



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Václava Trajera a soudců Mgr. Ladislava Vaško a Ing. Mgr. Martina Jakuba Bruse ve věci

žalobkyně: **PLYNOPOL s. r. o.**, IČO: 64652904,
sídlem Havířská 346/100, 400 10 Ústí nad Labem,
zastoupena JUDr. Lubomírem Pánikem, advokátem,
sídlem Masarykova 1120/43, 400 01 Ústí nad Labem,

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 5. 2017, č. j. 22122/17/5300-22444-711887,

takto:

I. Žaloba **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého právního zástupce domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného Odvolacího finančního ředitelství ze dne 18. 5. 2017, č. j. 22122/17/5300-22444-711887, jímž bylo zamítnuto její odvolání a byl potvrzen platební výměr Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

„správce daně“) ze dne 1. 9. 2016, č. j. 1974254/16/2501-50523-507967, jímž správce daně podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) a podle § 147, § 139 odst. 1 a § 90 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) vyměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období září 2012 ve výši 1 902 774 Kč.

Žaloba

2. V žalobě žalobkyně předeslala, že podle daňových orgánů splnila formální i hmotněprávní podmínky pro vznik odpočtu daně, nicméně tento jí nebyl přiznán v návaznosti na judikaturu Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora Evropské unie týkající se daňových podvodů. Žalobkyně poukázala na tabulky k jednotlivým obchodním případům, které vytvořila pro polemiku s tvrzením správce daně o nestandardních cenách, a trvala na tom, že její zisk byl přiměřený. Průběh obchodů podle žalobkyně kopíroval burzovní nabídky a poptávky a důvodem fakturace během několika málo dnů, na kterou upozorňoval žalovaný, byla právě skutečnost, že obchody s pomocí burzovních ukazatelů se realizují rychle, často telefonicky nebo zkrácenými dorozumívacími prostředky, přičemž komodity (měděné katody) jsou standardizovány, a proto neexistují žádné zvláštní dodací podmínky, čemuž odpovídají i obecné a stručné rámcové kupní smlouvy vycházející ze smluvní autonomie smluvních stran. Žalobkyně poukázala na to, že byl vytvořen mechanismus kontraktace, plnění a placení, který smluvním stranám vyhovoval, a proto jí nelze vytýkat, že údajně rezignovala na vytvoření obchodního vztahu a stavět na obsahu smluvní dokumentace závěry o podvodu. Žalobkyně blíže popsala průběh obchodních transakcí vztahujících se k slovenskému odběrateli MH – METAL, s. r. o., (dále jen „MH Metal“) a dodala, že pokud by se jí daňové orgány konkrétně zeptaly na skutečnosti, které budí pochyby, odpověděla by jim. Vytýkané rozdíly mezi obsahem předávacích protokolů a skutečností vysvětlila jako administrativní nepřesnost, která podle ní neměla vliv na zakázku.
3. Skutečnost, že se na jednom místě současně nacházel kamion, jímž bylo zboží přivezeno, i kamion, kterým mělo pokračovat dále, není podle žalobkyně neobvyklá a rozhodně z ní nelze dovodit, že k dodání zboží došlo až 4. 7. 2012, nikoli 3. 7. 2012. Za nepodložené označila žalobkyně úvahu žalovaného, že je nepravděpodobné, aby kamion s naloženým zbožím zůstal do dalšího dne v areálu společnosti ZE-KOV METAL s. r. o. (dále jen „Ze-kov“), i jeho závěr, že žalobkyně ze svého setkání se společností MH Metal v areálu Ze-kov musela nabýt podezření o důvěryhodnosti daných transakcí. Podle žalobkyně není podstatné, zda o sobě jednotlivé společnosti věděly, či nikoli. Žalobkyně zpochybnila závěry žalovaného o tom, že nevyvinula patřičnou opatrnost, a podotkla, že skutečnost, že společnosti MH Metal a Ze-kov o sobě měly povědomí, nic nenaznačuje o podvodu, o kterém by žalobkyně věděla. Argument žalovaného, že se žalobkyně s některými společnostmi v řetězci znala, což navozuje možnost vzájemné shody a koordinované akce, by podle žalobkyně mohl být použit prakticky kdykoli, protože v rámci určitého odvětví jednotlivé společnosti samozřejmě vědí, kdo je na trhu a v jakém postavení.
4. Podle žalobkyně žalovaný připouštěl, že ke stanovení ceny dochází prostřednictvím burzy. Konstatovala, že údajný rozpor mezi jednatelem Ze-kov a MH Metal ohledně burzy London Metal Exchange (dále jen „burza LME“) vysvětluje burzovní tabulka, kterou navrhla jako důkaz. Drobné rozpory ve výpovědi svědka R., které se týkaly skutečností, jež se staly před několika lety, byly podle žalobkyně jen drobnou odchylkou od běžné praxe. Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Poznamenala, že otázka, zda byla faktura č. „X“ zaplacená před uskutečněním obchodu, nebo po něm, nepředstavuje natolik závažnou záležitost, která by odůvodnila údajné rozpory. Žalobkyně popsala, že v rámci obchodu byla určena komodita i cena, přičemž s ohledem na to, že dodávka probíhala postupně několika odběratelskými vztahy, zajišťovala se přeprava a přechod hranic, mohla se logicky objevit okolnost, která způsobí například zdržení dodávky nebo platby, případně jiná takováto v obchodě běžně se vyskytující událost. Totéž podle žalobkyně platí i ve vztahu k přepravci, kdy přeprava byla variabilní a kapacita se využívala tak, aby byly dopravní prostředky vytíženy. Přepravu kamionových nákladů označila žalobkyně za vysoce sofistikovaný systém, a to z důvodu čekacích lhůt a maximálního vytížení expedičních kapacit, a proto podle žalobkyně není moment objednání přepravy a sdělení jejího termínu natolik závažnou skutečností, aby mohl být důkazem pro konstatování podvodu, a to i v souvislosti s ostatními důkazy. Podle žalobkyně nebylo předmětem šetření daňových orgánů, zda měla žalobkyně vliv na datum přepravy, či nikoli, přičemž tato situace by musela být posouzena komplexně z pohledu přepravce i jednotlivých účastníků.

5. K otázce určení ceny a marže za zboží žalobkyně uvedla, že podle ústní dohody se kupní cena určovala podle burzy LME mínus odpočet, který u společnosti FTM Trading (*patrně míněno VTM Trading s. r. o., dále jen „VTM Trading“, pozn. soudu*) činil 200 EUR za tunu a u společnosti Ze-kov 150 EUR za tunu. Obdobné pravidlo se podle žalobkyně používalo i s odběratelem MH Metal, kde se k burzovní ceně připočítávala prémie 100 EUR za tunu, tudíž se marže pohybovala od 220 do 280 EUR za tunu katod a obchody v žádném případě nebyly prodělné. V této souvislosti žalobkyně poukázala na své daňové přiznání za rok 2012 s hospodářským výsledkem 1 703 519 Kč a tabulku výpočtu nákupních a prodejních cen, kterou považovala za důkaz logičnosti marže. Žalobkyně doplnila, že burza LME je světovým centrem pro obchodování průmyslových kovů a ceny zjištěné na jejích třech obchodních platformách jsou používány jako globální referenční ceny (po přepočtu z USD na EUR). Zdůraznila, že ceny měděných katod se dynamicky mění každou hodinu i minutu. Případný prodělek jiného subjektu v řetězci považovala žalobkyně za okolnost, která se jí netýká, a dodala, že není zřejmé, jak žalovaný dospěl k tomu, že o této okolnosti žalobkyně musela vědět.
6. K nesrovnalostem v dokladech, na které upozornil žalovaný, žalobkyně poznamenala, že při tomto způsobu nákupu dané komodity není nutné vyhotovovat předávací protokoly a převzetí zboží se může uskutečňovat jeho fyzickým převzetím nebo jiným dohodnutým způsobem. K tomu žalobkyně poukázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 55/2016 a dodala, že žalovaný se zásadami v tomto rozsudku uvedenými neřídil. Zdůraznila, že předávací protokoly nejsou obligatorní náležitostí prodeje, a proto z jejich nesouladu se skutečným průběhem obchodu nelze dovozovat podvod. Při obchodování s měděnými katodami totiž podle žalobkyně často dochází k časovým posunům či změnám dispozic dodání, které se ne vždy promítnou do smluvní dokumentace nebo do dodacího listu. Žalobkyně konstatovala, že neexistuje právní předpis, ze kterého by vyplývala povinnost vydávat a evidovat certifikáty měděných katod. Při dodávkách jsou podle žalobkyně kontrolovány zejména vzhled, způsob balení (popsala specifika balení od jednotlivých výrobců) a hmotnost každého balíku, přičemž čistota mědi (minimálně 99,96 %) je garantována již samotným výrobním procesem. Dodala, že správce daně nereagoval na její návrhy kontaktovat za účelem ověření jakosti a jedinečnosti vzhledu katod jednotlivé výrobce.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

7. Žalobkyně konstatovala, že nezveřejnění účetních závěrek společnosti Ze-kov v obchodním rejstříku je především věcí kontroly obchodního rejstříku ze strany orgánů daňové správy, přičemž není zřejmé, zda vůči společnosti Ze-kov uplatnily nějaké výzvy či jiný úřední postup. Podle žalobkyně se schopnost dodat požadované zboží a plnit závazky ověřuje jinak, neboť účetní závěrka nemusí předmětné skutečnosti vyjadřovat a žalobkyně nemá možnost si ověřit správnost účetní závěrky. Dodala, že pro životaschopnost firmy je rozhodující spíše to, co v závěrkách není, tedy dlouhodobé kontrakty, finanční zázemí apod. Žalobkyně zdůraznila, že u společnosti Ze-kov nedošlo k reklamaci, požadované zboží bylo dodáno, tudíž tato část tzv. objektivních okolností není opodstatněná.
8. Podle žalobkyně nemá závěr žalovaného, že skutečnosti uvedené v napadeném rozhodnutí tvoří logický, ničím nenarušený a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a navazujících a nepřímých důkazů, oporu v provedeném dokazování, jde o pouhé domněnky žalovaného, čemuž odpovídají i slovní obraty používané v napadeném rozhodnutí. S poukazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 4 Afs 129/2016 žalobkyně konstatovala, že zkoumání daňového podvodu je prioritní, nicméně se jím žalovaný nezabýval. Podotkla, že v řetězcích popisovaných žalovaným chybí vztah bezprostřednosti, neboť tzv. *missing trader* nebyl v přímém kontaktu se žalobkyní a u jejího dodavatele Ze-kov žádná pochybení či objektivní okolnosti nebyly prokázány. Žalovanému žalobkyně vytýkala, že neprovedl rozhodující důkazy, nezabýval obvyklou praxí a u objektivních okolností nepřihlédl k jejím tvrzením, jimiž v odvolání vyvracela, že o údajném podvodu věděla. Namísto toho žalovaný podle žalobkyně komentoval nepodstatné detaily, které považovala za administrativní nepřesnosti nebo neupravení původního textu s ohledem na následnou změnu apod. Zdůraznila, že bylo povinností daňových orgánů provést navržené důkazy, nebo uvést, proč je neprovedou; není však možné, aby je přešly bez jakéhokoli zhodnocení. Žalobkyně proto konstatovala, že daňové orgány neúplně a nesprávně zjistily skutkový stav, a tím porušily § 92 odst. 2 a 7 daňového řádu. Dále podotkla, že v jejím případě nebyla splněna kritéria uvedená v rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 26/2012.
9. Žalobkyně namítala, že v daňovém řízení musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Za rozhodné pokládala posouzení všech objektivních okolností transakce včetně vazeb mezi subjekty, zda tyto transakce neprobíhaly za krajně neobvyklých či nelogických podmínek, zda docházelo k úhradám a zda se nejednalo o neobvykle nízké ceny. Žalobkyně měla za to, že v jejím případě úhrady fakturovaných částek probíhaly a ceny nebyly neobvykle nízké a že ani ostatní indicie nevybočovaly z toho, v jakých obvyklých dimenzích se převody měděných katod uskutečňují (obchodní pravidla, zvyklosti, specifika komodity). Podle žalobkyně nebyly opatřeny dostatečné důkazy o tom, že věděla či mohla vědět o svém zapojení do obchodního řetězce zatíženého podvodným jednáním. Postrádala také základní charakteristiku podvodu spočívající v tom, že některý subjekt neodvede daň nebo nějak zkrátí její výběr. Nic takového podle žalobkyně prokázáno nebylo, když správce daně rezignoval na vysvětlení obchodování s měděnými katodami a místo toho se soustředil na detaily, které neměly vliv na rozhodující závěry a mohly se v průběhu realizace dodávky měnit a upravovat.
10. K problematice přijetí rozumných opatření ze strany žalobkyně tato připomněla, že vzhledem k běžné obchodní praxi nebylo třeba ve smlouvě podrobně upravovat předmět plnění ani tvorbu ceny vycházející z burzovních ukazatelů. Pokud jde o zjišťování cesty Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

zboží a článků řetězce, žalobkyně poznamenala, že rozhodující byl výrobce katod, od něhož se odvíjely certifikáty, vlastnosti a postup prodeje. Podle žalobkyně nelze po technicky zaměřené firmě požadovat, aby studovala články v daňových časopisech, odborné publikace či judikaturu. Zdůraznila, že u svých obchodních partnerů prověřovala řádnou registraci k DPH, resp. že nejsou nespolehlivými plátcí. Podotkla, že daňové orgány neuvedly, jaký vzorový postup měla provozovat. Podle žalobkyně je odmítnutí nároku na odpočet DPH výjimkou ze základní zásady, a proto je povinností daňových orgánů dostatečně prokázat objektivní okolnosti umožňující závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět o svém zapojení do podvodu. Podotkla, že zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními, a proto subjekty, jež přijaly veškerá rozumně požadovatelná opatření, aby zajistily, že jejich plnění nebudou součástí daňového podvodu, musejí mít možnost důvěřovat legalitě plnění, aniž by riskovaly ztrátu nároku na odpočet DPH. O existenci podvodného jednání přitom vypovídá neprokázání původu zboží, nadhodnocení zboží, nestandardní vztahy v řetězci, neodvedení DPH, nekontaktnost dodavatelů apod. K tomu žalobkyně odkázala na rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci C 384/04, rozsudek Krajského soudu v Ostravě sp. zn. 65 Af 1/2014 a rozsudek Krajského soudu v Brně sp. zn. 30 Af 67/2013. Dodala, že z provedeného dokazování nevyplývalo, že by její dodavatelé byli vůči ní v době realizace dodávek nekontaktní. Poznamenala, že v naposledy zmíněném rozsudku soud označil za běžné, že dochází ke změnám dodavatelů, a z toho dovodila, že změna může nastat i u jednotlivých plnění, jejich termínů, návaznosti na přepravu apod. Zároveň podle žalobkyně z citovaného rozsudku vyplývá, že ústně uzavřená smlouva ani platba v hotovosti nejsou žádným právním předpisem vyloučeny.

11. Žalobkyně zdůraznila, že při hodnocení objektivních okolností je nutné brát v potaz charakter, rozsah a povahu obchodů, k čemuž daňové orgány nepřihlédly. Připomněla, že podle rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 55/2016 si daňové orgány měly opatřit dostatečné důkazy o jejím povědomí o zapojení do řetězce a o nedostatku dobré víry, úvahy nepostačují. Podle žalobkyně současně došlo k porušení zásady materiální pravdy. Konstatovala, že správce daně je povinen provést i důkazní prostředky podporující tvrzení daňového subjektu a zajistit objektivitu dokazování. Daňové orgány tak podle žalobkyně porušily § 92 odst. 2, 3 a 7, § 93 odst. 1, § 101 odst. 1 a § 102 odst. 4 daňového řádu a postupem žalovaného navíc došlo k porušení § 114 odst. 2, § 115 odst. 1 a § 116 odst. 2 daňového řádu.
12. Ve vztahu k dani na výstupu žalobkyně namítala, že daňové orgány nezaujaly stanovisko k jejím tvrzením týkajícím se její dobré víry a na její námitky odpovídaly obecnými úvahami, aniž by je řešily. Podle žalobkyně nebyla vyvrácena její námitka, že když vyplňovala doklady o překročení hranice, byla v dobré víře, neboť byla odkázána na údaje odběratele. Podotkla, že jen těžko si lze představit, že by u takovýchto obchodů sám dodavatel prováděl nějaké šetření a pátrání, neboť k tomu chybí legislativní podklad. Dodala, že žalovaný měl specifikovat jak takové pátrání provádět (kromě údajů sdělených odběratelem). Daňové orgány rovněž opomněly, že zákonné povinnosti žalobkyně skončily předáním zboží odběrateli či přepravci, neboť další pohyb zboží již nemohla ovlivnit, a nemohla si ani na odběrateli vynutit důkazní prostředky prokazující, že došlo k dodání zboží do jiného členského státu. Podle žalobkyně není možné požadovat, aby například doprovázela kamion za hranice na místa jeho zastavení, předávání zboží apod. S odkazem na rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci C 409/04 a rozsudek

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 4/2013 žalobkyně uvedla, že pokud dodavatel splní své povinnosti ohledně důkazů dodání uvnitř Evropské unie, musí být za osobou povinnou k DPH považován pořizovatel, ačkoli nesplnil svou povinnost přepravit zboží do jiného členského státu. Skutečně rozhodující přitom budou věrohodné důkazy, na základě kterých by obezřetný podnikatel mohl usuzovat, že zboží bylo vyvezeno do jiného členského státu. Žalobkyně měla za to, že v daném případě byly tyto podmínky splněny, neboť byly vystavovány nákladní listy CMR, bylo sjednáno místo, kam mělo být zboží přepravováno a pro jakou firmu, byl specifikován dopravní prostředek či přepravce atd. K tomu podle žalobkyně přistupuje fotodokumentace zachycující předání a faktické přeložení na vozidlo přepravce. Nesouhlasila s názorem žalovaného o účelovosti fotografií o nakládce a zdůraznila, že tento způsob dokumentace jí doporučil správce daně. Žalobkyně upozornila na to, že žalovaný vůbec neřešil odpovědnost přepravce v mezinárodní silniční dopravě ani to, kdo přepravce objednal a vytyčil mu trasu a zda zde mohlo být nějaké spoluzavinění žalobkyně, které by prolamovalo její dobrou víru. Podle žalobkyně však odpovědnost přepravce a zjištění jeho motivů mohly mít nezaměnitelnou hodnotu jako důkaz. K tvrzení žalovaného, že faktické překročení hranice bylo formální, což zakládá odpovědnost žalobkyně, tato opět podotkla, že nebylo zkoumáno, kdo za takovou formálnost odpovídá. Odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 104/2012 označila za nepřipadný.

13. Žalobkyně dále namítala, že závěr žalovaného, že nepřijala potřebná opatření k předejití či zabránění účasti na daňovém podvodu, nenavazuje na argumentaci na stranách 27 a 28 napadeného rozhodnutí ohledně dobré víry a skutečnost, že si údajně nepočínala obezřetně, nebyla prokázána. Žalovaný podle žalobkyně nespecifikoval opatření, která by byla schopna reálně předejít a zabránit podvodu na DPH. Žalobkyně se pozastavila nad formulací „zabránit účasti“, protože ta již její účast na podvodu presumuje. Dodala, že pokud by taková opatření skutečně existovala, samozřejmě by byla dávno publikována. Podle žalobkyně není souvislost mezi nepřijetím opatření a dobrou vírou, navíc ona sama přijala adekvátní (okolnostem přiměřená) opatření, jež byla v jejích možnostech. Měla za to, že zjištěné okolnosti nenasvědčují tomu, že by nejednala s takovou mírou obezřetnosti, kterou po ní lze rozumně a spravedlivě požadovat. I v této souvislosti žalobkyně zopakovala svou námitku porušení zásady materiální pravdy. Ze strany žalovaného žalobkyně postrádala rovněž konkretizaci zajišťovacích institutů, které měla zahrnout do smluvní dokumentace, a zdůraznila, že povaha obchodování se řídí specifiky komodity a že platí zásada neformálnosti umožňující ústní či konkludentní dohody.
14. K argumentaci žalovaného o řetězci dílčích skutečností a důkazů v souhrnu prokazujících povědomí žalobkyně o její účasti na daňovém podvodu žalobkyně poznamenala, že totéž by mělo platit i o jejích důkazech a tvrzeních, tj. že tvoří řetězec, který prokazuje její neúčast na podvodu. Žalobkyně nesouhlasila s výkladem důkazů popsáním v odstavcích 128 a 129 napadeného rozhodnutí a konstatovala, že předložila důkazy o tom, že je v dobré víře, a tyto důkazy tvoří logický a ucelený řetězec potvrzující vývoz do jiného členského státu. Daňové orgány však k těmto důkazům nepřihlédly a paušálně je bez bližšího odůvodnění odmítly.
15. Ve vztahu k zásadě proporcionality a oficiality žalobkyně namítala, že veškeré riziko nemůže být přeneseno na daňový subjekt. Uvedla, že daňové orgány mají neomezenou možnost provádět legislativní úpravy, opatření v oblasti správy daní, vydávat metodické posudky a doporučení, nicméně tato opatření jsou neúčinná, neboť nárůst podvodů na Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

DPH trvá. Podle žalobkyně se žalovaný s touto odvolací námitkou nevypořádal. Současně poukázala také na porušení § 1 odst. 2 daňového řádu, pokud jde o správné zjištění výše daně a přiměřenost. Zdůraznila, že daňové orgány porušily i zásadu volného hodnocení důkazů, neboť správce daně k navrženým důkazům podotkl, že neosvědčily, že žalobkyně nemohla vědět o podvodu, a proto k nim fakticky nepřihlížel. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 65/2013 žalobkyně konstatovala, že není přípustné vybrané důkazy *a priori* odmítnout, nebo naopak bez dalšího akceptovat. Dodala, že popis všech prokázaných skutečností by měl být prezentován jako koherentní celek, a to nikoli jen formálně, nýbrž i materiálně. Podle žalobkyně správce daně nezpochybnil ani nevyloučil její tvrzení a důkazy, které jsou obvyklé, respektují způsob dokazování v obchodních vztazích i v obchodování s danou komoditou. Poukázala na to, že daňové orgány nespecifikovaly, jakého druhu nebo charakteru by měly být další jimi požadované důkazy, a jejich argumentace zůstala jen v obecné rovině.

16. Podle žalobkyně byla porušena i zásada legitimního očekávání, neboť správce daně postupoval rozdílně při kontrole DPH za zdaňovací období roku 2011 a v nyní projednávané věci. Doplnila, že nejde jen o porovnávání jednotlivých měsíců u žalobkyně, ale o porovnání hodnocení těchto operací u ostatních dodavatelů a odběratelů dané komodity, přičemž takové dokazování provedeno nebylo. Správce daně se proto podle žalobkyně měl zabývat také relevantními okolnostmi ostatních dodávek, což však neučinil, a tím porušil § 8 odst. 1, § 78 a § 92 odst. 2 daňového řádu. Žalobkyně shrnula, že provedené dokazování bylo neúplné, daňové orgány neprovedly či nevyhodnotily podstatné důkazy a provedené důkazy hodnotily v neprospěch žalobkyně. Zdůraznila, že nebyl zpochybněn stav popsáný v účetnictví ve fakturaci, v předávacích protokolech a v platbách současně nebylo prokázáno, že se žalobkyně účastnila daňového podvodu nebo že o něm věděla či vědět měla a mohla. To podle žalobkyně vedlo k porušení § 64 a § 72 zákona o DPH a k majetkové újmě na straně žalobkyně.

Vyjádření žalovaného k žalobě

17. Žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě, v němž navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost. Popsal průběh řízení a odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, ve kterém se v bodech 47 až 56 zabýval existencí daňového podvodu. Poukázal na to, že chybějící daň byla v daných obchodních věcech detekována u společností CORSO INVESTING s. r. o. (dále jen „Corso“) a ANCHOR PLUS s. r. o. (dále jen „Anchor“). Žalovaný odmítl názor žalobkyně, že daňové orgány neopatřily dostatečné důkazy o tom, že měla a mohla vědět o svém zapojení do obchodního řetězce zatíženého podvodným jednáním. Podle žalovaného byly v průběhu daňového řízení zjištěny skutečnosti, které komplexně ve svém souhrnu prokazují existenci objektivních okolností svědčících o vědomosti žalobkyně o zapojení do daňového podvodu. Žalovaný upozornil na to, že tyto okolnosti jsou vymezeny na stranách 14 až 20 napadeného rozhodnutí, a následně je zrekapituloval. Poukázal na judikaturu Soudního dvora Evropské unie, podle které je po daňových subjektech v obchodních vztazích vyžadována určitá míra obezřetnosti a opatrnost, zvláště při obchodech s velkým finančním dopadem, tudíž nemuselo dojít k porušení právních předpisů, aby mohl uzavřít, že žalobkyně nepostupovala s péčí řádného hospodáře a s dostatečnou mírou obezřetnosti. Podle žalovaného tvoří jím popsané skutečnosti ve svém souhrnu logický, ničím nenarušený a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují, že žalobkyně o podvodu na DPH věděla nebo vědět měla a mohla.

18. S poukazem na podmínky pro uplatnění osvobození od DPH podle § 64 odst. 1 zákona o DPH žalovaný konstatoval, že v dané věci považoval za sporné splnění podmínky faktického přepravení zboží do jiného členského státu, neboť ani v jednom případě nebylo zboží přepraveno na Slovensko tak, jak je uvedeno v nákladních listech CMR. Ani pokud by kamion skutečně do Kút přijel, podle žalovaného by se nejednalo o naplnění podmínky přepravy do jiného členského státu, neboť překročení hranic proběhlo toliko formálně, bez jakéhokoli logického či ekonomického opodstatnění, tj. účelově, což při výslechu dne 9. 3. 2015 potvrdil i jednatel společnosti MH Metal. Tento postup žalovaný označil za obcházení zákona a odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 104/2012. Podle žalovaného nemohla být žalobkyně v dobré víře, že zboží bylo skutečně přepraveno na Slovensko, neboť disponovala toliko nákladními listy CMR, které sama vystavila a v nichž uvedla místo dodání Kúty, tj. město v bezprostřední blízkosti hranic, kde společnost MH Metal sídlící v Bratislavě neměla žádné skladovací prostory. Žalovaný shrnul, že k dodání zboží zmíněné společnosti fakticky došlo, nicméně nebylo prokázáno, že se jednalo o intrakomunitární plnění, a proto byla tato plnění posouzena jako tuzemská, zatížená daní na výstupu.

Replika žalobkyně k vyjádření žalovaného

19. V replice ze dne 11. 10. 2017 žalobkyně uvedla, že předpokládá, že si správce daně v mezidobí opatroval informace o výsledcích daňových kontrol u dodavatelů a subdodavatelů, aby zjistil, zda z nich vyplývají důkazy o tom, že žalobkyně nebyla v dobré víře a že mohla předvídat skutečnosti uváděné ve výsledku daňové kontroly. Stejně tak by podle žalobkyně již mohlo být známo, zda došlo k nějakému trestnímu řízení.

Ústní jednání soudu

20. Při jednání soudu konaném dne 12. 2. 2020 substituční právní zástupkyně žalobkyně trvala na tom, že v případě žalobkyně byly splněny předpoklady pro přiznání daňového zvýhodnění a že nebylo prokázáno povědomí žalobkyně o zatažení do daňového podvodu. Zdůraznila, že v rámci obchodních vztahů si žalobkyně ověřovala údaje z obchodního rejstříku a údaje o spolehlivosti partnerů ve vztahu k plátcovství DPH. Podle své substituční právní zástupkyně nemohla žalobkyně v době uskutečnění zdanitelných plnění vědět, že jiné subjekty v obchodním řetězci byly následně ze strany daňových orgánů shledány podezřelými. Konstatovala, že ověřením spolehlivosti plátců a v důsledku toho, že žalobkyně znala partnery svých obchodních partnerů, byl dostatečně naplněn požadavek na obezřetnost v obchodních vztazích.
21. Pověřená pracovnice žalovaného při tomtéž jednání uvedla, že daňové orgány dostaly veškerým podmínkám vymezeným zákonem i judikaturou k tomu, aby bylo možno dospět k závěru, že žalobkyně se podílela na daňovém podvodu. Podle pověřené pracovnice žalovaného byl daňový podvod dostatečně vymezen včetně objektivních skutečností, které prokazovaly povědomí žalobkyně o účasti na daňovém podvodu. Pověřená pracovnice žalované současně zdůraznila, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno ve vztahu k otázce vývozu zboží do jiného členského státu, neboť pouhé formální vyvezení zboží nelze za takový vývoz považovat.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Posouzení věci soudem

22. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlédnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.
23. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu a po prostudování obsahu předloženého správního spisu dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
24. Nejprve se soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, kterou žalobkyně spatřovala v tom, že se žalovaný nezabýval některými jejími argumenty a nevypořádal některé odvolací námitky. Podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu platí, že „[z] odůvodnění rozhodnutí správního orgánu musí být seznatelné, proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti předestírané účastníkem za nerozhodné, nesprávné nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl, jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů a jaké úvahy jej vedly k uložení sankce v konkrétní výši“ (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2010, č. j. 9 As 66/2009-46, ze dne 4. 2. 2010, č. j. 7 Afs 1/2010-53, nebo ze dne 23. 7. 2009, č. j. 9 As 71/2008-109, všechny dostupné na www.nssoud.cz). V této souvislosti soud dodává, že po odvolacím orgánu nelze požadovat ani to, aby se vyslovil ke každé větě uvedené v odvolání; plně postačí, pokud z jeho rozhodnutí bude zřejmé, na základě jakých skutečností rozhodoval a jakými úvahami se řídil (blíže srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2008, č. j. 8 As 13/2007-100, dostupný na www.nssoud.cz). Těmto požadavkům na odůvodnění rozhodnutí žalovaný v projednávané věci podle názoru zdejšího soudu dostál.
25. Tvrzení žalobkyně, že žalovaný u objektivních okolností zcela ignoroval její argumentaci v odvolání, se nezakládá na pravdě, neboť žalovaný v bodě 129 napadeného rozhodnutí na příslušné námitky reagoval a zachoval i žalobkyní použité členění námitek podle písmen. K namítanému nevypořádání se s obvyklou praxí soud podotýká, že v části c) na straně 16 napadeného rozhodnutí žalovaný upozornil na to, že v běžném obchodním styku je obvyklé, že obchodní smlouvy jsou formulovány maximálně konkrétně tak, aby mohla být zajištěna vymahatelnost práv a povinností z nich plynoucích. Podle názoru soudu se tedy žalovaný obvyklou praxí zabýval a soud se s jeho závěrem plně ztotožňuje. Žalobkyně navíc neupřesnila, jakou obvyklou praxi měla na mysli, a její existenci ani prokázala.
26. Na odvolací námitku, že daňové orgány mají neomezenou možnost provádět legislativní úpravy, opatření v oblasti správy daní, vydávat metodické posudky a doporučení, nicméně Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

tato opatření jsou neúčinná, neboť nárůst podvodů na DPH trvá, žalovaný dostatečně reagoval na stranách 29 a 30 napadeného rozhodnutí. Na straně 34 napadeného rozhodnutí žalovaný konstatoval, že není relevantní, zda byl dán podnět k doměření daně společnosti MH Metal, a že na projednávanou věc to nemá žádný vliv; tím žalovaný odpověděl i na námitku, proč nebyla daň vyměřena zmíněné společnosti.

27. Soud nepřisvědčil názoru žalobkyně, že daňové orgány nezaujaly stanovisko k jejím tvrzením týkajícím se její dobré víry, pokud jde o daň na výstupu, a na její námitky odpovídaly obecnými úvahami, aniž by je řešily. Žalovaný totiž v odstavci 126 napadeného rozhodnutí konstatoval, že doklady, které měla žalobkyně k dispozici, nepostačily k tomu, aby založily její dobrou víru, neboť existovaly skutečnosti signalizující rizikovitost transakce. Připomněl, že mezi žalobkyní a společností MH Metal byla uzavřena pouze nekonkrétní rámcová kupní smlouva, která neobsahovala žádné ujednání o dodání zboží do jiného členského státu, ani o přepravě. Žalovaný upozornil na to, že společnosti MH Metal sídlí v Bratislavě a z žádných důkazních prostředků nevyplývá, že by měla v Kútech skladové prostory, přičemž samotná skutečnost, že podle nákladních listů CMR bylo zboží dodáno do Kút, tedy do města v bezprostřední blízkosti hranic s Českou republikou, a to bez jakéhokoli opodstatnění, měla žalobkyni vést k větší obezřetnosti a ke snaze opatřit si důkazy hodnověrně prokazující faktické dodání zboží do jiného členského státu. Pokud to žalobkyně neučinila, nemohla podle žalovaného v dobré víře vystavit doklady bez DPH. Soud má za to, že žalovaný touto argumentací naprosto dostatečně a zcela konkrétně (nikoli jen obecnými úvahami) reagoval na příslušná tvrzení žalobkyně.
28. K námitce žalobkyně, že žalovaný vůbec neřešil odpovědnost přepravce v mezinárodní silniční dopravě ani to, kdo přepravce objednal a vytyčil mu trasu a zda zde mohlo být nějaké spoluzavinění žalobkyně, které by prolamovalo její dobrou víru, soud připomíná, že žalovaný v této souvislosti v odstavci 136 napadeného rozhodnutí poukázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu (konkrétně rozsudek sp. zn. 1 Afs 104/2012) a zdůraznil, že ani v případě, kdy přepravu zajišťuje odběratel, nelze snižovat nároky kladené na plátce daně a upustit od jeho povinnosti prokázat, že zboží bylo skutečně přepraveno do jiného členského státu. Podle žalovaného se proto žalobkyně právě s ohledem na skutečnost, že dopravce podléhal příkazům odběratele, měla zajímat o další osud zboží a žádat odběratele o důkazní prostředky, že k dodání zboží do jiného členského státu skutečně došlo. Žalovaný dodal, že takovéto povinnosti odběratele však nebyly upraveny ani ve smluvních ujednáních. Toto vypořádání námitky upozorňující na odpovědnost přepravce, kterého žalobkyně neobjednávala, považuje soud za zcela postačující. Podle názoru soudu přitom nebylo třeba, aby žalovaný řešil otázku, kdo instruoval řidiče kamionu a zda mohla žalobkyně pohyb přepravce nějak korigovat, neboť odpověď na tuto otázku je již obsažena ve shora citované argumentaci.
29. Soud nezjistil ani namítanou absenci základní charakteristiky podvodu. Jednotlivé znaky podvodu na DPH zjištěné v projednávané věci žalovaný popsal v odstavcích 47 až 56 napadeného rozhodnutí, podrobnější popis podvodu včetně vymezení rolí jednotlivých článků řetězce přitom obsahuje zpráva o daňové kontrole, která podle § 147 odst. 4 daňového řádu představuje odůvodnění platebního výměru, jenž tvoří s napadeným rozhodnutím jeden celek.
30. Tvrdí-li žalobkyně, že není zřejmé, jak žalovaný dospěl k tomu, že musela vědět o případném prodělků jiného subjektu v řetězci, soud konstatuje, že žalovaný na straně 17

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

napadeného rozhodnutí vysvětlil, že podle historických burzovních cen měděných katod ke dni vystavení objednávek zboží byly katody od společnosti Ze-kov nakupovány pod tržní cenou. To mělo podle žalovaného vzbudit v žalobkyni podezření o zákonnosti prováděných obchodů. Podle názoru soudu z těchto zjištění žalovaného jednoznačně vyplývá, že některý z předchozích článků řetězce musel prodejní cenu katod snížit oproti ceně kupní, aby mohly být dále v řetězci prodávány pod tržní cenou odpovídající ceně burzovní. Tento článek řetězce tudíž logicky musel na příslušné transakci tratit, prodělat. Soud je současně přesvědčen, že žalobkyně, která se obchodováním s kovy zabývá dlouhodobě, musela (nebo přinejmenším mohla a měla) vědět, že nakupuje-li katody pod tržní cenou, musel nějaký subjekt v řetězci tento stav vyvolat snížením ceny, tedy na dané transakci prodělat. Podle názoru soudu je tedy zcela zřejmé, jak žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyně musela o prodělku jiného článku řetězce vědět.

31. K námitkám žalobkyně, že žalovaný měl blíže specifikovat své požadavky ohledně správného postupu žalobkyně, vhodných opatření k předcházení podvodu, obsahu smluvní dokumentace a vhodných důkazních prostředků, soud zdůrazňuje, že není povinností daňových orgánů instruovat daňové subjekty, jak se mají chovat v obchodních vztazích (včetně formulace smluvních ujednání), ani jak si mají počínat, aby měly dostatečné důkazní prostředky pro případné daňové řízení, resp. jaké důkazní prostředky by to měly být, nebo jak se mají vyvarovat účasti na daňovém podvodu. Žalovaný navíc na několika místech napadeného rozhodnutí žalobkyni naznačil, jak by správně měla postupovat (např. vytvořit obchodní vztah na základě řádné smluvní dokumentace a v souladu s ní, mít k dispozici korespondenci a záznamy z jednání s obchodními partnery – strana 16; mít po obsahové i formální stránce v pořádku doklady – strana 17 a 18; ověřit v obchodním rejstříku údaje o svých obchodních partnerech včetně obsahu jejich účetních závěrek – strana 19; získat reference o svých obchodních partnerech – strana 20), a tím dal též najevo, jaké důkazní prostředky by bylo vhodné předložit. Soud dodává, že nebylo povinností daňových orgánů vysvětlovat, jak jinak by žalobkyně mohla požadované skutečnosti prokázat, neboť volba vhodných důkazních prostředků byla výhradně na žalobkyni. Stejně tak nebylo podle názoru soudu povinností žalovaného konkretizovat, jak se případné nepřesnosti nebo detaily svědeckých výpovědí mohou promítat do podvodného jednání. Plně postačovalo, že daňové orgány provedené důkazy řádně vyhodnotily a popsaly, k jakým závěrům o skutkovém stavu dospěly.
32. Soud nepřisvědčil ani námitce, že daňové orgány paušálně bez bližšího odůvodnění odmítly důkazní návrhy. Žalobkyně především neuvedla, jaké konkrétní navržené důkazy správce daně bez bližšího odůvodnění neprovedl. Soud dále připomíná, že žalovaný se neprovedenými důkazy zabýval na stranách 34 a 35 napadeného rozhodnutí a vysvětlil, proč nebyly provedeny. Není tedy pravdou, že by došlo k odmítnutí důkazních návrhů paušálně či bez bližšího odůvodnění. Stejně tak neshledal soud pravdivým tvrzení žalobkyně, že správce daně nereagoval na její návrhy kontaktovat za účelem ověření jakosti a jedinečnosti vzhledu katod jednotlivé výrobce. Ve zprávě o daňové kontrole totiž správce daně na uvedený požadavek reagoval (konkrétně na stranách 19 a 31). Správce daně vysvětlil, že se na jednotlivé výrobce nemůže obracet přímo, nýbrž musí postupovat oficiální cestou, což také učinil, příslušné odpovědi obdržel a žalobkyni s nimi seznámil. Podle názoru soudu je tedy zjevné, že správce daně na zmíněné návrhy žalobkyně reagoval.
33. Žalobkyně dále poukazovala na to, že závěr žalovaného, že nepřijala potřebná opatření k předejití či zabránění účasti na daňovém podvodu, nenavazuje na argumentaci na stranách Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

27 a 28 napadeného rozhodnutí ohledně dobré víry. K tomu soud uvádí, že argumentace týkající se tvrzené dobré víry žalobkyně se nachází na stranách 20 a 21 napadeného rozhodnutí, nikoli na stranách 27 a 28, předmětná žalobní námitka je proto nesrozumitelná. Soud dodává, že jednotlivé závěry žalovaného vždy logicky navazují na předchozí shrnutí zjištěného skutkového stavu, napadené rozhodnutí je přehledné a plně srozumitelné.

34. S ohledem na uvedené skutečnosti soud uzavírá, že se žalovaný řádně vyjádřil ke všem odvolacím námitkám a z jeho rozhodnutí je zřejmé, na základě jakých skutečností rozhodoval a jakými úvahami se řídil. Soud tedy namítanou nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí neshledal.
35. Soud nezjistil ani žalobkyní namítané nedostatečné zjištění skutkového stavu a s tím související porušení § 92 odst. 2, 3 a 7, resp. § 93 odst. 1 daňového řádu upravujících dokazování. Daňové orgány podle názoru soudu provedly všechny relevantní důkazní prostředky, tyto vyhodnotily plně v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů a řádně zdůvodnily i to, proč některým důkazním návrhům nevyhověly. S těmito závěry se soud ztotožňuje a uzavírá, že zjištěný skutkový stav představuje náležitou oporu pro žalobou napadené rozhodnutí, nebyla porušena zásada materiální pravdy ani objektivita dokazování. Odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2012, č. j. 1 Afs 26/2012-34, dostupný na www.nssoud.cz, který žalobkyně v této souvislosti v žalobě učinila, pokládá zdejší soud za nepřipadný, neboť nijak nepodporuje žalobní tvrzení o nedostatečně zjištěném skutkovém stavu. V postupu žalovaného přitom soud nezjistil ani žalobkyní v této souvislosti tvrzené, ovšem blíže nespecifikované, porušení § 114 odst. 2, § 115 odst. 1 a § 116 odst. 2 daňového řádu.
36. K námitce porušení zásady legitimního očekávání soud předně uvádí, že žalobkyně nespecifikovala, v čem konkrétně spočívaly rozdíly v postupu správce daně v projednávané věci oproti kontrole DPH za zdaňovací období roku 2011, a soud proto neměl možnost posoudit, zda se v předmětných zdaňovacích obdobích jednalo o zcela shodnou situaci jako v projednávané věci. Soud dále poukazuje na žalovaným citované rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 11. 2015, č. j. 4 Afs 168/2015-26, ze dne 23. 4. 2015, č. j. 9 Afs 68/2014-68, a ze dne 9. 12. 2015, č. j. 3 Afs 163/2015-63, dostupné na www.nssoud.cz, které se otázkou legitimního očekávání zabývaly. Z těchto rozsudků vyplývá, že legitimní očekávání by na straně žalobkyně mohlo vzniknout pouze tehdy, pokud by žalobkyně obdržela od daňových orgánů určitá konkrétní ujištění, případně pokud by je mohla dovodit z ustálené či mnohočetné rozhodovací praxe daňových orgánů. Za takovou praxi přitom nelze považovat pouhý postup správce daně, který ani nemusel vyústit ve vydání rozhodnutí (to ostatně žalobkyně ani netvrdila). Předmětem soudního přezkumu v projednávané věci jsou rozhodnutí týkající se DPH za zdaňovací období září 2012 a bez konkrétních relevantních tvrzení soudu nepřísluší hodnotit, jak daňové orgány postupovaly v jiných zdaňovacích obdobích. Předmětná námitka proto není důvodná.
37. Soud nepřisvědčil žalobkyni ani v tom, že se správce daně měl zabývat hodnocením týchž operací u ostatních dodavatelů a odběratelů dané komodity a relevantními okolnostmi ostatních dodávek. Soud zdůrazňuje, že předmětem tohoto řízení byla daňová povinnost žalobkyně k DPH za konkrétní zdaňovací období a skutečnost, zda byly u jiných subjektů naplněny obdobné důvody pro vyměření daně, není pro projednávanou věc relevantní. Z těchto důvodů nemohlo v dané souvislosti dojít ani k porušení § 8 odst. 1, § 78 a § 92 odst.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

2 daňového řádu. Stejně tak pokládá soud za irelevantní, zda byla vedena nějaká trestní řízení a s jakým výsledkem, neboť daňové řízení je zcela svébytné a na případné trestní odpovědnosti nezávislé. Podstatné je výhradně to, že byl v daňovém řízení náležitě zjištěn skutkový stav a všechny skutečnosti podstatné pro řádné stanovení daně.

38. Následně soud přistoupil k posouzení námitek týkajících se vlastní existence daňového podvodu a povědomí žalobkyně o její účasti na něm. V této souvislosti pokládá soud za nezbytné připomenout, že povinnost prokázat podvod na DPH, o kterém daňový subjekt věděl nebo měl vědět, leží výhradně na daňových orgánech (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, publ. pod č. 3705/2018 Sb. NSS, nebo ze dne 19. 1. 2017, č. j. 6 Afs 148/2016-30, dostupné na www.nssoud.cz). V naposledy zmíněném rozsudku Nejvyšší správní soud zdůraznil: *„Jestliže daňový subjekt prokáže uskutečnění zdanitelného plnění, může správce daně neuznat odpočet DPH jen v případě, že prokáže podvod na DPH, o kterém daňový subjekt věděl nebo měl vědět. Pokud je v této fázi důkazní břemeno uneseno, již dále nepřechází. Jakkoliv daňový subjekt zpochybňuje svou účast na podvodu, důkazní břemeno v tomto případě leží stále na správci daně ...“* Zdejší soud proto plně souhlasí se žalobkyní v tom, že bylo povinností správce daně, resp. žalovaného prokázat, že došlo k podvodu na DPH a že o tom žalobkyně věděla nebo vědět měla.
39. V již citovaném rozsudku ze dne 19. 1. 2017, č. j. 6 Afs 148/2016-30, Nejvyšší správní soud dále poukázal na povinnost daňových orgánů vysvětlit, v čem spočívalo podvodné jednání daňového subjektu, tj. nejprve identifikovat alespoň základní skutkové okolnosti daňového podvodu s tím, že teprve následně lze zkoumat otázku zavinění. Zdejší soud k tomu dodává, že tyto základní skutkové okolnosti daňového podvodu musí být nejen označeny, nýbrž také prokázány, což je pochopitelně povinností daňových orgánů. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60, publ. pod č. 3275/2015 Sb. NSS, dostupném na www.nssoud.cz, *„[v] daňovém řízení musí být ... postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval.“* Tuto povinnost daňové orgány v projednávané věci splnily, neboť řádně popsaly všechny klíčové okolnosti, v nichž existenci daňového podvodu spatřovaly.
40. Pojem daňový podvod je podle naposledy zmíněného rozsudku Nejvyššího správního soudu *„... správními soudy užíván ve smyslu judikatury Soudního dvora, týkající se zneužití práva či kolotočových podvodů na DPH [rozsudky ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Sb. rozh., s. I-483 (dále jen „věc Optigen“), a ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL, Sb. rozh., s. I-6161 (dále jen „věc Kittel“), rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech Mahagében kft a Péter Dávid, C-80/11 a C-142/11, (dále jen „věc Mahagében“)]. Judikatura Soudního dvora tímto pojmem označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem šesté směrnice, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. V této souvislosti lze odkázat na již shora uváděné rozsudky Soudního dvora, kde termín „podvod na DPH“ je v tomto smyslu běžně užíván a je jak obsahem samotných položených předběžných otázek, tak stanovisek generálních advokátů, jakož i obsahem samotných rozsudků Soudního dvora.“* Základním předpokladem k tomu, aby bylo možné hovořit o daňovém podvodu, je tedy neodvedení daně jedním subjektem v řetězci a současně odečtení této daně dalším subjektem, které má za cíl získat zvýhodnění, jež je v rozporu s účelem šesté směrnice.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

41. V projednávané věci žalovaný v napadeném rozhodnutí jednoznačně popsal jednotlivé obchodní transakce (odstavec 46) a v následujících odstavcích na stranách 12 až 14 identifikoval v těchto obchodních transakcích konkrétní znaky, které jsou pro daňové podvody typické – vyskytují se zde nekontaktní dodavatelé Corso a Anchor, kteří nespolupracovali se správcí daně a nehradili své daňové povinnosti. Za nestandardní považoval žalovaný také to, že zboží bylo mezi společnostmi v řetězci přeprodáno během několika málo dnů, a to několikrát i mezi jednotlivými státy. Žalovaný dále upozornil na to, že k předání zboží mezi společnostmi Anchor, Multi Top, s. r. o., (dále jen „Multi“) a Ze-kov docházelo v jeden okamžik na čerpací stanici, kdy nejprve zboží zaplatil Ze-kov svému dodavateli Multi, který až poté zaplatil svému dodavateli Anchor. Žalovaný zmínil též nesrovnalosti ohledně ceny zboží a shrnul, že popsané řetězce jsou zasaženy podvodem na DPH ve smyslu judikatury Soudního dvora Evropské unie a Nejvyššího správního soudu, neboť v nich došlo k neodvedení daně na výstupu a následné články řetězce (včetně žalobkyně) přitom uplatnily nárok na odpočet daně na vstupu z tohoto plnění, čímž byl narušen princip daňové neutrality. Podrobnější popis uskutečněných obchodních transakcí včetně rolí jednotlivých subjektů obsahuje zpráva o daňové kontrole. Soud považuje tato zjištění za dostatečná a odpovídající požadavku, aby bylo postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Není proto pravdou, že by se žalovaný zkoumáním daňového podvodu nezabýval a že by postupoval v rozporu se závěry vyplývajících z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 4. 2017, č. j. 4 Afs 129/2016-34, dostupného na www.nssoud.cz. K namítané absenci vztahu bezprostřednosti vztahu mezi žalobkyní a článkem řetězce, který neodvedl daň, soud podotýká, že není nezbytné, aby tzv. *missing trader* byl v řetězci zařazen bezprostředně před žalobkyní. Plně postačuje, že žalobkyně měla povědomí o tom, že je do daňového podvodu zapojena. Tato otázka však zůstala mezi žalobkyní a žalovaným spornou.
42. Pokud jde o námitky zpochybňující povědomí žalobkyně o její účasti na daňovém podvodu, soud předeseílá, že žalobkyně se v žalobě snažila bagatelizovat rozpory ve výpovědích svědků a další zjištěné nesrovnalosti, nicméně soud ve shodě se žalovaným považuje za klíčové, že tyto jednotlivé dílčí rozpory a nesrovnalosti tvoří ucelený a ničím logicky nenarušený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, z něhož jednoznačně a spolehlivě vyplývá, že žalobkyně o svém zapojení do daňového podvodu věděla nebo přinejmenším vědět mohla a měla. Žalobkyni lze přisvědčit v tom, že jednotlivá dílčí zjištění daňových orgánů by sama o sobě nepostačovala pro závěr o povědomí žalobkyně o jejím zapojení do daňového podvodu, avšak podle názoru soudu je třeba vnímat všechna tato zjištění ve vzájemných souvislostech, a nikoli je vytrhávat z kontextu, jak to činila žalobkyně.
43. V této souvislosti zdejší soud připomíná, že podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014-59, dostupného na www.nssoud.cz, platí, že *„[d]aňový subjekt má obecnou povinnost učinit přiměřená opatření k zamezení podvodům na dani z přidané hodnoty, a to bez ohledu na to, v jakém hospodářském odvětví působí, jak se v něm chovají jiné subjekty nebo zda se v tomto odvětví takové podvody již vyskytly, či nikoli. Neobvyklá cena obchodované komodity, dlouhodobě nestandardní způsob obchodování (obchodování s nově založenými společnostmi s minimálním základním kapitálem, jež svou nabídku veřejně neprezentují, jejichž sídlo se nachází v rodinných domech či bytech apod.) a absence účinných vnitřních kontrolních mechanismů mohou být indiciemi nasvědčujícími tomu, že daňový subjekt věděl nebo měl vědět, že se svou ekonomickou aktivitou účastní*

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

podvodu na dani z přidané hodnoty.“ S těmito závěry se zdejší soud plně ztotožňuje a dodává, že důkazně podložená zjištění daňových orgánů ohledně průběhu jednotlivých obchodů, propojenosti některých článků řetězců, nedostatečné smluvní dokumentace a jejího nedodržování, ceny zboží, způsobu jejího určení a placení, nesrovnalostí (rozporů) v dokladech, nepravdivě vyplněných nákladních listů CMR, neúplných certifikátů prodávaných katod a neověření podstatných údajů o obchodních partnerech svědčí o nedostatečnosti žalobkyní přijatých opatření k zamezení podvodů na DPH.

44. Soud nepopírá, že obchodování s měděnými katodami realizované s využitím burzovních ukazatelů vykazuje určitá specifika (která daňové orgány řádně zohlednily), nicméně ani tato skutečnost nemůže být důvodem k rezignaci žalobkyně na dodržování základních požadavků obezřetnosti v obchodních vztazích. Jedná se především o řádnou smluvní dokumentaci, dodržování jednotlivých ujednání, úplné a pravdivé vyplňování dokladů zachycujících (potvrzujících) dodání zboží včetně patřičné kontroly dodaného zboží. Tyto elementární požadavky ovšem žalobkyně neplnila, neboť se svým dodavatelem Ze-kov i s odběratelem MH Metal uzavřela toliko obecné rámcové smlouvy a konkrétní podmínky dodávek nebylo možné dohledat ani z objednávek a dalších písemností. Argumentuje-li žalobkyně smluvní autonomií, soud souhlasí s tím, že obsah smluv závisí na vůli smluvních stran, nicméně zdůrazňuje, že pokud si smluvní strany navzdory objemu prodávaného zboží a poměrně značné kupní ceně vystačily s obecnými formulacemi rámcových kupních smluv bez uvedení konkrétních pravidel stanovení ceny, požadovaných vlastností předmětu plnění, sankčních ujednání a ustanovení zajišťujících vymahatelnost sjednaných povinností, lze přisvědčit úvaze daňových orgánů, že žalobkyně spoléhala na osobní známost se svými obchodními partnery a nijak se po právní stránce nepřipravila na případné porušení povinností z jejich strany. Takové jednání rozhodně nelze považovat za obezřetné. Na tomto závěru nemůže nic změnit ani skutečnost, že žádný právní předpis nebránil uzavření smluv ústně či platbám v hotovosti.
45. Právě zmíněné spoléhání se na osobní známost s obchodními partnery a ve spojitosti s tím, že i její obchodní partneři měli o sobě vzájemné povědomí, podle daňových orgánů nasvědčovalo možnosti jejich koordinovaného jednání, tedy vědomosti žalobkyně o tom, že se účastní podvodu na DPH. Tento závěr daňových orgánů pokládá soud za správný a dostatečně podpořený zjištěnými indiciemi, a to včetně toho, že se při některých obchodech setkali zástupci dodavatele a odběratele žalobkyně, případně kamiony, jimiž bylo zboží přivezeno a odvezeno. Jakkoli se obecně vzato jedná o situaci, která není neobvyklá, v kontextu dalších zjištění daňových orgánů potvrzuje jejich závěr o tom, že žalobkyně nebyla dostatečně obezřetná. Argument, že subjekty v určitém odvětví o sobě zpravidla vědí, vnímá soud jako zavádějící, neboť obecné povědomí o případné konkurenci je něco zcela jiného, než prokázané setkání osob zapojených do jednoho či několika řetězců obchodních transakcí vykazujících další znaky typické pro podvod na DPH.
46. K námitce žalobkyně, že byl vytvořen mechanismus kontraktace, plnění a placení, který smluvním stranám vyhovoval, soud poznamenává, že dohodnutý mechanismus v řadě případů vůbec nebyl dodržen, což rovněž neodpovídá požadavku obezřetnosti v obchodních vztazích. K tomu soud odkazuje na podrobný popis jednotlivých případů, kdy žalobkyně a její obchodní partneři postupovali jinak, než si sjednali ve smlouvách, který je obsažen v napadeném rozhodnutí (např. na stranách 15 a 16) i ve zprávě o daňové kontrole. Soud se toliko zmíní o cenových ujednáních ve smlouvě s dodavatelem Ze-kov, která spočívala ve stanovení kupní ceny na základě údajů z burzy LME v den realizace Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

nákupu zboží; tato ujednání ovšem nebyla dodržena, neboť jednotková cena zboží byla uvedena již v objednávkách, které byly vystaveny o dva až čtyři dny dříve, než k realizaci nákupu zboží došlo. Žalobkyně ve vztahu ke způsobu stanovení kupní ceny uvedla, že se na základě ústní dohody určovala podle burzy LME minus odpočet, který u společnosti VTM Trading činil 200 EUR za tunu (k tomu soud poznamenává, že v projednávané věci nebyla předmětem řízení žádná dodávka od společnosti VTM Trading) a u společnosti Zekov 150 EUR za tunu. Toto tvrzení žalobkyně podle názoru soudu dokládá, že si žalobkyně musela být vědoma toho, že zboží nakupuje pod tržní cenou, a tedy že některý článek řetězce před ní musí být ztrátový, aby snížil cenu oproti té, za kterou byly měděné katody zakoupeny od výrobce. Právě zmíněná ztrátovost některého článku řetězce je jedním z typických znaků podvodu na DPH. V tomto kontextu není podstatné, že předmětné obchody přinášely žalobkyni zisk a že ceny zboží žalobkyně subjektivně vnímala jako nikoli neobvykle nízké.

47. Žalobkyně se mylí, pokud se domnívá, že bylo povinností daňových orgánů ptát se jí na konkrétní skutečnosti. Správce daně naopak postupoval zcela správně, pokud relevantní skutečnosti zjišťoval z důkazních prostředků, které si sám opatřil nebo které žalobkyně navrhla, přičemž žalobkyni nic nebránilo v tom, aby na jednotlivá zjištění správce daně reagovala a sdělila mu vše, co považovala za potřebné. Reagovat mohla např. v rámci výsledku svědků kladením otázek v souladu s § 96 odst. 5 daňového řádu nebo formou vyjádření k výsledku kontrolního zjištění či prostřednictvím svého odvolání proti platebnímu výměru. Pokud žalobkyně při těchto příležitostech nebo kdykoli jindy v průběhu řízení neuvedla vše, co pokládala za významné, jde to výhradně k její tíži.
48. Podle názoru soudu žalovaný ani správce daně nijak nezpochybňovali samotný fakt, že se obchody s pomocí burzovních ukazatelů realizují velmi rychle. Poukazovali spíše na to, že ačkoli podle rámcových smluv měly být obchody prováděny s využitím burzovních ukazatelů ke dni uskutečnění obchodu, v praxi byly ceny stanovovány předem, tj. v rozporu s obsahem uzavřených smluv. Současně daňové orgány akcentovaly skutečnost, že šlo o obchody s vysokými kupními cenami, a přesto byly uzavřeny pouze obecné smlouvy, které nijak nezajišťovaly vymahatelnost v nich obsažených závazků, což podle jejich názoru, který soud sdílí, nesvědčilo o dostatečné obezřetnosti žalobkyně v obchodních vztazích. Právě nedostatečná obezřetnost přitom vedla daňové orgány k závěru, že žalobkyně věděla či mohla vědět o svém zapojení do daňového podvodu, resp. že nepřijala adekvátní opatření k tomu, aby své účasti na tomto podvodu (byť nevědomě) zabránila.
49. Tvrdí-li žalobkyně, že při daném způsobu nákupu měděných katod nebylo nutné vyhotovovat předávací protokoly a evidovat certifikáty měděných katod, neboť taková povinnost nevyplývá ze žádného právního předpisu, soud zdůrazňuje, že tento argument nemůže být dostatečnou omluvou pro zjištěné nesrovnalosti v dokladech, které byly vytvořeny. Podle názoru soudu naopak zjištění daňových orgánů, že vystavené předávací protokoly neodpovídaly skutečnosti (odlišné místo předání, odlišné údaje o termínu placení za zboží atd.), představuje jednoznačný důkaz o nedostatečné obezřetnosti žalobkyně v obchodních vztazích, resp. o nestandardnosti realizovaných obchodů, která vzbuzuje (a v žalobkyně měla vzbudit) dojem, že se jedná o něco nekalého, podezřelého. Soud přitom zásadně nesouhlasí s názorem žalobkyně, že vytýkané rozdíly byly toliko administrativními nepřesnostmi. Soud nepopírá, že při transakci může dojít ke změnám dispozic dodání či k časovým posunům, nicméně tyto skutečnosti by se současně měly projevit i v předávacích protokolech nebo dodacích listech, které mají zachycovat skutečný Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

průběh obchodu, nikoli průběh plánovaný. Žalobkyní předestřená argumentace včetně odkazu na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38, publ. pod č. 3505/2017, dostupný na www.nssoud.cz, tak podle názoru zdejšího soudu nemůže nic změnit na tom, že správce daně v průběhu daňového řízení od žalobkyně nebo od jejích obchodních partnerů získal doklady vztahující se k jednotlivým obchodním transakcím, které obsahovaly prokazatelně nepravdivé údaje, resp. údaje neodpovídající skutečnosti.

50. K námitkám vztahujícím se ke svědkovi L. R., jednatele dodavatele VTM Trading, soud opakuje, že v projednávané věci nebyla předmětem řízení žádná dodávka od společnosti VTM Trading.
51. Žalobkyně dále podotkla, že předmětem šetření daňových orgánů nebylo, zda měla žalobkyně vliv na datum přepravy, či nikoli, a že tato situace by musela být posouzena komplexně. Soud podotýká, že žalovaný použil logický argument, že přepravu zboží pro odběratele MH Metal z areálu společnosti Ze-kov objednávala společnost Foglifter Omega s. r. o., později foglifter – Tech – smart s. r. o. (dále jen „Foglifter“), která byla dalším článkem řetězce následujícím za odběratelem MH Metal, tudíž pokud žalobkyně společnost Foglifter neznala, nemohla mít na datum přepravy žádný vliv, a proto objednávky vystavené žalobkyní byly toliko formální. K užití tohoto argumentu nemusely podle názoru soudu daňové orgány provádět žádné podrobnější šetření, neboť plně postačovala zjištění, která vyplynula z provedeného dokazování (zejména ze svědecké výpovědi dopravce A. M.). Žalovaný dále upozornil na to, že podle L. D., jednatele společnosti Multi, docházelo v jeden okamžik k předání zboží od společnosti Anchor nebo Corso společnosti Multi a od ní dále společnosti Ze-kov, a to na čerpací stanici LUKOIL v Mohelnici, za přítomnosti jednatelů všech těchto společností. Tyto vazby jsou zřetelně popsány jak ve zprávě o daňové kontrole, tak v napadeném rozhodnutí. Podle názoru soudu je proto zcela zjevné, že daňové orgány posuzovaly otázky dopravy zboží komplexně.
52. Soud nesdílí názor žalobkyně, že z hlediska požadavku obezřetného přístupu postačovalo, že prověřovala řádnou registraci svých obchodních partnerů k DPH a skutečnost, že nejsou nespolehlivými plátcí. S ohledem na obecnost smluvních ujednání a rozsah obchodů (objem finančních prostředků placených za zboží) považuje soud za naprosto legitimní žalovaným zmíněný požadavek na prověření důvěryhodnosti obchodních partnerů žalobkyně, pokud jde o jejich schopnost plnit smluvní závazky. Žalovaný v tomto směru zcela správně poukázal na možnost ověřit si údaje ve sbírce listin obchodního rejstříku, což žalobkyně zjevně neučinila, neboť jinak by zjistila, že její dodavatel Ze-kov neměl ve sbírce listin založeny účetní závěrky. Argumentace žalobkyně, že neměla možnost si správnost účetních závěrek ověřit, že rozhodující je to, co v závěrkách není (dlouhodobé kontrakty, finanční zázemí apod.), a že není zřejmé, zda příslušné orgány z důvodu chybějících účetních závěrek činily vůči společnosti Ze-kov nějaké úkony, podle názoru soudu toliko účelově odvádí pozornost od skutečnosti, že žalobkyně vůbec nezjišťovala žádné relevantní informace o svých obchodních partnerech. Předmětnou argumentaci žalobkyně soud právě s ohledem na to, že žalobkyně žádné údaje v obchodním rejstříku ani jinde (s výjimkou plátcovství DPH) nezjišťovala, vyhodnotil soud jako irelevantní. Žalobkyně rovněž neověřovala reference týkající se činnosti svých obchodních partnerů, tudíž si ani z tohoto pohledu nepočínala dostatečně obezřetně. Soud dodává, že k tomu, aby se žalobkyně v obchodních vztazích chovala obezřetně, nebylo třeba studovat články v daňových Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

časopisech, odborné publikace či judikaturu, nýbrž plně postačovalo zjistit si maximum údajů o svých obchodních partnerech z hlediska jejich důvěryhodnosti a schopnosti plnit závazky, dále založit obchodní vztahy na dostatečně konkrétní smluvní dokumentaci umožňující vymáhání sjednaných povinností a jednotlivé obchodní transakce pravdivě a úplně zaznamenávat do příslušných předávacích protokolů, dodací listů či nákladních listů CMR. Ve všech těchto požadavcích ovšem žalobkyně selhala. Soud přitom nepovažuje za podstatné, že požadované zboží bylo dodáno a u společnosti Ze-kov nedošlo k reklamaci, tyto skutečnosti nic nemění na zjištěném nedostatku obezřetnosti žalobkyně.

53. Ve vztahu k judikatuře týkající se daňových podvodů, kterou žalobkyně citovala v žalobě, tj. rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci C 384/04, rozsudek Krajského soudu v Ostravě sp. zn. 65 Af 1/2014 a rozsudek Krajského soudu v Brně sp. zn. 30 Af 67/2013, zdejší soud konstatuje, že daňové orgány v případě žalobkyně řádně zdůvodnily, že došlo k podvodu na DPH a že žalobkyně věděla či mohla vědět, že je do něj zapojena, když zjevně nepřijala dostatečná opatření k tomu, aby svému zapojení zabránila. K poznámce žalobkyně, že z provedeného dokazování nevyplynulo, že by její dodavatelé byli vůči ní v době realizace dodávek nekontaktní, soud připomíná, že žádnou takovou nekontaktnost netvrdil ani správce daně, ani žalovaný.
54. Žalobkyně odkázala také na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38, publ. pod č. 3505/2017, dostupný na www.nssoud.cz, podle kterého platí, že *„[j]e-li posuzované zdanitelné plnění, z něhož plátce daně z přidané hodnoty uplatňuje nárok na odpočet daně na vstupu dle § 72 odst. 1 písm. a) zákona ... o dani z přidané hodnoty, součástí řetězové obchodní transakce, která vykazuje řadu znaků nestandardního obchodního jednání (články řetězce jsou nekontaktní, přeprodej zboží nedává ekonomický smysl a v rámci řetězce došlo k neodvedení daně z přidané hodnoty), nemůže správce daně odmítnout přiznat nárok na odpočet daně na vstupu na základě zjednodušující konstrukce, která uměle toto plnění izoluje od zbytku řetězce a zcela neodpovídá povaze řetězových transakcí, ale je povinen prokázat, že plátce daně z přidané hodnoty věděl nebo mohl vědět o svém zapojení do obchodního řetězce zatíženého podvodným jednáním.“* Zdejší soud tyto závěry plně respektuje a dodává, že v projednávané věci nenastala situace, že by daňové orgány uměle izolovaly plnění od zbytku řetězce. Daňové orgány naopak podle názoru zdejšího soudu řádně zkoumaly a prokázaly, že žalobkyně věděla nebo mohla vědět o svém zapojení do obchodního řetězce zatíženého podvodným jednáním.
55. V této souvislosti soud nesouhlasí s tvrzením žalobkyně, že žalovaný v napadeném rozhodnutí uváděl toliko své domněnky a úvahy, které v kontextu citovaného judikátu nepostačují. Žalovaný totiž poukázal na to, že se žalobkyně nesnažila zjistit přibližnou cestu zboží ani informace o společnostech zapojených do obchodního řetězce. K fotografiím pořízeným žalobkyní (jež měly dokazovat její obezřetnost) žalovaný poznamenal, že na nich zachycené označení balíků katod v některých případech neodpovídalo údajům na certifikátech, přičemž žalobkyni zajímala toliko hmotnost dodávky. Fotografiemi prokázaná realizace obchodních transakcí podle žalovaného nevylučuje existenci podvodu na DPH. Žalovaný upozornil také na to, že na základě prověření registrace k DPH a spolehlivosti plátce nelze usuzovat o solventnosti a spolehlivosti obchodních partnerů, a proto se žalobkyně podle něj měla pokusit zjistit informace o jejich dosavadním podnikání a reference, a to prostřednictvím internetu nebo přímým dotazem na společnost. Žalovaný dále zdůraznil, že cena každé jednotlivé dodávky přesahovala tři miliony korun, a přesto žalobkyní předložené doklady (objednávky a Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

předávací protokoly) vykazovaly formální i obsahové nedostatky. Žalovaný shrnul, že žalobkyně nepřijala potřebná opatření, která by svou povahou byla schopna reálně předejít a zabránit její účasti na podvodu na DPH, a proto nelze mít za to, že si v předmětných obchodních vztazích počínala obezřetně ani osvědčit její jednání v dobré víře. Podle názoru soudu tedy zjevně nešlo o pouhé domněnky žalovaného, nýbrž o hodnocení důkazních prostředků a závěry, které z nich žalovaný dovodil.

56. Vycházejí z výše uvedeného soud shrnuje, že daňové orgány dostatečně prokázaly skutečnost, že si žalobkyně nepočínala obezřetně a nepřijala adekvátní opatření, jež by umožnila zabránit její účasti na podvodu na DPH. Za dané situace není podle názoru soudu podstatné, že žalobkyně splnila formální i hmotněprávní podmínky pro vznik nároku na odpočet daně, neboť v případě existence daňového podvodu lze nárok na odpočet DPH odepřít i tehdy, pokud byly zákonné podmínky pro jeho přiznání splněny. Z tohoto hlediska nedošlo ani k namítanému porušení § 1 odst. 2 daňového řádu, pokud jde o správné zjištění výše daně a přiměřenost. Soud nesouhlasí s názorem žalobkyně, že by bylo povinností daňových orgánů v tomto řízení zkoumat a prokazovat povědomost dalších článků jednotlivých řetězců o jejich zapojení do daňového podvodu, neboť tato skutečnost nemá absolutně žádný vliv na shora uvedené závěry. V této souvislosti zmíněný odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2005, č. j. 2 Afs 90/2004-70, publ. pod č. 794/2006 Sb. NSS, dostupný na www.nssoud.cz, považuje zdejší soud za zcela nepřipadný, neboť jeho závěry nelze v projednávané věci nijak využít.
57. Dále se soud zabýval námitkami vztahujícími se k dodání zboží do jiného členského státu (na Slovensko), které žalobkyně vykazovala jako plnění osvobozená od DPH s nárokem na odpočet daně. Podle § 64 odst. 1 zákona o DPH platí, že „[d]odání zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, s výjimkou dodání zboží osobě, pro kterou pořízení zboží v jiném členském státě není předmětem daně.“ Z odstavce 5 téhož ustanovení pak vyplývá, že „[d]odání zboží do jiného členského státu lze prokázat písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, nebo jinými důkazními prostředky.“
58. Otázkou uplatňování osvobození od daně s nárokem na odpočet daně při dodání zboží do jiného členského státu se opakovaně zabývala judikatura Nejvyššího správního soudu (srov. např. rozsudky ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012-45, ze dne 14. 8. 2014, č. j. 6 Afs 117/2014-49, ze dne 25. 11. 2015, č. j. 3 Afs 6/2015-30, ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, publ. pod č. 2172/2011 Sb. NSS, všechny dostupné na www.nssoud.cz) i Soudního dvora Evropské unie (srov. např. rozsudek ze dne 6. 4. 2006, ve věci C-245/04, *EMAG HandelEder OHG proti Finanzlandesdirektion für Kärnten*, rozsudek ze dne 16. 12. 2010, ve věci C-430/09, *Euro Tyre Holding BV proti Staatssecretaris van Financiën*, rozsudek ze dne 27. 9. 2012, ve věci C-587/10, *Vogtländische Straßen-, Tiefund Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch*, či rozsudek ze dne 27. 9. 2007 ve věci C-409/04, *Teleos plc a další*).
59. Z právě citovaných rozhodnutí plyne, že aby byla transakce kvalifikována jako dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie, a mohl být tedy uplatněn nárok na osvobození od daně podle § 64 zákona o DPH, musí být kumulativně splněny tři podmínky. Zboží musí být dodáno do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě (1), zboží musí být odesláno (přepraveno) do jiného členského státu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

(2) a přeprava zboží musí být zajištěna plátcem, pořizovatelem nebo jimi zmocněnou třetí osobou (3). Jinými slovy musí dojít jednak k převedení práva nakládat jako vlastník s určitým hmotným majetkem a jednak k odeslání nebo přepravě zboží prodávajícím nebo samotným pořizovatelem, nebo jejich jménem, do jiného členského státu, než ze kterého je zboží odesíláno. Základním znakem intrakomunitární operace je totiž fyzický pohyb zboží z členského státu dodání do jiného členského státu, tedy jeho skutečné přemístění mezi členskými státy (srov. zejména body 40 až 42 rozsudku Soudního dvora Evropské unie ve věci *Teleos plc a další*). Prokázání splnění podmínek pro osvobození od daně při intrakomunitárním dodání zboží přitom leží na daňovém subjektu (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, publ. pod č. 2172/2011 Sb. NSS, či ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 78/2012-45, či opětovně odkazovaný rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci *Teleos plc a další*).

60. V nyní posuzovaném případě bylo předmětem sporu naplnění druhé podmínky, tedy zda bylo zboží dodáno do jiného členského státu (na Slovensko) ve smyslu zákona o DPH. Jak vyplývá z výše citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 104/2012-45, ani v případě, kdy přepravu zajišťuje odběratel, nelze snižovat nároky kladené na plátce daně a upustit od jeho povinnosti prokázat, že zboží bylo skutečně přepraveno do jiného členského státu. Zdejší soud proto nesouhlasí s názorem žalobkyně, že její zákonné povinnosti skončily předáním zboží odběrateli či přepravci s tím, že další pohyb zboží již nemohla ovlivnit. Bylo na žalobkyni zvolit takový způsob realizace jednotlivých obchodů, aby byla schopna následně splnit svou povinnost prokázat, že byly naplněny podmínky § 64 odst. 1 zákona o DPH. Žalobkyni ostatně nic nebránilo smluvně zavázat odběratele k tomu, jaké údaje a doklady musí žalobkyni v souvislosti s realizací obchodu předložit (poskytnout), a to včetně případné sankce za nesplnění takového závazku. Podle názoru soudu tedy nelze dobrou víru žalobkyně odvozovat z toho, že byla odkázána na údaje odběratele. Žalobkyni prezentovaný výklad rozsudku Soudního dvora Evropské unie ve věci C 409/04 a rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 4/2013 přitom zdejší soud pokládá za nesprávný.
61. Soud zdůrazňuje, že ve všech případech bylo zboží již na území České republiky předáno dopravci A. M., který zajišťoval přepravu objednanou a placenou společností Foglifter, jež byla dalším článkem řetězce navazujícím na odběratele žalobkyně. To znamená, že ačkoli od žalobkyně koupila zboží slovenská společnost MH Metal, tato předmětné zboží vždy obratem prodala české společnosti Foglifter, která zařizovala přepravu rovnou od žalobkyně. Již v okamžiku předání zboží ze strany žalobkyně přepravci tak bylo vždy zřejmé, že zboží bude ze Slovenska pokračovat zpět do České republiky. Správce daně v této souvislosti zjistil, že ačkoli podle předložených nákladních listů CMR mělo zboží vždy směřovat do Kút na Slovensko, v případě zdanitelných plnění uskutečněných dne 3. 9. 2012 a 19. 9. 2012 kamion vůbec hranice se Slovenskem nepřekročil, jak vyplývá z údajů mýtného systému poskytnutých Ředitelstvím silnic a dálnic, předložené nákladní listy CMR tudíž neodpovídají skutečnosti. Pouze v případě zdanitelného plnění uskutečněného dne 13. 9. 2012 kamion dojel až na Slovensko, zastavil na odstavné ploše za hraničním přechodem v Kútech (v této obci odběratel neměl sídlo ani sklad) a po několika hodinách se vrátil zpět do České republiky.
62. Podle názoru soudu je z uvedeného popisu zjevné, že překročení slovenských hranic, pokud k němu vůbec došlo, bylo toliko formální. To ostatně potvrdil i svědek A. M., který sdělil, že přeprava probíhala z Městce Králové do Kút na Slovensku a poté do Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Náchoda, přičemž řidiči bylo vždy zdůrazňováno, že zboží musí opustit území České republiky. Takovéto formální překročení hranic nepovažuje soud za splnění podmínky dodání do jiného členského státu. Jedná se o situaci přesně odpovídající závěrům výše citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 104/2012-45, v němž tento soud vyslovil: „Pro dodání do jiného členského státu nepostačuje, že zboží fyzicky překročí hranici mezi členskými státy (bez [jakékoli] ekonomické kauzy) a následně je vráceno zpět do státu odeslání, aniž by bylo v jiném členském státě určitému subjektu dodáno, resp. zboží je převezeno do jiného členského státu jen proto, aby existoval důkaz o jeho vyvezení do jiného členského státu, i když má být následně totéž zboží prodáno opět subjektu sídlícímu na území ČR. Popsaný způsob neodpovídá ... zásadě daňové neutrality. Účelovost popsané přepravy a snaha vyhnout se placení DPH je ... tím zřetelnější, že ještě téhož dne nebo bezprostředně poté bylo předmětné zboží ... opětovně prodáno jiné české společnosti ... Popsané počínání nejenže nesleduje žádný hospodářský cíl, uvažujeme-li o poctivém provádění obchodních transakcí, ale svědčí o zbytečném vynakládání prostředků na přepravu za hranice České republiky, je-li zřejmé, že zboží bude ... bezprostředně přeprodáno společnosti ... v tuzemsku.“

63. Zdejší soud se proto ztotožnil se závěrem žalovaného, že zboží opustilo území České republiky bez jakéhokoli logického či jiného (zejména ekonomického) opodstatnění, což nelze považovat za dodání do jiného členského státu ve smyslu § 64 zákona o DPH. Na tomto závěru nemůže nic změnit ani fotodokumentace nakládky zboží, ani argumentace o odpovědnosti přepravce a jeho případných motivech a o tom, kdo za formální překročení hranic odpovídá. V této souvislosti soud opakuje, že i v případě, kdy přepravu zajišťoval odběratel (resp. jeho odběratel), důkazní břemeno k prokázání naplnění podmínek § 64 odst. 1 zákona o DPH nadále tížilo žalobkyni. Ta s ohledem na výše uvedené skutečnosti toto důkazní břemeno neunesla, a to ani po předložení potvrzení o dodání ve smyslu § 64 odst. 5 zákona o DPH dodatečně vystavených odběratelem MH Metal, která byla zásadně zpochybněna faktem, že ve dvou případech kamion vůbec na Slovensko nedojel a v jednom případě tam vstoupil pouze formálně, aby se následně po několikahodinové přestávce na odstavné ploše za hranicemi vrátil zpět do České republiky. Za situace, kdy žalobkyně rezignovala na řádné sjednání povinností odběratele v kupní smlouvě a vůbec se nezajímala o další osud zboží po jeho předání přepravci, ačkoli si měla být vědoma svého důkazního břemene k prokázání nároku na osvobození od daně podle § 64 zákona o DPH, nemůže se žalobkyně podle názoru soudu úspěšně dovolávat své domnělé dobré víry.
64. S ohledem na výše uvedené soud vyhodnotil žalobu v mezích uplatněných žalobních bodů jako nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
65. Žalobkyně navržené důkazy soud v souladu s § 52 odst. 1 s. ř. s. pro nadbytečnost neprovedl, neboť pro řádné posouzení jednotlivých námitek plně postačoval skutkový stav zachycený ve správním spisu, jímž se ve správním soudnictví dokazování neprovádí.
66. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, ani jejich náhradu nepožadoval, proto soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu,

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

sídlem Moravské náměstí 611/6, 657 40 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.

Ústí nad Labem 19. února 2020

Mgr. Václav Trajer, v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)