný neprokázal, že by v předmětném řetězci došlo k podvodu na DPH. Žalobce namítl, že žalovaný měl dle nejnovější judikatury NSS (např. rozsudek ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9Afs 333/2017 – 63 a rozsudek ze dne 25. 4. 2019, č. j. 7Afs 321/2018 – 80) v rozhodnutí jasně uvést konkrétní částku a kde přesně ve státním rozpočtu v přímém důsledku podvodu ušla. Žalobce dále uvedl, že výčet *missing traderů* uvedených v rozhodnutí vzbuzuje značné pochybnosti, a vyjádřil se jednotlivě ke všem bodům, ze kterých žalovaný vyvozoval existenci podvodu na DPH. Kromě toho žalobce namítl, že správní orgány neprokázaly, že by podvod na DPH souvisel s plněním přijatými žalobcem od společnosti *PAM Praha*. Žalobce shrnul tuto skupinu námitek tím, že žalovaný neunesl důkazní břemeno a neprokázal, že bylo předmětné plnění zasaženo podvodem na DPH.
64. Námitky nejsou důvodné.
65. Co se týče povinnosti uvést v rozhodnutí konkrétní částku, závěry žalobce z judikatury NSS dle názoru soudu neplynou. V rozsudku sp. zn. 9Afs 333/2017 NSS uvedl:

„38) (...) Z rozhodnutí daňových orgánů musí být jasně patrné, že došlo k narušení daňové neutrality, tedy že (zjednodušeně řečeno) nebyla odvedena daň jedním ze subjektů v řetězci, zatímco jiný subjekt si daň odečetl, a to za účelem získání zvýhodnění. Pokud je v této fázi důkazní břemeno uneseno, již dále nepřechází. (...)“

39) V projednávané věci byl tedy správce daně povinen prokázat, že v řetězci existuje daň související s uskutečněním plnění v řetězci, která měla být po právu odvedena do státního rozpočtu, odvedena nebyla a o tomto neodvedení stěžovatelka měla nebo mohla vědět, a to v době, kdy do obchodních transakcí vstupovala. (...)“

66. Soud má za to, že rozhodnutí žalovaného se podrobně vypořádává s existencí podvodu na DPH v daném řetězci, včetně identifikace chybějící daně. V posuzované věci žalovaný v rozhodnutí o odvolání v bodech 57-84 podrobně popsal mechanismus podvodu a doložil jeho existenci. Žalovaný vycházel ze zjištění prvostupňového správce daně, které jsou shrnuty v *Úředním záznamu o stanovení daně* (zdaňovací období říjen 2014) a v souvislosti s tím i ve *Zprávě o daňové kontrole* č. j. 1482681/18 (zdaňovací období srpen, září a listopad 2014), kde je podrobně popsáno fungování podvodného řetězce a identifikována chybějící daň. Z *Úředního záznamu o stanovení daně* (str. 5) vyplývá, že žalobce ve zdaňovacím období říjen 2014 nakoupil stříbrný granulát od společnosti *PAM Praha* a následně uplatnil odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění, která souvisela s nákupem a prodejem

předmětného stříbrného granulátu v celkové výši základu daně 23 825 205,67 Kč a DPH 21 % ve výši 5 003 293,37 Kč. Prvostupňový správce daně následně identifikoval osoby, které v daném řetězci figurovaly jako tzv. missing tradeři, tj. osoby, které neodvedly státu daň (či u nich nelze ověřit, že ji státu odvedly). Tato neodvedená daň přitom souvisela s uskutečněným plněním, na základě kterého následně žalobce uplatnil nárok na odpočet daně.

67. Konkrétně ze spisu vyplývá, že v řetězci figurovaly jako *missing tradeři* subjekty *Bawerol plus*, *Commdity export*, *REFORMA Z PRAHA*, *P. M.* a *Internal current*. V bodech 62 až 76 napadeného rozhodnutí žalovaný vysvětlil, proč byly tyto osoby za *missing tradera* prvostupňovým správním orgánem označeny. Výše uvedené subjekty buď nepodaly za dané zdaňovací období daňové přiznání, nebo sice daňové přiznání podaly, ale následně daň neodvedly. Žalovaný správně ve svém rozhodnutí odkázal na judikaturu SDEU (viz rozsudek SDEU ze dne 7. 3. 2018, C-159/17 *Dobre*), ze které plyne, že členské státy mohou dle unijního práva takové neplnění povinností hodnotit jako součást daňového úniku a mohou proto odmítnout uznat nárok na odpočet.
68. Ze spisu konkrétně vyplývá, že společnost *Bawerol plus* byla pro správce daně nekontaktní, sídlila na virtuální adrese, neplnila své daňové povinnosti, vykazovala nedoplatky a poslední daňové přiznání k DPH bylo podáno za 1. čtvrtletí 2014. Společnost *REFORMA Z PRAHA* nepodávala od roku 2013 daňové přiznání k DPH a za zdaňovací období září až listopad 2014 musela být vyměřena daň pomocí pomůcek, přičemž tato daň nebyla společností *REFORMA Z PRAHA* odvedena. Stejně tak společnost *Internal current* byla nekontaktní, nepodávala daňová přiznání a měla virtuální sídlo. Podnikající fyzická osoba *P. M.* se správcem daně nekomunikoval, v době vydání *Úředního záznamu o stanovení daně* měl sídlo na Magistrátu města Liberec, nehradil své vzniklé daňové povinnosti a měl vysoký dluh na daňovém účtu. Navíc nepodával od května 2015 daňová přiznání, a v případě předchozích daňových přiznání k DPH vykazoval nízké daňové povinnosti, které nehradil. Co se týče společnosti *Commdity Export*, tak ta dle zjištění prvostupňového správce daně měla sídlo v místě, kde nebyla provozována žádná ekonomická činnost, osoba jejího jednatele (vietnamské národnosti) měla dle sdělení cizinecké policie povolen pobyt na území České republiky pouze do 5. 8. 2005, společnost se správcem na dani nekomunikovala a měla vysoké nedoplatky na daních.
69. Soud nad rámec dodává, že ve zdaňovacích obdobích srpen, září a listopad 2014 byla chybějící daň identifikována i u dalších subjektů (celkem se jednalo o 16 subjektů) zapojených do celého řetězce (rozhodnutí o těchto zdaňovacích obdobích bylo napadeno samostatným odvoláním a žalobou, jelikož v tomto případě žalobce na rozdíl od zdaňovacího období 2014 umožnil správci daně vykonat daňovou kontrolu a muselo tak být vydáno samostatné rozhodnutí).
70. Soud má tedy za to, že v rozhodnutí žalovaného a především v *Úředním záznamu o stanovení daně* byla chybějící daň v řetězci jasně identifikována. Jak je uvedeno v *Úředním záznamu o stanovení daně*, u společností *Commdity export*, *Bawerol plus*, *REFORMA Z PRAHA* a *M. P.* byly prvostupňovým správcem daně zjištěny nedoplatky na DPH v řádu desítek milionů Kč. Žalovaný, resp. prvostupňový správce daně tak v dané věci naplnil požadavky, které plynou z judikatury NSS. Konkrétně tedy prokázal, že v řetězci

existovala daň související s uskutečněným plněním, která měla být odvedena do státního rozpočtu, ale odvedena nebyla.

71. Co se týče námitky žalobce, že fyzické osoby (v posuzovaném případě *P. M.*) nemohou být považovány za *missing tradery*, pokud nejsou mrtví, na útěku, ani se neskrývají, soud se s touto žalobcovou interpretací neztotožňuje. Předně je třeba říci, že v posuzovaném případě (zdaňovací období říjen 2014) byla správními orgány za *missing tradera* označena jediná fyzická osoba a to *P. M.* (a nikoliv i *J. Š.*, jak uvádí žalobce v žalobě). Jak bylo již jednou uvedeno, *P. M.* byl podnikající fyzickou osobou vystupující v předmětném řetězci, se správcem daně nekomunikoval, v době vydání *Úředního záznamu o stanovení daně* měl sídlo na Magistrátu města Liberec, nehradil své vzniklé daňové povinnosti a měl vysoký dluh na daňovém účtu. Kromě toho nepodával od května 2015 daňová přiznání, a v případě předchozích daňových přiznání k DPH vykazoval nízké daňové povinnosti, které nehradil. Podle soudu je tak zřejmé, že se *P. M.* dá označit za *missing tradera*, jelikož ze všech těchto skutečností plyne, že byl pro správce daně nekontaktním. Pojem *missing trader* nelze vykládat tak, jak činí žalobce, tedy že jím fyzické osoby mohou být, jen pokud jsou mrtví, na útěku nebo se skrývají. V případě *P. M.* je zřejmé, že se správcem daně v rozhodném období nekomunikoval, neodváděl daň do státního rozpočtu, měl vysoký dluh na daňovém účtu a dá se tak označit za *missing tradera*.
72. Žalobce v žalobě zpochybňuje závěry žalovaného o figurování společností *JAKRASTAV*, *ESPRIT VENTURE*, *WS TRADE*, *GZ Metal* a *KOALANT* v předmětném řetězci. K tomu soud jen stručně uvádí, že se jedná o subjekty, které v řetězci figurovaly v jiných zdaňovacích obdobích. Žaloba přitom míří proti rozhodnutí, které se týká zdaňovacího období říjen 2014. Soud si je vědom, že žalobce podal téměř stejnou žalobu i proti jinému rozhodnutí žalovaného a předpokládá proto, že se jedná o opomenutí zástupce žalobce změnit žalobu tak, aby reflektovala rozhodnutí ke zdaňovacímu období říjen 2014. Soud tak vyhodnotil, že tyto námitky mají být vypořádány v rámci žaloby o rozhodnutí k těmto jiným zdaňovacím obdobím a dále se jimi nezabýval.
73. Žalobce v žalobě mj. také uvádí, jak měl žalovaný při prokazování existence podvodu na DPH postupovat, jaké nástroje měl dle názoru žalobce k prokázání podvodu využít apod. K tomu musí soud uvést, že v zákoně neexistuje povinnost využít přesně ty důkazní prostředky, které žalobce uvádí v podané žalobě. Podle ustanovení § 93 odst. 1 daňového řádu plyne, že „jako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem (...)“. V posuzované věci nashromáždil správce daně velké množství důkazního materiálu (faktury, výpovědi svědků, výpisy z obchodních rejstříků apod.), přičemž využil i institutu mezinárodního dožádání. Dle soudu byl takovýto postup plně dostačující a v souladu se zákonem, a správce daně díky tomuto postupu ve svém důsledku přesvědčivě prokázal existenci podvodu na DPH v předmětném řetězci.
74. Žalobce ve své žalobě dále rozporuje jednotlivé skutečnosti, ze kterých správní orgány dovodily existenci podvodu na DPH v daném řetězci. V posuzovaném případě prvostupňový správce daně, potažmo žalovaný nejprve identifikoval chybějící daň, a následně podrobně vylíčil i další skutkové okolnosti svědčící o existenci podvodu v daném řetězci. Kromě identifikace konkrétních *missing traderů* operujících v rozsáhlém řetězci (jak bylo popsáno výše) se jednalo o rozsáhlost obchodních řetězců, propojenost subjektů v těchto řetězcích, účelovost vytváření daných společností, výběr konkrétní komodity, která byla v řetězci přeprodávána a průběh obchodních transakcí. Soud považuje za nutné

na tomto místě podrobněji popsat tyto skutečnosti, jelikož je dle názoru soudu při jejich komplexním shrnutí zřejmé, že v posuzované věci byla existence podvodu na DPH v předmětném řetězci jednoznačně a dostatečně prokázána. Žalobce totiž ve své žalobě rozporuje jednotlivé skutečnosti nasvědčující o existenci podvodu na DPH, které samy o sobě nejsou nezákonné či podezřelé. Pokud se však všechny tyto skutečnosti posoudí ve svém souhrnu, je existence podvodu na DPH v daném řetězci zřejmá. To ostatně konstantně judikuje i NSS, který např. v rozsudku ze dne 21. 4. 2010, sp. zn. 9Afs 94/2009 – 156 uvedl, že: „*V rámci posouzení prokázání opodstatněnosti nároku na odpočet DPH při obchodování v řetězci je proto nutné mít vždy na zřeteli všechny okolnosti posuzovaných plnění, které nelze posuzovat izolovaně a uměle je od sebe odtrhovat, naopak, jedná se o okolnosti na sebe úzce navazující, (...), a proto je třeba jejich komplexní posouzení.*“

75. Pokud jde o rozsáhlost obchodních řetězců, bylo správními orgány jasné doloženo, že zboží (stříbrný granulát) bylo přeprodáno přes značné množství tuzemských subjektů. Rozvětvenost obchodních řetězců je přitom jedním ze znaků tzv. řetězových daňových podvodů. V posuzovaném případě správce daně detekoval za zdaňovací období říjen 2014 řetězec o celkovém počtu devatenáct subjektů. Zboží bylo v tomto období jen v tuzemsku přeprodáno ve zdaňovacím období říjen přes pět různých subjektů, než se dostalo k žalobci, který si následně nárokoval u správce daně nárok na odpočet DPH. Ze spisu vyplývá, že se zboží navíc „podařilo“ přeprodat za velmi krátkou dobu, standardně se jednalo o 1-2 dny. Kromě toho správní orgány podrobně popsaly propojenost těchto subjektů. Konkrétně bylo zjištěno, že:
- podnikající fyzická osoba J. D. (dodavatel společnosti *DYNASTY PARTNER*) je bratrancem M. D. (jednatel společnosti *DYNASTY PARTNER*), přičemž J. D. figuroval v jiných zdaňovacích obdobích i jako jednatel společnosti *KREVOY UNIQUE* (taktéž dodavatel společnost *DYNASTY PARTNER*)
 - nevlastní bratranec M. D. – M. L. – byl bývalým jednatelem společnosti *SANDEROSAN*
 - A. B., která figurovala jako zástupce společnosti *SANDEROSAN*, byla matkou M. L.
 - podnikající fyzická osoba J. D., který zastával v řetězci roli dodavatele J. D. a K. D., je bývalým tchánem J. D.
 - podnikající fyzická osoba P. C. je manželem A. B., která je sestřenicí J. D.
 - podnikající fyzická osoba K. D. je bratrancem M. D. a zároveň bratr J. D.
76. Je tedy zřejmé, že v daném případě byla propojenost subjektů v řetězci značná. Z judikatury NSS přitom plyne, že obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty jsou důležitou podezřelou okolností, kterou je třeba zvažovat při posuzování existence podvodu na DPH (např. rozsudek NSS ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1Afs 53/2016 – 58). Soud souhlasí s tvrzením žalobce, že samotná skutečnost, že obchodník spolupracuje se svými příbuznými, sama o sobě nijak neprokazuje existenci podvodu na DPH. Jak však již bylo uvedeno v rozsudku výše, jednotlivé okolnosti svědčící o podvodu na DPH od sebe nelze uměle odtrhávat a posuzovat je izolovaně. Stejně tak považuje soud za nedůvodnou námitku žalobce, že se žalovanému, resp. prvostupňovému správci daně, nepodařilo zjistit veškeré subjekty, které byly součástí obchodního řetězce, a tedy nelze vyvozovat závěry o rozsáhlosti obchodního řetězce. Ze spisu plyne, že navzdory tomu, že správní orgány

nedokázaly při své činnosti zmapovat celý podvodný řetězec, podařilo se jim detekovat tu část řetězce, v rámci kterého bylo žalobci dodáváno plnění, u kterého nebyla do státního rozpočtu odvedena daň z přidané hodnoty, a žalobce si následně v pozici tzv. brokera nárokoval v případě zdaňovacího období říjen 2014 u správce daně odpočet na DPH v řádech jednotek milionů korun. Požadavek žalobce, podle kterého by správce daně musel detekovat obchodní řetězec v celé své komplexitě, považuje soud za přemrštěný. Ze správní i soudní praxe a odborné literatury je totiž obecně známé, že podvody na DPH jsou často páčány v rámci obchodních řetězců, do kterých jsou zapojeny desítky až stovky subjektů. Požadavek žalobce na zmapování všech míst obchodního řetězce by tak ve svém důsledku při běžné činnosti správce daně vedl k „zavalení“ správce daně, když by musel odhalovat a popisovat všechny subjekty zapojené do podvodu na DPH v rozsáhlém obchodním řetězci, do kterého se zapojily stovky subjektů.

77. I další okolnosti uvedené žalovaným a prvostupňovým správcem daně svědčí o existenci podvodu na DPH v daném řetězci. Již bylo zmíněno, že zboží bylo mezi jednotlivými subjekty v řetězci přeprořádáno nezvykle rychle, dále nebylo zboží žalobcem navzdory jeho vysoké hodnotě nijak kontrolováno ani převažováno, žalobce zboží neskladoval, ani nezajišťoval jeho dopravu apod. Soudu je z jeho rozhodovací praxe a z rozhodovací praxe jiných správních soudů známé, že drahé kovy jsou pravidelně využívány k podvodům na DPH. Navíc, jak ve své judikatuře uvedl NSS (rozsudek ze dne 14. 12. 2017, č. j. 3Afs 5/2017 - 56), drahé kovy jsou (společně s cigaretami, pohonnými hmotami a počítačovými komponenty), jedním z typických artiklů, které jsou v rámci řetězových podvodů na DPH využívány. Stříbrný granulát mezi drahé kovy bezesporu patří. Soud tak nesouhlasí s tvrzením žalobce, že rizikovost komodity nelze v případě prvního kroku testu brát v potaz. Skutečnost, že žalobce obchodoval s rizikovou komoditou (stříbrný granulát), samozřejmě sama o sobě existenci podvodu na DPH neprokazuje. Avšak jak již bylo několikrát uvedeno, všechny okolnosti je nutné hodnotit souhrnně a neposuzovat je izolovaně, jak ve své žalobě činí právě žalobce.
78. Pokud jde o účelovost vytvoření jednotlivých subjektů v řetězci, musí soud přisvědčit žalobci, že utlumení činnosti společností po zahájení prošetřování či jejich prohlášení za nespolehlivé plátce, popř. vydání finančních příkazů, je přirozeným jevem a nelze z této skutečnosti vyvozovat existenci podvodu na DPH v předmětném řetězci. Soud si tedy na rozdíl od žalovaného nemyslí, že by tato skutečnost svědčila o existenci podvodu na DPH. Ve věci však byly žalovaným, resp. prvostupňovým správcem daně doloženy další zásadní skutečnosti, které existenci podvodu na DPH dokládají (jak bylo soudem popsáno výše). Byť tedy soud nepovažuje v posuzovaném případě okolnost utlumení činnosti za relevantní, má za to, že byla existence podvodu na DPH přesvědčivě doložena ostatními podezřelými okolnostmi. Soud také nesouhlasí s žalobcem, že v dané věci bylo třeba nechat vytvořit znalecký posudek, který by dokládal nestandardnost průběhu obchodních transakcí v posuzovaném řetězci (k námitce žalobce o nutnosti vypracovat v posuzované věci znalecký posudek se soud vyjádřil podrobněji níže v rámci jiné žalobní námítky). Znaky řetězových podvodů na DPH a podezřelé okolnosti svědčící o existenci těchto podvodů jsou ve správní a soudní praxi, stejně jako v odborné literatuře obecně známé.
79. Správní orgány v dané věci předložily dostatek důkazů a doložily dostatek podezřelých okolností, které ve svém souhrnu svědčí o existenci daňového podvodu v předmětném řetězci. Je třeba zdůraznit, že správní orgány existenci podvodu na DPH nedovozovaly pouze z průběhu obchodních transakcí. Právě naopak, správní orgány nejprve našly

v řetězci chybějící daň (která byla nalezena u několika subjektů), prokázaly tak narušení neutrality daně, dále popsaly fungování celého řetězce, identifikovaly konkrétní missing tradery, popsaly rozsáhlost obchodního řetězce, propojenost (mj. příbuzenskou) jednotlivých subjektů v řetězcích, rizikovost komodity i nestandardnosti objevující se v průběhu obchodních transakcí. Úvahy žalovaného i prvostupňového správce daně přitom soud považuje za srozumitelné, logické a přezkoumatelné. Dle soudu je tak zřejmé, že byl v posuzovaném případě naplněn první krok testu, který byl vytvořen judikaturou SDEU a potvrzen judikaturou NSS, tj. byla prokázána existence podvodu na DPH v daném řetězci.

80. Soud tak nesouhlasí s tvrzením žalobce, že žalovaný neprokázal, že podvod na DPH souvisel s plněním přijatými žalobcem od společnosti *PAM Praha*. Byť žalovaný nedokázal zmapovat řetězec ve své kompletní podobě, neznamená to automaticky, že neunesl důkazní břemeno ohledně existence podvodu na DPH v předmětném řetězci. Soud již v předešlých odstavcích předestřel, že správní orgány v dané věci dostatečně prokázaly, že plnění, u kterého si žalobce nárokoval odpočet na DPH ve výši několika milionů korun, bylo v řetězci zatíženo podvodem na DPH. Soud ani nepovažuje závěry žalovaného, resp. prvostupňového správce daně o existenci podvodu na DPH v předmětném řetězci za nepřezkoumatelné, jelikož jsou jejich závěry podloženy množstvím nashromážděného důkazního materiálu.
81. Pokud jde o námitku žalobce, že je nespravedlivé, že mu byl odepřen nárok na odpočet ve výši patnácti milionů korun a musí tak nést náklady celého, žalovaným tvrzeného, podvodu na DPH, musí soud uvést, že se v první řadě v posuzované věci jedná o částku cca pěti milionů Kč a nikoliv patnácti milionů Kč, jak tvrdí žalobce v žalobě. Soud považuje odepření nároku na odpočet daně v případě splnění všech kroků testu v souladu se zákonem. Byl to právě žalobce, který v podvodném řetězci vystupoval na pozici tzv. brokera a nárokoval si odpočet na DPH za zdaňovací období říjen 2014 ve výši cca 5 mil. Kč. Konstantní judikatura správních soudů považuje odepření nároku na odpočet daně v případě splnění všech kroků testu za zákonné. Zajištění finančních prostředků u společnosti *PAM Praha* na základě zajišťovacích institutů ze strany finanční správy tak nebrání zároveň odmítnutí nároku žalobce na odpočet na DPH z důvodu splnění všech tří kroků testu. Ze spisu nevyplývá, že by si společnost *PAM Praha* nárokovala odpočet na DPH. Pokud společnost *PAM Praha* považuje zajišťovací příkazy vydané finanční správou za nezákonné, resp. nemravné (jak naznačuje žalobce v žalobě), může se proti těmto zajišťovacím příkazům bránit. Soud znovu zdůrazňuje, že to byl právě žalobce, který vystupoval v předmětném řetězci na pozici tzv. brokera a byl to právě on, kdo si nárokoval odpočet na DPH za zdaňovací období říjen 2014 ve výši cca 5 mil. Kč. Pokud správní orgány došly k tomu, že byl daný řetězec zasažen podvodem na DPH a navíc byly splněny i další dva kroky judikaturou vytvořeného testu, jednaly při odmítnutí tohoto nároku plně v souladu se zákonem a judikaturou evropských i národních soudů.

Skupina žalobních námitek č. 4 – nesprávné vyhodnocení objektivních okolností (2. krok testu)

82. Žalobce namítl, že objektivní okolnosti, ze kterých žalovaný vyvodil splnění druhého kroku testu, nesplnily požadavky vyplývající ze zákona a z judikatury. Žalobce konkrétně zpochybnil okolnosti zahájení výkonu ekonomické činnosti, ziskovost obchodů, navázání obchodní spolupráce s novými obchodními partnery, rizikovost komodity, ověřování původu, množství a kvality zboží, organizační zajištění obchodů a platby, obchodní marže a související dokumentaci. Závěrem této skupiny žalobních námitek žalobce vše shrnul

tím, že objektivita okolností v rámci vědomostního testu měla být posouzena znaleckým posudkem, jelikož správce daně nedisponoval dostatečnou zkušeností a odbornou způsobilostí, aby mohl posoudit, jaké jednání je v obchodech se stříbrným granulátem rizikové a běžné, přičemž se žalobce odkázal na rozhodnutí NSS ze dne 30. 1. 2018, sp. zn. 5Afs 60/2017.

83. Žalobní námitky nejsou důvodné.
84. Soud je toho názoru, že v posuzovaném případě vyšel najevo dostatek objektivních okolností, na základě kterých žalobce věděl, popř. vědět měl a mohl, že je předmětný obchodní řetězec zasazen podvodem na DPH. Jednotlivé objektivní skutečnosti, které žalovaný, resp. prvostupňový správce daně, v rozhodnutí uvádějí, jsou logicky odůvodněné, srozumitelné a jasně z nich vyplývá, že byl splněn druhý krok testu. Je nutné opět zdůraznit, že jednotlivé okolnosti samy o sobě nepostačují k tvrzení o tom, že žalobce věděl, resp. vědět měl a mohl o existenci podvodu na DPH v rámci předmětného řetězce. Všechny objektivní okolnosti, které správce daně zjistil, je totiž třeba posuzovat ve svém souhrnu. Právě celistvý obraz, který z těchto objektivních skutečností vyplývá, svědčí o žalobcově vědomosti o podvodu na DPH v rámci předmětného řetězce (resp. o tom, že o podvodu na DPH vědět mohl a měl). Žalobce naopak ve své žalobě rozporuje objektivní okolnosti jednotlivě. Je třeba přisvědčit žalobci, že nelze např. pouze z toho, že žalobce neověřoval původ, množství a kvalitu zboží, vyvodit splnění druhého kroku testu. V daném případě však žalovaný nevycházel z jediné objektivní okolnosti, ale z celého souboru takovýchto okolností, které souhrnně svědčí o splnění druhého kroku testu.
85. Co se týče první okolnosti – zahájení výkonu ekonomické činnosti – byl žalobce založen za účelem obchodování s drahými kovy, konkrétně se stříbrným granulátem a nedisponoval kromě zboží žádným majetkem. Pan M. M. byl minoritním společníkem a zaměstnancem žalobce, který domlouval všechny žalobcovi obchody. Zároveň měl žalobce pouze jednoho dodavatele – společnost *PAM Praha*. Pan M. M. byl zároveň jednatelem této společnosti. Žalobce tak realizoval veškeré své obchody v plné závislosti na svém dodavateli. Žalobcův dodavatel zároveň zboží pojišťoval, dopravoval, skladoval apod. Soud musí přisvědčit žalovanému, že se nabízí otázka, zda mělo vůbec ekonomický smysl zapojení žalobce do obchodování se stříbrným granulátem, zvláště pokud měl zisk vycházet pouze z kurzových rozdílů (více k této objektivní okolnosti níže). V posuzovaném případě byl tedy žalobce se svým dodavatelem personálně propojen a vzhledem k tomu, že v celém řetězci existovaly nestandardnosti uvedené výše, je logické, že právě osoby zapojené ve více společnostech by si těchto nestandardností měly být spíše vědomy. Ze spisu navíc vyplývá, že pan M. M. si byl vědom, že je zboží v rámci České republiky rychle přeprodáváno v nezměněném stavu, a že existují příbuzenské vztahy v rámci tohoto obchodního řetězce. Kromě toho soud souhlasí s hodnocením žalovaného, že založení žalobce postrádalo ekonomický smysl vzhledem k tomu, že společnost *STEP Finance* mohla investovat přímo do společnosti *PAM Praha*, tj. dodavatele žalobce. Vše tedy nasvědčuje tomu, že žalobce byl založen čistě účelově, aniž by pro toto založení existoval ekonomický smysl. Soud však zdůrazňuje, že sama o sobě tyto skutečnosti nepostačují o vyslovení závěru, že byl splněn druhý krok testu. Je nutné vzít v potaz i další objektivní okolnosti.

86. Jednou z těchto objektivních okolností je, že žalobce generoval zisk pouze na základě kurzových rozdílů. Žalobce v žalobě namítl, že tomu tak nebylo, a že naopak dosahoval zisku sjednáváním obchodu se ziskem. Stejnou námitku předložil i ve svém odvolání k žalovanému. Ovšem ani v jednom případě nepodložil toto tvrzení konkrétními údaji ani důkazními prostředky. Dle soudu tak ze spisu naopak plyne, že byl zisk vytvářen pouze na základě kurzových rozdílů, což soud stejně jako žalovaný považuje při obchodní činnosti za nestandardní a poměrně rizikové, jelikož vývoj kurzu nemohl žalobce nijak ovlivnit.
87. Další objektivní okolností je povaha komodity, se kterou žalobce obchodoval. Soud souhlasí s hodnocením žalovaného, že ve správní i soudní praxi jsou drahé kovy obecně považovány za rizikovou komoditu z hlediska podvodů na DPH. Důvodem je, že se jedná o zboží s vysokou hodnotou, které je ale zároveň snadno skladovatelné (mj. má dlouhou trvanlivost a tudíž nepodléhá zkáze tak snadno jako jiné zboží a zároveň je poměrně malé). Již v roce 2008 judikoval NSS (rozsudek NSS ze dne 10. 4. 2008, č. j. 2Afs 35/2007 - 111), že v oblasti obchodování se zlatem je možné klást na subjekty obchodující se zlatem vyšší nároky ohledně posouzení splnění druhého kroku testu. Drahými kovy a jejich rizikovostí v případě podvodů na DPH se zabývaly soudy i v následujících letech. Tak např. NSS potvrdil rizikovost drahých kovů v rozsudku ze dne 14. 12. 2017, č. j. 3Afs 5/2017 - 56. Krajský soud v Hradci Králové pak v rozsudku ze dne 9. 5. 2019, č. j. 52Af 51/2018 - 48 uvedl, že *„Je nesporné, že drahé kovy jsou komodita, která je specifická vázáním významných finančních prostředků na relativně malé zboží, kdy se, jak správně uvedl žalovaný, „přímo nabízí pro eventuelní daňový podvod“ (ostatně z rozhodovací činnosti krajského soudu je známo, že právě tato komodita je pravidelně využívána k obchodům zasaženým podvodem na DPH, jednou jsou to cihly zlata, podruhé se jedná o slitky zlata, anebo se jedná o stříbro – srov. např. rozsudek NSS ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4Afs 233/2015 - 47, kterým byla zamítnuta kasační stížnost proti rozsudku zdejšího soudu, vydaném ve sp. zn. 52Af 2/2015, dále rozsudek zdejšího soudu vydaný ve věci projednané pod sp. zn. 52Af 22/2015 atd.).“* Žalobce ve své žalobě rozporuje odkazy na internetové články o rizikovosti drahých kovů z hlediska podvodů na DPH, které žalovaný uvedl v napadeném rozhodnutí. Dle soudu je zřejmé, že podvody na DPH se v minulosti rozšířily v rámci celého odvětví obchodu s drahými kovy. Jak ostatně uvedl ve svém rozsudku zmíněném výše Krajský soud v Hradci Králové – *„jednou jsou to cihly zlata, podruhé se jedná o slitky zlata, anebo se jedná o stříbro“*. Stříbro patří mezi drahé kovy a ze správní i soudní praxe mohlo být žalobci v roce 2014 zřejmé, že obchoduje v odvětví drahých kovů, které je považováno za rizikové s ohledem na podvody na DPH. Pokud tak žalobce uvádí, že z článků týkajících se podvodů na DPH v případě zlata nemohl dojít k názoru, že se tyto podvody dotýkají i stříbrného granulátu, považuje toto vyjádření soud za mylné. Pro tento závěr svědčí i skutečnost, že pan M. M., který pro žalobce zajišťoval veškeré obchody se stříbrným granulátem (a zároveň byl jednatelem dodavatele) se na trhu s drahými kovy pohyboval desítky let.
88. Dále žalobce ve své žalobě namítá, že žalovaný neměl v rámci druhého kroku testu vůbec řešit žalobcovu spolupráci se svým odběratelem - společností INTL. Dle soudu správce daně řádně identifikoval zásadní nestandardnosti mezi jednáním žalobce a jeho odběratelem. Např. skutečnost, že není obvyklé, aby první obchody s odběratelem, navíc s rizikovou komoditou, byly prováděny pouze „na zkoušku“, přičemž toto zboží mělo značnou hodnotu přesahující deset milionů Kč a nebyla na ně uzavřena žádná smlouva. Takovéto jednání, byť v souladu se zákonem, nelze dle názoru soudu označit za obezřetné. Ze spisu vyplývá, že po těchto „zkušebních“ obchodech byla uzavřena velmi stručná rámcová

smlouva, která měla pouhou jednu stranu. Soud souhlasí s hodnocením žalovaného, že takto stručná smlouva, která ani neobsahovala záruční a reklamační podmínky, předmět plnění apod. lze považovat za pouze formálně uzavřenou. Soud si je vědom skutečnosti, že zákon nepožaduje pro tento typ smluvních vztahů povinnou písemnou formu, ani minimální obsah smluvní dokumentace. Je však třeba vzít v potaz, že se jednalo o velmi cenné zboží s hodnotou v milionech Kč. Takové jednání lze proto označit za nestandardní a krajně neobežřetné. Soud nesouhlasí s žalobcem, že je tato skutečnost nerelevantní pro posouzení druhého kroku testu. Právě naopak, tato skutečnost naznačuje v souhrnu s ostatními objektivními okolnostmi o tom, že se žalobce na podvodu s DPH aktivně podílel, a tedy věděl, že v rámci obchodního řetězce dochází k podvodu na DPH. Soud opět zdůrazňuje, že samotná skutečnost, že žalobce neuzavřel se svým odběratelem žádnou smlouvu a následně ji sice uzavřel, ale jednalo se o smlouvu velmi stručnou, sama o sobě nevypovídá o tom, že by žalobce věděl o podvodu na DPH, resp. že by o něm vědět mohl a měl. Je to právě souhrn všech objektivních okolností, na základě kterého správní orgány správně vyvodily závěr, že došlo k naplnění druhého kroku testu.

89. Žalobce taktéž poukazuje na rozhodnutí NSS ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5Afs 252/2017 – 31, podle kterého „(...) *ani uzavření písemné smlouvy či zveřejnění účetní závěrky ve sbírce listin v obchodním rejstříku samo o sobě nic nevypovídá o tom, zda dodavatel či jiný subjekt je či není zapojen v podvodném obchodu, resp. zda podal daňové přiznání, a odvedl či neodvedl daň (...)*“. Konkrétně žalobce rozporuje tvrzení žalovaného, že nedostatečně prověřil svého dodavatele *PAM Praha*, resp. společnost *DYNASTY PARTNER*. Žalobce z výše citovaného rozhodnutí NSS dovozuje, že skutečnost, že společnost *PAM Praha* neuveřejňovala v obchodním rejstříku své účetní závěrky, není možné brát vůbec v potaz, jelikož v rozhodném období neuveřejňovalo svou účetní závěrku více než 50 % společností s ručením omezením.
90. S takovou interpretací rozhodnutí Nejvyššího správního soudu zdejší soud nesouhlasí. Žalobce účelově opomíjí sousloví „samo o sobě“ v citovaném rozsudku. Pokud by žalovaný vystavěl svoje rozhodnutí pouze na jedné objektivní okolnosti spočívající v tom, že společnost *PAM Praha* nezveřejňovala v obchodním rejstříku svoji účetní závěrku, jednalo by se samozřejmě o vadnou úvahu. V daném případě tak tomu ale není. Obchodování se společnostmi, která v obchodním rejstříku nezveřejňuje své účetní závěrky, poukazuje na skutečnost, že taková společnost neplní zákonné povinnosti. Jedná se tedy o podezřelou objektivní okolnost, kterou měl žalobce v souhrnu s ostatními objektivními okolnostmi reflektovat. Jak již bylo uvedeno výše, drahé kovy jsou rizikovou komoditou a obchodování s nimi tak vyžaduje zvýšenou opatrnost. Stejně tak souhlasí soud se závěrem žalovaného, že bylo na místě, aby žalobce prověřil i společnost *DYNASTY PARTNER* kvůli specifičnosti posuzovaného případu. Jak již bylo několikrát uvedeno, pan M. M. byl zaměstnancem žalobce, který vyřizoval všechny obchody a byl zároveň jednatelem žalobcova dodavatele. Ze spisu vyplývá (bod 100 napadeného rozhodnutí + související spisový materiál), že pan M. M. věděl o dodavatelské společnosti *DYNASTY PARTNER* a věděl rovněž, že se jedná o osoby v příbuzenském vztahu. Vzhledem k tomu, že pan M. M. zajišťoval všechny obchody žalobce, bylo zcela na místě prověřit i společnost *DYNASTY PARTNER*. Z účetní závěrky společnosti *DYNASTY PARTNER* přitom vyplývalo, že společnost vykazovala záporný hospodářský zůstatek. Jednalo se tak o další podezřelou objektivní okolnost, která poukazovala na existenci podvodu na DPH. Opět – samotná

tato okolnost existenci podvodu na DPH neznačí. Je nutné posuzovat všechny objektivní okolnosti ve svém souhrnu.

91. Co se týče další objektivní okolnosti – organizačního zajištění obchodů (přebírání zboží, doprava, skladování) – považuje žalovaný za podezřelé, že žalobce realizoval dodávky stříbrného granulátu v naprosté závislosti na svém dodavateli, neměl skladové prostory, stříbrný granulát byl dopravován společností *PAM Praha* apod. Žalobce naopak uvádí, že zajištění dopravy je otázka, která je zcela irelevantní, jelikož v posuzovaném případě bylo zjištěno, že zboží reálně existovalo. Dle soudu je taková okolnost relevantní, jelikož v souhrnu s dalšími okolnostmi, svědčí o tom, že založení žalobce bylo pouze účelové. Soud rovněž nepokládá zmínění role Ing. Š. při založení žalobce v napadeném rozhodnutí za bezpředmětné. Z rozhodnutí žalovaného je zřejmé, že žalovaný pokládá za podezřelou okolnost samotného založení žalobce, které postrádalo ekonomický smysl (jak bylo zmíněno výše v tomto rozsudku). Skutečnost, že založení žalobce nedávalo samo o sobě ekonomický smysl, je přitom jednou z podezřelých okolností vedoucí v souhrnu s dalšími objektivními okolnostmi k závěru, že žalobce věděl, že se účastní podvodu na DPH, resp. že o tom vědět mohl a měl.
92. Za další skupinu objektivních okolností označil žalovaný platby zboží, obchodní marže a dokumentace. Soud stejně jako žalovaný pokládá za nestandardní, aby v rozmezí několika málo dnů (1 až 2 dny) bylo zboží v objemu 8,2 tun přeprodáno přes několik společností (více než 5), a aby to pro každý článek v řetězci bylo ekonomicky výhodné. Ze spisu navíc vyplývá, že v některých případech docházelo k částečné úhradě zboží ještě před vystavením objednávky. Soud tak musí plně souhlasit s hodnocením žalovaného, který v rozhodnutí o odvolání v bodě 191 uvedl: „(...) *Dodání zboží v nezměněném stavu v rychlém sledu za sebou přes několik společností a přitom vystavení objednávek ve stejný den jako je den dodání tohoto zboží není v praxi standardní, stejně jako není standardní, aby zboží objednával jednatel dodavatele, který je zároveň společníkem a zaměstnancem odvolatele a objednávky byly vystavovány jak za odvolatele, tak za dodavatele a zboží bylo mezi těmito subjekty rychle přeprodáno, přičemž zisk je generován pouze z kurzových rozdílů a transakce postrádají ekonomický smysl. (...)*“
93. Závěrem této skupiny žalobních námitek pak žalobce uvedl, že vzhledem ke specifiku obchodování s drahými kovy, nedisponuje správce daně znalostmi o běžné obchodní praxi v tomto oboru, a měl si proto pro posouzení objektivních okolností nechat vypracovat znalecký posudek. Konkrétně žalobce odkázal na rozhodnutí NSS ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5Afs 60/2017 - 60, podle kterého pokud argumentuje daňový subjekt běžnou obchodní praxí v dané oblasti, zvláště pokud jde o oblast odborně náročnou a technicky složitou, musí žalovaný dostatečně a přesvědčivě odůvodnit, že se o běžnou obchodní praxi nejedná. Dle soudu neplyne ze zmíněného rozhodnutí NSS (ani z pasáže, kterou cituje žalobce ve své žalobě) povinnost správců daně vypracovávat znalecký posudek vždy, kdy daňový subjekt odkazuje na běžnou obchodní praxi v oboru. Z rozhodnutí NSS pouze plyne, že v případě, že daňový subjekt argumentuje běžnou obchodní praxí, musí správce daně svůj nesouhlasný závěr dostatečně a přesvědčivě odůvodnit. Soud tak musel posoudit, zda v případech, kdy žalobce argumentoval v řízení před správním orgánem běžnou obchodní praxí, žalovaný svůj nesouhlasný závěr dostatečně a přesvědčivě odůvodnil.

94. Ze spisu vyplývá, že v posuzovaném případě žalobce argumentoval ve svém odvolání běžnou obchodní praxí v případě objektivní okolnosti spočívající v neprovádění kontroly a zkoušek ryzosti zboží. Konkrétně žalobce uváděl, že nerozbalování zboží je v daném oboru zavedenou mezinárodní praxí. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl, že neprovádění kontroly zboží a zkoušek ryzosti je při tak cenné komoditě jako jsou drahé kovy krajně neobezřetné. Žalovaný také uvedl, že žalobce s rizikovou komoditou obchodoval ve velkých objemech a byl si vědom, že původ zboží může být problematický. Smlouva mezi žalobcem a odběratelem totiž např. obsahovala nepravdivé informace o původu zboží (smlouva uváděla, že je původem zboží Česká republika, ale původ zboží byl přitom v zahraničí, čehož si byl žalobce prokazatelně vědom, jak vyplývá ze spisového materiálu). Navíc tvrzení žalobce, že zboží bylo vždy zabalené v originálních obalech, bylo v rozporu s podáním č. j. 1264639/16 ze dne 7. 7. 2016, podle kterého pan M. pytle se zbožím otevíral a upravoval jejich hmotnost. Soud se tak ztotožnil s hodnocením žalovaného, že vyjádření žalobce a získané informace v rámci správního řízení byly nejednotné a rozporuplné, a pro správce daně tudíž nevěrohodné. Soud tak musí uzavřít, že odůvodnění žalovaného u této konkrétní objektivní okolnosti, kterou žalovaný považoval za podezřelou, bylo dostatečné a přesvědčivě odůvodněné v souladu s judikaturou NSS. Předně však je třeba zdůraznit, že z judikatury NSS neplyne povinnost správního orgánu zadávat vypracování znaleckého posudku, pokud daňový subjekt argumentuje běžnou obchodní praxí, jak v žalobě mylně dovozuje žalobce. Z judikatury „pouze“ plyne, že odůvodnění správního orgánu musí být dostatečné a přesvědčivě odůvodněné. Tato podmínka byla dle názoru soudu v dané věci splněna.

95. Lze tedy shrnout, že správní orgány představily na základě množství důkazů dostatek objektivních okolností svědčících o žalobcově vědomosti o podvodu na DPH v předmětném řetězci, resp. o tom, že na základě těchto okolností žalobce o podvodu na DPH vědět mohl a měl. Závěry správních orgánů jsou logicky a podrobně odůvodněny a mají oporu ve spisu. Soud proto považuje žalobcovi námitky za nedůvodné.

Skupina žalobních námitek č. 5 – údajná nedostatečnost přijatých opatření (3. krok testu)

96. Žalovaný také zpochybnil třetí krok testu. Konkrétně namítl, že není jasné, jaké veřejné zdroje měl žalobce zkontrolovat, kromě klasických zdrojů (obchodní rejstřík, insolvenční rejstřík, registr plátců DPH). Podle žalobce neexistovaly důvody o pochybnosti spolupráce se svým dodavatelem *PAM Praha*, stejně jako nelze přeceňovat účast minoritního společníka u žalobce. Konkrétně ani v případě, že by byla prokázána nedbalost pana M., nelze z ní automaticky dovodit nedbalost na straně žalobce. Navíc v roce 2014 dle žalobce neexistovalo obecné povědomí o tom, že by obchody se stříbrným granulátem byly rizikové z hlediska podvodů na DPH a nelze proto dovozovat nedostatečnost přijatých opatření.

97. Tyto námitky rovněž nejsou důvodné.

98. Z konstantní judikatury SDEU a NSS plyne, že splnění prvního i druhého kroku testu automaticky neznamená, že musí být daňovému subjektu zamítnut nárok na odpočet DPH. Např. z rozsudku SDEU ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Kittel a Recolta proti Belgii* plyne, že daňový subjekt musí být v případě splnění prvního a druhého kroku testu prokázán, že přijmul veškerá opatření, která po něm mohla být s ohledem na

konkrétní okolnosti daného případu rozumně požadována. Konkrétně SDEU v tomto rozhodnutí uvedl, že:

„(...) subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH, nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (...).“

99. Avšak v případě, že daňový subjekt tato opatření nepřijme, musí správce daně rozhodnout o zamítnutí nároku na odpočet DPH.

100. Žalobce tvrdil, že ověřil svého dodavatele (společnost *PAM Praha*) a zprostředkovaně skrz pana M. M. (zaměstnanec žalobce, který vyřizoval veškeré obchody žalobce a zároveň jednatel společnosti *PAM Praha*) i společnost *DYNASTY PARTNER* z veřejně dostupných zdrojů. Žalobce namítl, že neví, jaké jiné veřejně dostupné zdroje měl zkontrolovat, když prověřil obchodní rejstřík, insolvenční rejstřík a registr plátců DPH. Soud souhlasí se žalovaným, že absence účetní uzávěrky v případě společnosti *PAM Praha* a záporný hospodářský zůstatek v případě společnosti *DYNASTY PARTNER* měly být indikátorem, že je nutné své dodavatele, resp. další společnost v řetězci, o které žalobce prokazatelně věděl, více prověřit i jiným způsobem. Za zásadní ale soud považuje skutečnost, že žalobce obchodoval ve velkých objemech a velkých hodnotách s rizikovou komoditou (jak bylo soudem popsáno výše), a to v naprosté závislosti na svém dodavateli. Dodavatel žalobce zařizoval veškerý prodej a nákup stříbrného granulátu, byl to dodavatel, který měl zařízené pojištění, právě dodavatel stříbrný granulát skladoval a dopravoval žalobcovým odběratelům. Soudu se jeví takové chování ze strany žalobce jako vysoce nebezpečné. Kromě toho se žalobce choval nebezpečně i vůči svému odběrateli, se kterým navzdory obchodování s rizikovou a hodnotnou komoditou uzavřel pouze velmi stručnou rámcovou smlouvu v rozsahu jedné strany, ve které zcela absentovaly záruční a reklamační podmínky. Soud je tak toho názoru, že v posuzovaném případě jednal žalobce přinejmenším nedbale a nepřijal tedy veškerá opatření, která po něm mohla být vzhledem k okolnostem posuzovaného případu požadována.

101. Pro tento závěr svědčí i skutečnost, že se jednalo právě o oblast drahých kovů. Již v roce 2008 judikoval NSS (viz též již výše citovaný rozsudek NSS č. j. 2Afs 35/2007 - 111), že v oblasti obchodování se zlatem je možné klást na subjekty obchodující se zlatem vyšší nároky ohledně posouzení splnění druhého kroku testu. Dle názoru soudu je nutné tyto zvýšené nároky klást na daňové subjekty obchodující s rizikovými komoditami i v případě posuzování opatření, která mohou být po daňovém subjektu rozumně požadována. Mezi tyto rizikové komodity drahé kovy prokazatelně patří, jak ostatně bylo judikováno již v roce 2008 Nejvyšším správním soudem. NSS v tomto rozsudku uvedl, že *„Obecně lze říci, že vyšší nároky bude možno klást na subjekty na trhu zavedené a s touto v České republice objektivně existující problematickou podvodů na dani z přidané hodnoty prokazatelně seznámené.“* Pan M. M., který byl zaměstnancem a společníkem žalobce, který vyřizoval veškeré žalobcovy obchody, se na trhu s drahými kovy pohyboval přes třicet let. V takovém případě tak bylo objektivně možné po žalobci požadovat větší prověření svého dodavatele, a obecně větší obezřetnost v rámci obchodů, a to o to více, že se jednalo o velmi cennou rizikovou komoditu, se kterou žalobce obchodoval ve velkých objemech.

Soud tak nesouhlasí s tvrzením žalobce, že v roce 2014 neexistovalo obecně povědomí o tom, že jsou obchody se stříbrným granulátem rizikové z hlediska podvodů na DPH.

102. Soud také nesouhlasí s postojem žalobce, že nelze dovozovat, že není možné (minimálně nedbalostní) jednání pana M. M. přičítat žalobci. Žalobce pana M. M. jako svého společníka i zaměstnance pověřil prováděním veškerých obchodů s vysoce hodnotnou a rizikovou komoditou. Jeho jednání je tedy nutné přičítat žalobci, jelikož za žalobce zařizoval veškeré obchody. Tento závěr je logický a opačný přístup by vedl k absurdním důsledkům, kdy by se daňové subjekty mohly jednoduše zbavit odpovědnosti. Pro tento závěr svědčí i skutečnost, že pan M. M. byl nejen zaměstnancem, ale zároveň i společníkem žalobce.
103. Lze tedy uzavřít, že v posuzované věci byly naplněny všech tři kroky testu vytvořeného judikaturou pro odepření nároku na odpočet DPH.

Skupina žalobních námitek č. 6 – procesní pochybení žalovaného

Žalobní námitka č. 6.1 – neprovedení výpovědi svědků

104. Žalobce namítl, že žalovaný neprovedl svědeckou výpověď pana Z. V. a neprovedl zopakování svědecké výpovědi pana M. M. Pokud pak žalovaný odmítl výpověď opakovat, jednal v rozporu se zákonem, jak dle žalobce vyplývá z judikatury NSS.
105. Soud se v první řadě ztotožnil s posouzením prvostupňového správce daně i žalovaného, který vyhodnotil předvolání pana Z. V. jako nadbytečné. Důvodem pro tento závěr je skutečnost, že se vyjádření pana Z. V. - v rámci jiného daňového řízení - shodovalo s vyjádřením společníka žalobce pana M. M. Skutečnost, že pan M. M. věděl o dodavatelích společnosti *DYNASTY PARTNER* a věděl i to, že se jedná o osoby v příbuzenském vztahu, tak byla potvrzena jak panem Z. V., tak samotným M. M. v rámci dvou na sobě nezávislých vyjádřeních. Kromě toho správce daně neodvozoval splnění druhého kroku testu pouze z vyjádření pana Z. V., nýbrž ve svém rozhodnutí (resp. *Úředním záznamu o stanovení daně*) předložil celou řadu dalších důkazů. I vzhledem k tomu neshledává soud na závěru prvostupňového správce daně, resp. žalovaného nepředvolávat pana Z. V. nic protizákonného.
106. Co se týče nezopakování výpovědi pana M. M., i zde se soud ztotožnil se závěrem žalovaného, potažmo prvostupňového správce daně. Pan M. M. byl v rámci daňového řízení jako svědek vyslechnut, zástupce žalobce se tohoto výsledku zúčastnil a měl tedy možnost klást panu M. M. otázky. Odkaz žalobce na rozsudek NSS ze dne 21. 7. 2016, č. j. 2Afs 34/2016 – 45, nepokládá soud za přílehlavý. V dané věci se jednalo o situaci, kdy správní orgán sice umožnil na základě rozhodnutí krajského soudu uvést nová tvrzení, ale znemožnil mu tato tvrzení prokázat, jelikož mu stačily dřívější důkazy, které ale směřovaly k prokázání odlišných tvrzených skutečností (přičemž i otázky ve výpovědi mířily na jiné skutečnosti). V posuzované věci se ale jednalo o situaci, kdy pan M. M. již jednou v daném daňovém řízení vypovídal. Pokud by byl pan M. M. vyslechnut znovu (jak požaduje žalobce), tak by otázky opět směřovaly k prokázání stejných tvrzených skutečností. Stejně tak nepokládá soud za přílehlavý odkaz na rozsudek NSS ze dne 31. 3. 2011, č. j. 7Afs 86/2010 - 91. Jednalo se totiž o situaci, kdy sice bylo daňovému subjektu formálně umožněno navrhnout vlastní důkazy, ale fakticky nedošlo k jejich

provedení, přičemž se jednalo o celou skupinu důkazů. V posuzované věci však pan M. M. již jednou vyslechnut byl, a dokonce sám uvedl, že „*po třech letech je toto z mé strany poslední návštěva FÚ, již nemám, co bych vypověděl, nebo doplnil.*“ Soud z výše uvedených důvodů došel k názoru, že prvostupňový správce daně i žalovaný postupovaly v souladu se zákonem.

Žalobní námitka č. 6.2 – využití informací z jiného daňového řízení

107. Žalobce dále namítl, že využití informací získané z daňové kontroly jiného subjektu (společnosti *Kovové profily*) v daňové kontrole žalobce bylo v rozporu se zákonem.
108. Tato námitka není důvodná. Soud v první řadě musí zdůraznit, že v posuzované věci (zdaňovací období říjen 2014) nedošlo k daňové kontrole, jak žalobce tvrdí ve své žalobě. Soud si je vědom, že žalobce podal téměř stejnou žalobu i proti jinému rozhodnutí žalovaného a předpokládá proto, že se jedná o zjevnou chybu v psaní. Rozhodl se proto posoudit, zda správce daně postupoval v případě využití informací z jiného daňového řízení v souladu se zákonem, jelikož to je také podstatou žalobcoví námitky. Pro posouzení je konkrétně zásadní ustanovení § 93 odst. 2 daňového řádu, podle kterého lze jako důkazní prostředky „*použít i veškeré podklady, předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jimi vedená řízení, jakož i pro podklady převzaté z jiných daňových řízení nebo získané při správě daní jiných daňových subjektů.*“ Z tohoto explicitního zákonného ustanovení lze tedy učinit závěr, že využití informací z jiného daňového řízení není zjevně v rozporu se zákonem, jak tvrdí žalobce.
109. Z judikatury NSS (rozsudek ze dne 13. 8. 2008, č. j. 1Afs 100/2008 - 138) zároveň plyne, že výpovědi svědků provedené v jiných daňových řízeních mohou být podkladem pro rozhodnutí, pokud jsou dané listiny daňovému subjektu zpřístupněny, aby se mohl seznámit s jejich obsahem a případně navrhnout další důkazy. Kromě toho je nutné, aby se podklady z jiných daňových řízení dostaly ke správci daně zákonným způsobem. Jak vyplývá ze spisu, obě tyto podmínky byly v posuzovaném případě splněny, tj. vyjádření pana V. se ke správci daně dostalo standardní zákonnou cestou a žalobci bylo toto vyjádření zpřístupněno a měl tak možnost navrhnout další důkazy.

Žalobní námitka č. 6.3 – využití důkazních prostředků z trestního řízení

110. Žalobce ve své žalobě také brojil proti využití důkazních prostředků pocházející z trestního řízení v daňovém řízení. Dle žalobce správce daně neprokázal, že by se s informacemi obsaženými v důkazních prostředcích poskytnutých Policií ČR seznámil v souladu se zákonem.
111. Tato námitka není důvodná. Podle ustanovení § 93 odst. 2 daňového řádu lze jako důkazní prostředky v daňovém řízení použít i veškeré podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jimi vedená řízení. Podmínkou pro využití důkazních prostředků je, aby byly tyto důkazní prostředky získány v souladu se zákonem. Mezi tyto podklady patří i podklady z trestního řízení vedeného proti daňovému subjektu či jiným osobám.
112. Judikatura dovodila několik podmínek, za kterých lze v daňovém řízení využít důkazní prostředky z trestního řízení. V rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2Afs 24/2007 - 119, NSS

vedl, že listiny, z nichž je patrný obsah výpovědí svědků z jiných řízení, mohou ovšem být za splnění určitých podmínek také podkladem pro rozhodnutí. V první řadě musí být pořízeny nezávisle na příslušném daňovém řízení, v onom jiném řízení musí být pořízeny v souladu se zákonem a do sféry správce daně se dostat zákonným způsobem, a konečně musí být uvedené listiny daňovému subjektu zpřístupněny, aby se mohl seznámit s jejich obsahem a případně navrhnout další důkazy, které by zjištění vyplývající z dotčených listin upřesnily, korigovaly či vyvrátily. Kromě toho NSS dovodil, že v případě, že výpovědi svědků zaznamenané v listinách jsou v rozporu s jinými důkazy provedenými v daném daňovém řízení, je třeba tyto rozpory odstranit, přičemž svědka je třeba vyslechnout vždy, požaduje-li to daňový subjekt, ledaže se jedná o požadavek vedený toliko snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení.

113. Kromě toho NSS v rozsudku ze dne 22. 7. 2009, č. j. 1Afs 19/2009 – 57, uvedl, že *„Provedení důkazu listinou zachycující výpověď osoby v trestním řízení, pokud tento důkaz nemohl být opětovně proveden v řízení daňovém, je omezením zásady bezprostřednosti dokazování. Z tohoto důvodu není možné, aby takovýto důkaz mající svůj původ v trestním řízení byl jediným rozhodujícím důkazem, kterým by správce daně unesl své důkazní břemeno (...).“* V tomto rozhodnutí NSS srovnával aplikační praxi při vybírání DPH v členských zemích EU a dovodil, že použití důkazů získaných v trestním řízení pro účely daňového řízení je zásadně přípustné.
114. Je tedy třeba shrnout, že z daňového řádu i z judikatury obecně plyne, že je použití důkazů získaných v trestním řízení pro účely daňového řízení zásadně přípustné. Pouze v určitých případech není možné důkazní prostředky jako podklad pro rozhodnutí použít, např. pokud by se důkazní prostředek dostal do sféry správce daně nezákonným způsobem.
115. Z vyhledávací části správního spisu plyne, že správce daně podal na Policii ČR oznámení o podezření o spáchání trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle ustanovení § 240 zákona č. 40/2009 Sb., trestního zákoníku. Své oznámení odůvodnil komplexními skutkovými zjištěními, které jsou v zásadních obrysech uvedené v rozhodnutí žalovaného o odvolání (v části týkající se prokázání existence podvodu na DPH). Správce daně následně v trestním řízení uplatňoval práva poškozeného, bylo mu proto umožněno nahlédnutí do spisu a byly mu poskytnuty některé kopie dokumentů z trestního spisu. Z *Úředního záznamu o stanovení daně* plyne, že správce daně některé z těchto listin využil jako podklad pro své rozhodnutí (např. úřední záznam o podaném vysvětlení M. M. a úřední záznam o podaném vysvětlení Z. P.). Kromě těchto dokumentů použil správce daně i množství dalších důkazních prostředků (např. výpovědi svědků před správcem daně, údaje z obchodního rejstříku, faktury, výpisy z bankovních účtů apod.). Z obsahu spisu i z *Úředního záznamu o stanovení daně* lze tedy učinit závěr, že správce daně v posuzované věci prováděl rozsáhlé dokazování a nespolehal se ve svých zjištěných pouze na informace získané z trestního spisu. Je zřejmé, že se v posuzovaném případě nejedná o situaci, kdy by byl důkaz mající původ v trestním řízení jediným rozhodujícím důkazem. Právě naopak, soud musí přisvědčit žalovanému, že se jedná opravdu jen o „střípky“ z množství důkazních prostředků, které prvostupňový správce daně shromáždil.
116. Co se týče námitky žalobce, že do správního spisu měl být zařazen celý trestní spis a ne jen některé „vyselektované písemnosti“, považuje tuto námitku soud za nedůvodnou. Do spisu byly zařazeny písemnosti, které správce daně využil jako důkazní prostředky a byly tak v souladu se zákonem a výše zmíněnou judikaturou zpřístupněny žalobci, aby mohl uplatnit svá procesní práva (např. navrhnout dokazování).

117. Žalobce také tvrdil, že správce daně se s informacemi z trestního řízení nemohl seznámit jako poškozený, jelikož nezaplacení daně není nárok, který by dle judikatury mohla finanční správa uplatňovat podle § 43 odst. 2 trestního řádu v trestním řízení. Lze přisvědčit žalobci, že z judikatury Nejvyššího soudu (např. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 31. 7. 1985, sp. zn. 3To 9/85) opravdu plyne, že správce daně nemůže v trestním řízení uplatňovat náhradu škody spočívající ve zkrácení daně. To však neznamená, že nemůže uplatňovat další práva poškozeného v trestním řízení (např. nahlížet do spisu). Je běžnou praxí, že správci daně mají v trestních řízeních postavení poškozeného a správnost tohoto postupu dovozuje i právní doktrína, viz např. komentář k trestnímu řádu „*Postavení poškozeného může náležet rovněž českému státu, a to zejména v souvislosti s řízením o trestném činu zkrácení daně, poplatku nebo podobné povinné platby podle § 240 trestního zákoníku (...)*“ (viz též Draštík, Antonín; Fenyk, Jaroslav a kol. *Trestní řád. Komentář*. Komentář k § 43. Wolters Kluwer. 2017. ISBN 978-80-7552-600-7).

118. Lze tedy shrnout, že v posuzovaném případě došlo k získání informací z trestního spisu zákonným způsobem, žalobci bylo umožněno uplatnit svá procesní práva a byly naplněny i další požadavky stanovené judikaturou (např. informace z trestního spisu nebyly jediným rozhodujícím důkazem pro rozhodnutí správce daně). Soud tedy došel k závěru, že důkazní prostředky z trestního řízení byly použity v daňovém řízení oprávněně.

Žalobní námitka č. 6.4 – postup v rozporu s § 8 odst. 2 daňového řádu

119. Dále žalobce uvedl, že vzhledem k tomu, že u společnosti *Kovové profily* došlo ke zrušení rozhodnutí o doměření daně v rámci odvolacího řízení, mělo by dojít ke zrušení rozhodnutí i v případě žalobce, jelikož se uplatní zásada legitimního očekávání podle § 8 odst. 2 daňového řádu. Situace společnosti *Kovové profily* byla totiž srovnatelná, jelikož byla v daném obchodním řetězci v obdobném postavení jako žalobce.

120. Tato žalobní námitka není důvodná. Podle mínění soudu nelze pouze z obdobného postavení jiné společnosti v obchodním řetězci vyvozovat, že musí být o odvolání žalobce rozhodnuto stejným způsobem. Žalovaný v rozhodnutí o odvolání (str. 39) uvedl, že důvodem vyhovění odvolání v případě společnosti *Kovové profily* byla skutečnost, že správcem daně nebyly předneseny důkazy, které by dostatečně spolehlivě a jednoznačně prokázaly, že společnost *Kovové profily* na rozdíl od žalobce o podvodu na DPH věděla nebo vědět mohla a měla. Soud nepovažuje za nutné vyžádání spisu od žalovaného ve věci společnosti *Kovové profily* a jeho prostudování podle instrukcí žalobce. Takový požadavek by mohl vést k absurdnímu závěru, kdy by si soudy musely v případě posuzování řetězových podvodů nechávat doručovat všechny správní spisy u společností s obdobným postavením v řetězci. Soud nepovažuje závěr žalovaného, že v případě společnosti *Kovové profily* jejímu odvolání vyhověl vzhledem k nedostatku důkazů o vědomosti této společnosti o účasti na podvodu na DPH, zatímco v případě žalobce existovalo takových důkazů dostatek, za nijak nestandardní a považuje tedy námitku žalobce za nedůvodnou.

Žalobní námitka č. 6.5 – nepřeražení všech písemností z neveřejné (vyhledávací) části do veřejné části spisu

121. Žalobce nakonec namítl, že správce daně postupoval v rozporu s ustanovením § 65 odst. 2 daňového řádu, když nepřeradil při ukončení daňové kontroly všechny písemnosti z neveřejné části spisu do veřejné části spisu.

122. Ani tato námitka není důvodná. Soud předně uvádí, že pro zdaňovací období říjen 2014, o kterém rozhodl žalovaný v napadeném rozhodnutí, nebyla provedena žádná daňová kontrola, jak naznačuje žalobce, jelikož ji žalobce ve zdaňovacím období 2014 neumožnil. Soud si je vědom, že žalobce podal téměř stejnou žalobu i proti jinému rozhodnutí žalovaného a předpokládá proto, že se jedná o zjevnou chybu v psaní. Rozhodl se proto posoudit, zda správce daně postupoval v souladu s § 65 odst. 2 daňového řádu, jelikož to je také podstatou žalobcoví námitky.
123. Podle ustanovení § 65 odst. 2 daňového řádu musí být po provedeném hodnocení důkazů všechny důkazní prostředky, které byly předmětem dokazování, z vyhledávací (neveřejné) části spisu přesunuty do veřejné části spisu týkající se daného daňového řízení. Po provedení hodnocení důkazů musí mít totiž daňový subjekt možnost se s těmito důkazy seznámit, aby mohl účinně uplatňovat svá procesní práva (např. své právo navrhnout doplnění dokazování). Toto ustanovení však neznamená, že do veřejné části spisu musí být přerazovány všechny písemnosti, jak namítá žalobce. Z § 65 odst. 2 vyplývá, že do veřejné části spisu se přerazují jen písemnosti podle § 65 odst. 1 písm. a), tedy písemnosti, které jsou v řízení uplatněny jako důkazní prostředek. Písemnosti podle § 65 odst. 1 písm. b) až d) se do veřejné části spisu obecně nezařazují (resp. zařazují jen v případě, že by byly zároveň využity jako důkazní prostředek). Jedná se např. o písemnosti sloužící výlučně pro potřeby správce daně.
124. Ze spisu dále vyplývá, že dne 22. 2. 2018 byly vybrané písemnosti přerazeny z neveřejné části spisu do jeho veřejné části. Konkrétně se jednalo o dokumenty týkající se mezinárodní výměny informací s Německem, USA a Belgií. Tyto dokumenty byly přerazeny do veřejné části spisu, jelikož se jednalo o listiny, které správce daně použil v daňovém řízení jako důkaz. V rozhodnutí o odvolání žalovaný uvádí (str. 40), že na základě odvolací námitky žalobce ověřil, že se ve vyhledávací části spisu již nenacházejí žádné důkazní prostředky svědčící jak ve prospěch, tak v neprospěch žalobce. To si ověřil i zdejší soud, který měl neveřejnou část spisu pro své rozhodnutí v této věci k dispozici. Lze tedy uzavřít, že správce daně nepostupoval v rozporu s § 65 odst. 2 daňového řádu, když nepřeřadil do veřejné části spisu všechny písemnosti. Ze zákona plyne, že správní orgán má povinnost přeřadit do veřejné části spisu jen ty písemnosti, které byly v řízení použity jako důkazní prostředek v rámci hodnocení důkazů, což se v posuzované věci stalo.

Závěr a náklady řízení

125. S ohledem na výše uvedené soud dospěl k závěru, že podaná žaloba není důvodná a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
126. O nákladech řízení rozhodl soud podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Ve věci měl plný úspěch žalovaný. Žalovanému však nevznikly žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti, a proto Městský soud v Praze rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

P o u č e n í

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

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

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

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

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

V Praze dne 1. července 2020

Mgr. Marek B e d ř i c h , v. r.
předseda senátu