



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Petra Hluštíka, Ph.D. a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D., ve věci

žalobce: **AB Chemitrans, s. r. o.**
sídlem Koperníkova 872, Nový Bohumín, 735 81 Bohumín
zastoupen advokátkou JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D.
sídlem náměstí Míru 341/15, 120 00 Praha 2

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

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného č. j. 36158/17/5300-22442-707666 ze dne 24. 8. 2017, ve věci daně z přidané hodnoty,

takto:

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství č. j. 36158/17/5300-22442-707666 ze dne 24. 8. 2017 **se zrušuje** v části, v níž žalovaný potvrdil rozhodnutí Finančního

Shodu s prvopisem potvrzuje

úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 7. 9. 2016 č. j. 2917551/16/3212-51524-801247, č. j. 2917635/16/3212-51524-801247, č. j. 2917665/16/3212-51524-801247, č. j. 2917763/16/3212-51524-801247 a č. j. 2917808/16/3212-51524-801247.

- II. Rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 7. 9. 2016 č. j. 2917551/16/3212-51524-801247, č. j. 2917635/16/3212-51524-801247, č. j. 2917665/16/3212-51524-801247, č. j. 2917763/16/3212-51524-801247 a č. j. 2917808/16/3212-51524-801247 **se zrušují**.
- III. Ve zbytku se rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství č. j. 36158/17/5300-22442-707666 ze dne 24. 8. 2017 **se zrušuje** a věc se v tomto rozsahu **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- IV. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 47 405, 80 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám advokátky JUDr. Mgr. Petry Novákové, Ph.D.

Odůvodnění:

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkumu rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 8. 2017, č. j. 36158/17/5300-22442-707666, kterým bylo rozhodnuto o zamítnutí odvolání žalobce proti platebním výměrům a dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj na DPH za zdaňovací období březen 2012 až červenec 2012 a duben 2013 až prosinec 2013. Správce daně v uvedených obdobích neuznal nároky na odpočet daně z přijatých plnění za nákup zinku, olova a mědi od společností JL Finance s. r. o., Lesydí s. r. o., PRAETORIAM comp. s. r. o., LSW SYSTEM s. r. o., BALUS Stavebniny a. s., PGU s. r. o. a ILD servis, s. r. o., neboť dospěl k závěru, že žalobce věděl nebo mohl vědět, že se svými transakcemi zapojil do řetězců zasažených podvodem na DPH.
2. Žalobce v žalobě namítl jednak vady řízení, zejména při zjišťování skutkového stavu, jednak nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí pro nesrozumitelnost danou jeho vnitřními rozpory.
3. Žalovaný ve vyjádření ze dne 22. 1. 2018 navrhl zamítnutí žaloby, s tím, že žalobní námítky jsou nedůvodné.
4. V doplnění žaloby ze dne 23. 4. 2018 žalobce namítl prekluzi práva správce stanovit daň za zdaňovací období leden (správně březen) až červenec 2012.
5. Žalovaný ve vyjádření ze dne 20. 6. 2018 uznal, že ke stanovení daně za zdaňovací období březen až červenec 2012 došlo až 7. 9. 2016, ačkoli preklusivní lhůta ke

- stanovení daně uplynula již 2. 10. 2015. Navrhl proto zrušení napadeného rozhodnutí jen v části zamítající žalobcovo odvolání proti rozhodnutím týkajícím se roku 2012, a ve zbylé části – týkající se zdaňovacích období roku 2013 – navrhl žalobu zamítnout.
6. Žalobce v replice ze dne 8. 10. 2018 jednak nesouhlasil s navrženým děleným výrokem, jednak polemizoval s vyjádřením žalovaného z 22. 1. 2018.
 7. Na repliku ze dne 8. 10. 2018 reagoval žalovaný vyjádřením ze dne 16. 11. 2018.
 8. U jednání dne 13. 11. 2019 strany setrvaly na svých procesních stanoviscích.
 9. Z obsahu správních spisů soud zjistil následující: Dne 1. 10. 2012 zahájil správce daně u žalobce daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období leden až červenec 2012; dne 22. 1. 2014 za zdaňovací období říjen 2013 a listopad 2013; dne 5. 5. 2014 pak za zdaňovací období srpen 2012 až září 2013 a prosinec 2013. S výsledky kontrolních zjištění byl žalobce seznámen dne 20. 4. 2016. Zpráva o daňové kontrole byla projednána dne 22. 8. 2016. Na základě uvedené zprávy byla vydána prvostupňová rozhodnutí – platební výměry na DPH za zdaňovací období březen 2012 až červenec 2012 a duben 2013 až prosinec 2013. Správce daně neuznal nároky na odpočet daně z přijatých plnění za nákup zinku, olova a mědi od společností JL Finance s. r. o., Lesydí s. r. o., PRAETORIAM comp. s. r. o., LSW SYSTEM s. r. o., BALUS Stavebniny a. s., PGU s. r. o. a ILD servis, s. r. o., neboť dospěl k závěru, že žalobce věděl nebo mohl vědět, že se svými transakcemi zapojil do řetězců zasažených podvodem na DPH. Dne 7. 10. 2016 bylo žalobcem podáno proti všem uvedeným platebním výměrům podáno odvolání, jež bylo doplněno podáními ze dne 26. 10. 2016, 6. 2. 2017 a 16. 6. 2017. V rámci odvolacího řízení bylo provedeno dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí. S doplněním a hodnocením provedených důkazních prostředků byl žalobce žalovaným seznámen dne 26. 6. 2017, k němuž se vyjádřil dne 11. 7. 2017. Dne 24. 8. 2017 bylo napadeným rozhodnutím odvolání zamítnuto a napadená rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj potvrzena.
 10. Pokud se týče obchodování žalobce s měděnými katodami od dubna do prosince 2013, správce daně zjistil účast v celkem 11 řetězcích obchodníků s neželeznými kovy, ve kterých došlo k daňovému podvodu. Objektivní okolnosti, z nichž mohl žalobce usuzovat na existenci zapojení do podvodného řetězce, jsou dle žalovaného tyto: 1) nestandardně nízké ceny zboží (doloženy porovnáním s obchody společnosti KOVOHUTĚ ROKYCANY, a. s., a znaleckým posudkem Ústavu oceňování majetku při Ekonomické fakultě VŠB – TU Ostrava), 2) způsob a realizace objednávání zboží (odkazy na několik dnů starý spot komoditní burzy *London Metal Exchange* – LME), 3) neobvyklá poptávka (bez výraznější aktivity se u žalobce setkávala poptávka po měděných katodách s jejich nabídkou; nikdy nebylo nakupováno na sklad), 4) nestandardně výhodné platební podmínky (odběratelé nejdříve zaplatili žalobci, následně zboží převzali a žalobce až následně zaplatil dodavatelům, přičemž odběratelé nepožadovali žádné záruky), 5) způsob provádění kvalitativních a kvantitativních kontrol (ve většině případu se žalobce spoléhal jen na certifikát kvality bez bezpečnostních prvků; kvantita dodávek nebyla kontrolována převažováním vůbec,

kvalita jen výjimečně spektrometrem, ačkoli i nepatrný pokles čistoty mědi má výrazný negativní dopad na její cenu), 6) (ne)prověřování obchodních partnerů (byť podezřelé okolnosti byly zřejmé i veřejně dostupných internetových databázích).

11. Pokud se týče obchodování žalobce se zinkem a olovem od dubna do prosince 2013, správce daně zjistil účast v celkem 4 řetězcích obchodníků s neželeznými kovy, ve kterých došlo k daňovému podvodu. Objektivní okolnosti, z nichž mohl žalobce usuzovat na existenci zapojení do podvodného řetězce, jsou dle žalovaného tyto: 1) nestandardně nízké ceny zboží (žalobce nakupoval zinek a olovo za cenu s přímí podstatně nižší, než za jakou toto zboží prodávají samotní výrobci, kteří byli kontaktováni správcem daně prostřednictvím mezinárodní výměny informací; rozdíl vyplynul i z porovnání s údaji od společnosti Bekaert Bohumín, s. r. o.), 2) způsob a realizace objednávání zboží (odkazy na několik dnů starý spot LME), 3) ověřování kvality (jen vizuální kontrola s odkazem na tzv. tetování, které však žalobce nebyl schopen popsat ani doložit fotografií z kontrolovaného období, žádné kroky k prevenci záměny zinku za pozinkovanou železnou rudu, akceptace zjevně pozměněných certifikátů kvality), 4) kvantitativní kontroly (neprokázáno žádné převažování zboží), 5) dodavatelé zboží (neproověření společnosti LSW SYSTEM, s níž spolupracoval až od prosince 2012 a která v obchodním rejstříku ani jednou nezveřejnila účetní závěrku), 6) nebývalé navýšení objemu obchodování se zinkem (v roce 2011 za 15,6 mil. Kč, v roce 2013 za 150 mil. Kč).
12. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů [§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)] napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
13. Podle § 65 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) se může ten, kdo tvrdí, že byl na svých právech zkrácen přímo nebo v důsledku porušení svých práv v předcházejícím řízení úkonem správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují jeho práva nebo povinnosti, (dále jen „rozhodnutí“), žalobou domáhat zrušení takového rozhodnutí, popřípadě vyslovení jeho nicotnosti.
14. Podle § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“), je plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování a) zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku, b) plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku, c) plnění s místem plnění mimo tuzemsko, pokud by měl nárok na odpočet daně, jestliže by se uskutečnila s místem plnění v tuzemsku, d) plnění uvedených v § 54 odst. 1 písm. a) až j), l) až u) a y) a v § 55 s místem plnění ve třetí zemi, nebo pokud jsou taková plnění přímo spojena s vývozem zboží, nebo e) plnění uvedených v § 13 odst. 9 písm. a), b), d) a e) a v § 14 odst. 5, f) rozhlasového nebo televizního vysílání prováděného provozovatelem vysílání ze zákona.
15. Nárok na odpočet daně může být odepřen je výjimečně, a to v situaci, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně podvodně nebo zneužívacím způsobem (srov. rozsudek SDEU ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében*). Judikatura SDEU pod pojmem podvod na DPH 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 daňového práva, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. I když varianty podvodu na DPH mohou být rozmanité a spleť, jeho podstatou je, že není odvedena určitá částka získaná jako DPH (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 130/2014-60 ze dne 25. 6. 2015, publ. pod č. 3275/2015 Sb. r. NSS, č. j. 2 Afs 55/2016-38 ze dne 31. 8. 2016, publ. pod č. 3505/2017 Sb. r. NSS, č. j. 5 Afs 60/2017-60 ze dne 30. 1. 2018, publ. pod č. 3705/2018 Sb. r. NSS (VYRTYCH), či č. j. 10 Afs 182/2018-42 ze dne 25. 7. 2019). V rozsudku SDEU ze dne 12. 1. 2006, ve spojených věcech C-354/03 a další, *Optigen*, bylo zdůrazněno, že nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce daně neví nebo nemůže vědět. Při posuzování subjektivní stránky je pak nutno hodnotit, zda daný podnikatelský subjekt přijal při výkonu své hospodářské činnosti přiměřená opatření, která od něj lze rozumně vyžadovat, aby zajistil, že jeho plnění není součástí podvodu (srov. rozsudek SDEU ze dne 11. 5. 2006 ve věci C-384/04, *Federation of Technological Industries a další*, a rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 15/2014-59 ze dne 10. 6. 2015). Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet 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 (věc *Mahagében*, bod [49]). Skutečnost, že daňový subjekt mohl vědět, měl vědět či dokonce přímo věděl o veškerých popsanych objektivních okolnostech (týkajících se osob a dílčích transakcí od jeho smluvního dodavatele odlišných), které následně žalovaný zjistil, a z čeho tak žalovaný usuzuje, prokazuje zásadně vždy správce daně; pokud daňový subjekt předestře své verze podložené relevantními skutečnostmi o tom, že obchodní transakce či některé její části byly v rámci jeho běžné obchodní praxe standardní, je naopak na správci daně, aby přesvědčivě odůvodnil, že se o běžnou obchodní praxi nejednalo a na základě čeho tak usuzuje (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 60/2017-60 ze dne 30. 1. 2018, publ. pod č. 3705/2018 Sb. r. NSS).

16. Podle § 92 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), provádí dokazování správce daně, nebo jím dožádaný správce daně. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle § 92 odst. 5 daňového řádu správce daně prokazuje a) oznámení vlastních písemností, b) skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce, c) skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, d) skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti, e) skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní.
17. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu nelze daň stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž

- by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení. Podle odst. 3, byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.
18. Podle § 93 odst. 1 daňového řádu lze jako důkazních prostředků užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci.
 19. Zatímco uskutečnění zdanitelného plnění je povinen prokázat plátce DPH, který si nárokuje odpočet, případnou účast plátce na daňovém podvodu prokazuje správce daně. Proto i skutečnost, že daňový subjekt mohl vědět, měl (musel) vědět či dokonce přímo věděl o objektivních okolnostech, které nasvědčují tomu, že obchodní transakce byla zasažena podvodem, prokazuje správce daně (srov. cit. věc *VYRTYCH*, 5 Afs 60/2017, bod [56]). Jestliže správce daně dostatečně prokáže, že daňový subjekt věděl, resp. vzhledem k dané situaci měl a mohl vědět, že sporná obchodní operace je či bude stižena podvodem, má daňový subjekt možnost vyvinut se z účasti na podvodu tím, že prokáže, že přijal veškerá rozumná opatření, aby se nezapojoval do pochybných obchodních operací, které byly stiženy podvodem (srov. např. cit. rozsudek *Federation of Technological Industries a další*, věc C-384/04, body [32] a [33]).
 20. S ohledem na shora uvedené směřuje soudní přezkum ke zhodnocení, zda finanční orgány řádným postupem prokázaly existenci daňového podvodu a možnost žalobce o tomto podvodu vědět se zřetelem k povaze obchodních transakcí a opatření přijatých daňovým subjektem k zamezení jeho možné účasti na daňovém podvodu.
 21. Žalobce vznesl žalobní námitky jak týkající se postupu správních orgánů, tak i meritorního posouzení věci; vznesl též námitku prekluze.
 22. Pokud se týče námitky prekluze, soud ve shodě s oběma stranami sporu konstatuje, že posledním dnem lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období březen až červenec 2012 byl den 2. 10. 2015, kdy uplynuly tři roky od zahájení daňové kontroly za uvedená období. Došlo-li ke stanovení daně za uvedená zdaňovací období až platebními výměry ze dne 7. 9. 2016, stalo se tak po uplynutí prekluzivní lhůty. Prekluze práva stanovit daň je tedy důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí v části, potvrzující uvedené platební výměry, jakož i těchto platebních výměrů samotných.
 23. Soud se proto dále již nezabýval žalobními námitkami, které směřovaly toliko do zdaňovacích období roku 2012, neboť řešení těchto námitek by bylo zcela bezpředmětné, jelikož by nemohlo ovlivnit závěr o nemožnosti vyměřit daň za uvedená zdaňovací období.
 24. Podle § 78 odst. 1 a 3 s. ř. s. proto soud zrušil jak dodatečné platební výměry na prekludovanou daň, tak i napadené rozhodnutí v části, v níž tyto výměry potvrzovalo.
 25. Žalobce namítal, že žalovaný je v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu před vydáním odvolacího rozhodnutí řádně neseznámil s nově zjištěnými skutečnostmi a důkazy a neumožnilo mu se k nim vyjádřit, příp. navrhnout další důkazy. Žalovaný k uvedené

námítce uvedl, že tato není důvodná, neboť ze správního spisu je zřejmé, že žalovaný coby odvolací orgán seznámil žalobce výzvou k vyjádření se ze dne 26. 6. 2017 se zjištěnými skutečnostmi po provedeném doplnění dokazování. S listinami, které žalobce sám předložil, logicky nemusel být seznamován a tyto listiny nebyly provedeny k důkazu. S uvedenou obranou žalovaného se soud ztotožňuje. K dané otázce soud poznamenává, že existuje judikatorní větev v rozhodovací praxi Nejvyššího správního soudu, která má za to, že z § 115 odst. 2 daňového řádu plyne povinnost odvolacího orgánu v rámci odvolacího řízení seznamovat subjekt daně i s úvahami, které z provedeného dokazování odvolací daňový orgán pro zjištěný skutkový stav dovozuje; rozpor této judikatorní větve s jinou judikatorní větví, s níž se podepsaný soud v dané věci ztotožnil, je předmětem řízení před rozšířeným senátem ve věci sp. zn. 1 Afs 438/2017. Podepsaný soud nicméně z tohoto důvodu řízení nepřerušil, a to jednak proto, že shledal jiné důvody, pro něž nemůže napadené rozhodnutí obstát, jednak proto, že i ta větev judikatury, která trvá na seznámení daňového subjektu s hodnotícími úvahami odvolacího orgánu tak činí za účelem zabránění vydávání překvapivých rozhodnutí. Právě optikovou tohoto účelu je třeba na uvedené ustanovení i postup žalovaného v nyní projednávané věci nazírat. Není a nemůže být účelem tohoto ustanovení, aby žalovaný v této fázi řízení již poskytl vyčerpávající zdůvodnění všech sporných aspektů projednávané věci, neboť to je vyhrazeno až konečnému rozhodnutí. Nově zjištěné skutečnosti žalobci sděleny byly; z toho mu bylo i zřejmé, které důkazní návrhy nebyly shledány relevantními. A tuto irelevanci pak žalovaný konstatuje v napadeném rozhodnutí. Žalobce ostatně ani nespecifikuje, v čem byl vůči němu postup žalovaného překvapivý a jak mu zabránil v účinné obraně, jinak řečeno, jaký vliv měl namítaný postup na jeho veřejná subjektivní práva.

26. Žalobce namítal, že mu žalovaný vytknul, že jej v rozporu s § 74 daňového řádu nevyzval k opravě důkazu předloženého v anglickém jazyce, a bez dalšího k němu nepřihlížel. K tomu žalovaný uvedl, že sice poukázal na to, že důkazní prostředek byl v rozporu se zákonem předložen bez překladu do češtiny, avšak s obsahem důkazu se seznámil, a vyhodnotil, že nemá žádnou vypovídací hodnotu. S uvedenou obranou žalovaného se soud ztotožňuje. Připomíná, že ustanovení § 74 daňového řádu se týká podání, nikoli listinných důkazních prostředků, jejichž režim je – v případě listin cizojazyčných – upraven § 76 odst. 2 daňového řádu.
27. Žalobce namítal rozpor v napadeném rozhodnutí, kdy žalovaný v odst. [179] vytýkal žalobci, že se spoléhal na přiložený certifikát kvality, který neobsahuje žádné bezpečnostní prvky, kdežto v odst. [313] konstatoval, že absenci bezpečnostních prvků certifikátu neoznačoval za nestandardní. V těchto výpovědích soud ve shodě se žalovaným žádný rozpor neshledává; žalobci bylo vytčeno, že bez kontrol spoléhal jen na certifikát bez bezpečnostních prvků; samotná skutečnost, že tyto certifikáty bezpečnostní prvky neměly, nebyla žalobci kladena k tíži.
28. Obdobně ve vztahu k pozměňování certifikátů neobstojí námitka žalobce, že z jeho strany bylo prokázáno, že k neutralizaci certifikátů kvality běžně dochází. Žalovaný totiž nevytýkal žalobci výmaz údajů o dodavatelích (jež slouží k ochraně obchodní činnosti), nýbrž vymazávání údajů o výrobcí nebo dokonce nečitelnosti údajů o množství a kvalitě zboží, jež je z hlediska kontroly kvality činí zcela bezcennými.

29. Není též pravdou, že by správní orgány považovaly způsob obchodování s mědí za stejný se způsobem obchodování s jinými neželeznými kovy, neboť odst. [101] napadeného rozhodnutí pouze dovozuje možnost převzít závěr znalce věci obchodování se za ceny se starým (neaktuálním) spotem LME týkající se mědi, i pro obchody se zinkem a olovem, a to s ohledem podobnost způsobu obchodování s neželeznými komoditami na burze LME. Úvaha se tedy týkala jen jednoho, zcela specifického aspektu obchodování s neželeznými kovy. Tato úvaha je *prima facie* logická, byť by se mohla ukázat nesprávnou prokázáním jiného způsobu obchodování jednotlivých komodit, či alespoň předeštěním logických námitek proti užití analogie v dané věci (což se prozatím nestalo).
30. Soud také neshledává jako důvodnou námitku vnitřní rozpornosti ohledně tvrzené nekontaktnosti společnosti ILD. Je zřejmé, že v daném případě došlo ke zjevnému omylu, kdy v odst. [144] je uvedeno s odkazem na probíhající daňovou kontrolu, že společnost kontaktní je, kdežto v grafu v odst. [135] je bez dalšího mylně uvedeno, že kontaktní není. (Nadto je třeba dodat, že – jak uvedl sám žalovaný v napadeném rozhodnutí – nekontaktnost je u společností uváděna jen pro „dokreslení“ situace, není to skutečnost, která by byla kladena žalobci k tíži.)
31. Soud poukazuje na to, že žalobce dezinterpretuje graf přejatý od LME, kdy z něj plyne, že cena LME se vztahuje ke kovům ve formě polotovaru (*semi-fabricated metal*), tedy k formě, s níž žalobce obchodoval; „discount“ (cena nižší) se vztahuje k metalickým rudám, koncentrátům a rafinovaným kovům a „premium“ (cena vyšší) pak ke kovovým produktům. Z grafu tak plyne, že pojmy „discount“ a „premium“ se vztahují k ceně na burze LME ve vztahu ke stupni zpracovanosti kovu od vytěžené rudy až po konečný kovový výrobek. Nelze z toho však dovodit, že pokud žalobce nevyráběl z neželezných kovů finální výrobky (baterie apod.), pak mohl standardně obchodovat kovy za cenu s nízkým diskontem, jak v žalobě tvrdí. To, že v grafu uvedený pojem „premium“ není totožný s pojmy prémie, přírážka, provize či marže, nečiní napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným, neboť z kontextu je zřejmé, co je daným pojmem myšleno.
32. Žalobce namítal neprokázání neodvedení daně některým ze subjektů v detekovaných řetězcích. Ze spisu i zprávy o daňové kontrole jasně plyne, že informaci o neodvedení daně u jednotlivých společností v detekovaných řetězcích správce daně obstaral prostřednictvím odpovědí na dožádání příslušným pracovištěm finančních úřadů nebo nahlédnutím do spisu, vedeného u správce daně či do systému VIES, o čemž byl pořízen úřední záznam. Sám žalobce ostatně na tyto důkazní prostředky v několika případech následně odkazuje. Jestliže žalobcem nebylo v řízení zpochybňováno u vyjmenovaných článků řetězce nezaplacení daně, nebyl nejmenší důvod opatřovat do spisu důkazy, které uvádí žalobce v žalobě (platební výměry a jejich podklady či výpisy z daňových účtů). Bylo by to nadbytečné. (Jinak by tomu bylo, jestliže by bylo tvrzeno plné či částečné uhrazení chybějící daně.) Pokud se týče konkrétních tvrzených nesrovnalostí mezi spisovým materiálem a tvrzením správce daně, týkají se společností z období roku 2012, kde oprávnění vyměřit daň prekludovalo.
33. Pokud se týče objektivních okolností, z nichž mohl žalobce usuzovat na existenci zapojení do podvodných řetězců, jakož i obvyklosti přijímaných kontrolních opatření navrhoval žalobce výslech Ing. J. T., jednatele společnosti EKOZINK Praha, s. r. o.

Žalobce uváděl, že jmenovaný je schopen specifikovat obecné obchodní zvyklosti při obchodování s neželeznými kovy. Žalovaný výslech jemnovaného odmítl provést, což v odst. [339] napadeného rozhodnutí zdůvodnil tak, že společnost v rozhodných zdaňovacích obdobích žádnou ze sledovaných komodit nenakoupila. Hlavním předmětem činnosti je nákup zinkových odpadů a výroba zinku v jakosti GOB. Žalovaný neprovedl výslech Ing. T. proto, že v rozhodném období jeho společnost nepořídila zboží, které je předmětem správního řízení, a žalovaný měl skutkový stav za dostatečně zjištěný.

34. S takovouto argumentací pro odmítnutí výpovědi Ing. T. se soud nemůže ztotožnit. Jednak i v rozhodném období společnost EKOZINK Praha, s. r. o., obchodovala se zinkem (byť ve formě odpadu), jednak žalobce tvrdil, že Ing. T. pracuje v oboru obchodu s neželeznými kovy dlouhodobě, čemuž odpovídají i údaje veřejného rejstříku (společníkem od r. 1994, jednatelem od r. 2011). Poukaz na formu neželezného kovu, který byl obchodován jen v krátkém rozhodném období tak nemůže odůvodnit apriorní zhodnocení výpovědi Ing. T. jako bezpředmětné.
35. Skutkový stav, který vzal žalovaný za prokázaný, však bez zhodnocení skutečností, které mohl sdělit Ing. T., nemůže obstát. Soud proto z tohoto důvodu dle § 76 odst. 3 s. ř. s. v části nedotčené prekluzí napadené rozhodnutí zrušil a věc dle § 78 odst. 4 s. ř. s. vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Žalovaný provede výslech Ing. T. a skutečnosti v něm vyšlé najevo znovu zhodnotí jak jednotlivě, tak v souvislosti se všemi již zjištěnými skutečnostmi.
36. Za této situace považuje soud za předčasné řešení dalších žalobních námitek ohledně jednotlivých zjištění učiněných finančními orgány, a to jak co do objektivních okolností, tak co do přijatých opatření k zamezení účasti na daňovém podvodu, neboť jejich zhodnocení může v návaznosti na provedený výslech Ing. T. doznat změn. Z tohoto důvodu soud neprováděl ani navržené důkazy; vyplyne-li jejich potřeba po výslechu Ing. T., bude na správním orgánu, aby je provedl.
37. Pokud se týče podoby výroku, reaguje soud závěrem na názor žalobce, že dělení výroku odvolacího rozhodnutí, jímž bylo potvrzeno vícero prvostupňových rozhodnutí, není možné. Soud se takovýmto názorem neztotožňuje. Jednak § 76 odst. 2 s. ř. s. výslovně hovoří o zrušení části rozhodnutí, týká-li se nicotnost jen jeho části. Jednak je třeba obecně vzít v úvahu, že správní soudnictví představuje interakci moci soudní a moci výkoné, kde je nutná limitace zásahu soudní moci pouze tam, kde je to nezbytné. Oddělitelnost částí napadeného odvolacího rozhodnutí ve vztahu k prvostupňovým rozhodnutím pak je nutno ve světle shora nastíněného ústavněprávního kontextu dovodit *per analogiam* – ať už ve vztahu k ustanovení § 76 odst. 2 věty druhé (*analogia legis*), popř. ve vztahu jiným procesním řádům (*analogia iuris*). Žalobcem zpochybňovaný postup již byl v judikatuře správních soudů opakovaně užit – kromě žalovaným uvedeného rozsudku Městského soudu v Praze č. j. 48 Af 40/2016-57 ze dne 8. 12. 2017 může podepsaný soud uvést i svůj rozsudek č. j. 22 Ad 3/2015-150 ze dne 6. 12. 2017, jenž byl aprobován rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Ads 30/2018-39 ze dne 30. 1. 2019, kde Nejvyšší správní soud naopak poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 6 As 63/2016-40 ze dne 9. 6. 2016, dle něhož „nepřezkoumatelný je rozsudek, jímž soud zruší rozhodnutí žalovaného jako celek, ačkoliv shledá důvodnou pouze jedinou žalobní námitku týkající se

části výroku rozhodnutí žalovaného, a přitom nijak neodůvodní, proč nebylo možné oddělit a zrušit pouze odpovídající část výroku správního rozhodnutí“.

38. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto dle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého procesně úspěšnému žalobci vzniklo vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení.
39. Náklady žalobce tvoří zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč, odměna zástupce za devět úkonů právní služby – a to převzetí věci, sepsání žaloby, tři porady s klientem přesahující jednu hodinu, sepsání tří dalších podání ve věci samé a účast u ústního jednání dle § 11 odst. 1 písm. a), c), d) a g) vyhl. č. 177/1996 Sb., přičemž výše odměny za jeden úkon činí dle § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bod 5 vyhl. č. 177/1996 Sb. částku 3 100 Kč, devět režijních paušálů po 300 Kč dle § 13 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb., náhrada cestovních výdajů ve výši 4 099 Kč za cestu z Prahy do Ostravy a zpět v délce 736 km, vozidlem r. z. X s kombinovanou spotřebou motorové nafty 4,4 l / 100 km, kdy dle vyhl. č. 333/2018 Sb. sazba základní náhrady činí 4, 10 Kč / 1 km a cena motorové nafty činí 33, 60 Kč / 1 l, náhrada za 20 promeškaných půlhodin ve výši 2 000 Kč dle § 14 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb. a 21% DPH z advokátní odměny a náhrad (nikoli ze soudního poplatku) ve výši 7 706, 80 Kč. Celková výše nákladů řízení žalobce tak činí částku 47 405, 80 Kč. Soud proto uložil žalovanému zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení tuto částku.
40. Vzhledem k odlišné úpravě s. ř. s. a zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších změn a doplnění (dále jen „o. s. ř.“), týkající se nabytí právní moci rozhodnutí (srov. § 54 odst. 5 s. ř. s., § 159, § 160 odst. 1 o. s. ř.), uložil soud žalovanému povinnost zaplatit náhradu nákladů řízení ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Ostrava 13. listopadu 2019

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu