



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **HOPR TRADE CZ, s.r.o., v reorganizaci**, IČ: 268 69 306, se sídlem Libušina 667/72, Olomouc, zast. JUDr. Milenou Novákovou, advokátkou, se sídlem třída Míru 146, Český Krumlov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, za účasti osoby zúčastněné na řízení: Mgr. Ing. P. H., proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 1. 2017, č. j. 1787/17/5300-22441-711913, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti výrokům II. a III. rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci ze dne 2. 7. 2019, č. j. 65 Af 12/2017 - 167,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci ze dne 2. 7. 2019, č. j. 65 Af 12/2017 – 167, **se** ve výroku III. **zrušuje** a věc **se** v tomto rozsahu **vrací** krajskému soudu k dalšímu řízení.
- II. Kasační stížnost proti výroku II. rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci ze dne 2. 7. 2019, č. j. 65 Af 12/2017 – 167, **se zamítá**.
- III. Žádný z účastníků ani osoba zúčastněná na řízení **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí (dodatečné platební výměry) Finančního úřadu pro Olomoucký kraj (dále též „správce daně“) ze dne 3. 6. 2016:

č. j. 1171102/16/3101-51523-803716 za zdaňovací období květen 2012, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 7.184.790 Kč a stanoveno penále ve výši 1.436.958 Kč,

č. j. 1171195/16/3101-51523-803716 za zdaňovací období červen 2012, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 13.040.136 Kč a stanoveno penále ve výši 2.608.027 Kč,

č. j. 1171256/16/3101-51523-803716 za zdaňovací období červenec 2012, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 11.172.313 Kč a stanoveno penále ve výši 2.234.462 Kč,

č. j. 1171292/16/3101-51523-803716 za zdaňovací období srpen 2012, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 7.960.657 Kč a stanoveno penále ve výši 1.717.920 Kč,

č. j. 1171320/16/3101-51523-803716 za zdaňovací období září 2012, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 8.589.602 Kč a stanoveno penále ve výši 1.717.920 Kč,

č. j. 1171344/16/3101-51523-803716 za zdaňovací období říjen 2012, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 2.960.941 Kč a stanoveno penále ve výši 592.188 Kč,

č. j. 1171370/16/3101-51523-803716 za zdaňovací období prosinec 2012, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 9.327.504 Kč a stanoveno penále ve výši 1.865.500 Kč,

č. j. 1171400/16/3101-51523-803716 za zdaňovací období leden 2013, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 22.350.286 Kč a stanoveno penále ve výši 4.470.057 Kč,

a dále platební výměry:

č. j. 1171423/16/3101-51523-803716 za zdaňovací období únor 2013, jímž byl vyměřen nadměrný odpočet DPH ve výši 10.979.693 Kč,

č. j. 1171690/16/3101-51523-803716 za zdaňovací období březen 2013, jímž byl vyměřen nadměrný odpočet DPH ve výši 16.125.698 Kč,

č. j. 1171694/16/3101-51523-803716 za zdaňovací období duben 2013, jímž byla vyměřena daň z přidané hodnoty ve výši 5.212.866 Kč,

č. j. 1171711/16/3101-51523-803716 za zdaňovací období květen 2013, jímž byla vyměřena daň z přidané hodnoty ve výši 6.980.670 Kč,

č. j. 1171720/16/3101-51523-803716 za zdaňovací období červen 2013, jímž byla vyměřena daň z přidané hodnoty ve výši 3.109.216 Kč,

č. j. 1171726/16/3101-51523-803716 za zdaňovací období červenec 2013, jímž byla vyměřena z přidané hodnoty daň ve výši 265.520 Kč,

č. j. 1171728/16/3101-51523-803716 za zdaňovací období srpen 2013, jímž byl vyměřen nadměrný odpočet DPH ve výši 4.538.656 Kč,

č. j. 1171729/16/3101-51523-803716 za zdaňovací období září 2013, jímž byla vyměřena daň z přidané hodnoty ve výši 2.328.652 Kč a

č. j. 1171731/16/3101-51523-803716 za zdaňovací období říjen 2013, jímž byla vyměřena daň z přidané hodnoty ve výši 3.369.785 Kč.

[2] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu, v níž namítal, že žalovaný nesprávně posoudil prekluzi práva vyměřit daň. Ustanovení § 148 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ke dni zahájení daňové kontroly, tj. 22. 5. 2013, neobsahovalo možnost

pokračování

pozastavení běhu lhůty ve smyslu dnes platného § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu. Mezinárodní dožádání proto nemělo vliv na běh této lhůty, která uplynula dne 23. 5. 2016, a k vyměření daně dne 3. 6. 2016 došlo již po prekluzi.

[3] Žalobce dále v této souvislosti poukázal na rozhodnutí rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 5. 2006, č. j. 2 Afs 52/2005 - 94. Správce daně (s výjimkou jednoho případu) nedodržel lhůty stanovené pro mezinárodní dožádání stanovené nařízením Rady č. 904/2010/EU. Mezinárodní dožádání provedená správcem daně žalobce označil za zmatečná a zavádějící, nepotřebná pro dané daňové řízení.

[4] Žalobce dále namítal rozdílné právní posouzení skutkově shodných případů, kdy správce daně prověřoval okolnosti spojené se zdanitelným plněním za období roku 2011, dále pak roku 2012 a 2013. Tyto neodůvodněné rozdíly správce daně ani žalovaný nikdy nevysvětlili, což je porušením § 8 daňového řádu.

[5] Ve vztahu k tvrzené účasti žalobce na daňovém podvodu žalovaný neřeší otázku, kde a zda vůbec došlo k úniku daně, a tedy i k neoprávněné daňové výhodě. Pokud daň nechybí, nelze hovořit o daňovém podvodu. Takový stav musí být prokázán, přičemž důkazní břemeno nese správce daně. V daném případě tomu tak není, neboť absentují konkrétní důkazy, což musí jít k tíži žalovaného, neboť žalobce nemůže prokazovat negativní skutečnost.

[6] Žalobce dále namítal vadu dokazování spočívající v šetření správce daně u společnosti Slévárny D+D METAL a. s., neboť se ve skutečnosti jednalo o svědeckou výpověď provedenou mimo daňovou kontrolu, bez účasti žalobce. Z dokladů této společnosti není zřejmé, co správce daně hodnotí jako důkaz o účasti žalobce na daňových podvodech. Žalobce odmítl závěry žalovaného ohledně svědeckých výpovědí K., V. a O. Závěr o podvodu je tak podle žalobce v rozporu s obsahem správního spisu.

[7] Jakékoli úvahy o výhodnosti či nevýhodnosti cen s odkazem na burzu označil žalobce za nepřezkoumatelné a poukázal v tomto směru na své odvolací námítky. Žalobce zmínil, že obchodoval nejen s dnes spornými subjekty, ale i s dalšími firmami za stejné cenové politiky, proto je pro něj nepochopitelné, že nedošlo k porovnání s cenami obdobných obchodů. Závěr žalovaného o znalosti žalobce stran „nastrčených“ firem označil žalobce za pouhé tvrzení bez uvedení důkazů. Takový závěr je podle žalobce v přímé kolizi s podmínkami dokazování vymezenými v § 92 odst. 7 daňového řádu.

[8] Závěr, že žalobce měl možnost seznámit se s dodavateli společnosti VAMAX-X, která se v určitém období měla účastnit jednání spojeného s cílem dosažení neoprávněných daňových výhod, nemá žádný podklad ve spise. Stejně tak absentují důkazy k závěru o fiktivním pořízení zboží. Ve vztahu ke spolupráci žalobce se společností Slévárny D+D METAL a. s. není důkazně podloženo, že se žalobce podílel na tvrzených daňových podvodech. Žalovaný posoudil tvrzenou účast žalobce na podvodném jednání s důsledkem ztráty nároku na odpočet daně z přidané hodnoty po právní stránce nesprávně. Žalobce dále upozornil na nezákonné ukončení daňové kontroly řešené ve věci vedené u krajského soudu pod sp. zn. 65 A 93/2016.

[9] V doplnění žaloby ze dne 19. 5. 2017 žalobce poukázal na judikaturu Soudního dvora Evropské unie (dále též „SDEU“), zejména rozsudek ze dne 6. 6. 2006 ve věci C 439/04 a C 440/04, *Kittel a Recolta Recycling*, a tzv. „Axel Kittel test“, který podle žalobce minimálně v bodu 1) testu („Je zde daňová ztráta?“) má vztah k posuzované věci, neboť námitka neexistence daňové ztráty je předmětem žaloby. Pokud není přezkoumatelně vymezena daňová ztráta, lze jen stěží zkoumat či posuzovat bod 2 testu („Pokud ano, je daňová ztráta důsledkem podvodného jednání?“). Žalobce dále k bodu 4 testu (zda žalobce musel vědět či věděl o spojení obchodní transakce s podvodným jednáním), uvedl, že hranice spravedlivého požadavku v rámci prověřování osoby, se kterou se vstupuje do obchodního vztahu, je dána lustrací v dostupných evidencích, tedy zejména v evidenci nespolehlivých plátců, dále v evidenci obchodního rejstříku a insolvenčního rejstříku. Dotčený obchodní partner stavem zápisů ve veřejně dostupných evidencích nezavdal žádný důvod k domněnce o možném podvodném jednání z jeho strany. Pokud indicie o možném podvodu dostaly konkrétní podobu, stalo se tak s odstupem let na základě šetření orgánů Policie ČR.

[10] V dalším doplnění žaloby ze dne 23. 8. 2018 žalobce k vyloučení faktur z nároku na odpočet DPH od dodavatele Slévárny D+D METAL a. s. uvedl, že ani zpráva o kontrole ani žalovaný v dané situaci posuzující rozdílně skutkově shodná období neuvádí časový údaj, odkdy správce daně disponuje s informacemi o osobě, kterou označil za „missing trader“. Dle žalobce s informacemi o souvislostech mezi Slévárnami D+D METAL a.s. a jejími dodavateli T & T Logistics s.r.o., Alemin s.r.o., KNAPP Consulting s.r.o. a LERDEZA s.r.o. věděl v období předcházejícím meritornímu rozhodnutí ve věci daně z přidané hodnoty za listopad 2012 a v takovém případě platí, že správce daně ve shodě se žalovaným skutkově shodné otázky posuzuje rozdílně. Odkaz na zdroj svých informací o cenách správce daně uvedl až ve zprávě o daňové kontrole, což žalobce spojuje s porušením práva na spravedlivý proces, jelikož mu nebylo umožněno se s touto zprávou seznámit před jejím projednáním. Žalobce nesouhlasil s výpočtem ceny, jak byla učiněna správními orgány a v odvolání jej relevantně zpochybnil.

[11] V podání ze dne 13. 11. 2018 žalobce vznesl námitku „zmatečnosti“ rozhodnutí žalovaného, kterou dovedl ze zmatečného vedení správního spisu. Uvedl, že za vedený správní spis je žalovaným vydáváno soudu zaslaných 14 krabic listin a dokladů, aniž by existoval jeden ucelený seznam, který by přezkoumatelně, prokazatelně a jako celek postihoval vše, co těchto 14 krabic obsahuje, a odkázal na rozsudek NSS soudu ze dne 10. 7. 2007, sp. zn. 7 Afs 127/2006. Žalobce se dále věnoval obsahu některých krabic a vyjádřil přesvědčení, že spis je jeden velký nepořádek a nemá žádný řád.

[12] Krajský soud v Ostravě ve věci rozhodl nadepsaným rozsudkem. Výrokem I. rozhodl, že rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 16. 1. 2017, č. j. 1787/17/5300-22441-711913, pokud jím bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutím Finančního úřadu pro Olomoucký kraj ze dne 3. 6. 2016, č. j. 1171102/16/3101-51523-803716, 1171195/16/3101-51523-803716, 1171256/16/3101-51523-803716, 1171292/16/3101-51523-803716, 1171320/16/3101-51523-803716, 1171344/16/3101-51523-803716, 1171370/16/3101-51523-803716, 1171400/16/3101-51523-

pokračování

803716, 1171423/16/3101-51523-803716, 1171690/16/3101-51523-803716, a rozhodnutí Finančního úřadu pro Olomoucký kraj ze dne 3. 6. 2016, č. j. 1171102/16/3101-51523-803716, 1171195/16/3101-51523-803716, 1171256/16/3101-51523-803716, 1171292/16/3101-51523-803716, 1171320/16/3101-51523-803716, 1171344/16/3101-51523-803716, 1171370/16/3101-51523-803716, 1171400/16/3101-51523-803716, 1171423/16/3101-51523-803716, 1171690/16/3101-51523-803716, se zrušují. Ve zbytku žalobu zamítl a rozhodl dále, že žádný z účastníků ani osoba zúčastněná na řízení nemá právo na náhradu nákladů řízení.

[13] Krajský soud přisvědčil námitce prekluze lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období měsíců květen, červen, červenec, srpen, září, říjen a prosinec 2012 a leden, únor a březen 2013. Daňová kontrola byla pro předmětná zdaňovací období zahájena (s výjimkou měsíce února 2013, kdy byla kontrola zahájena dne 22. 4. 2013) dne 22. 5. 2013, a od tohoto dne tak započala běžet tříletá lhůta pro stanovení daně (v případě zdaňovacího období únor 2013 dne 22. 4. 2013), která uplynula dne 23. 5. 2016 a v případě zdaňovacího období únor 2013 dne 23. 4. 2016. Správce daně odeslal žádost o mezinárodní spolupráci dne 14. 5. 2014 (Slovensko), 14. 7. 2014 (Polsko, Belgie, Itálie) a 13. 5. 2014 (Německo). Všechny platební výměry byly vydány dne 3. 6. 2016. Do 31. 12. 2013 se lhůta pro stanovení daně odesláním žádosti o mezinárodní spolupráci nestavěla. Krajský soud v této souvislosti poukázal na výklad § 148 daňového řádu ve vztahu k jeho novele zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb., které nabylo účinnosti dne 1. 1. 2014, uvedený v rozsudku NSS ze dne 9. 11. 2017, č. j. 10 Afs 206/2017 - 39, Sb. NSS 3677/2018. Platební výměry vydané dne 3. 6. 2016, tak byly správcem daně vydány po uplynutí lhůty pro stanovení daně. S ohledem na tento závěr se krajský soud již nezabýval žalobcem namítanou účelovostí žádostí o mezinárodní spolupráci, která by na závěru o prekluzi lhůty pro vyměření daně nemohla ničeho změnit.

[14] Následně krajský soud přistoupil k posouzení zákonnosti rozhodnutí žalovaného v rozsahu zbývajících platebních výměrů. Krajský soud popsal schéma řetězce dodavatelско - odběratelských vztahů. Nepřisvědčil námitce rozdílného posouzení skutkově shodných případů, neboť v případě zdaňovacího období listopad 2012, v jehož případě byl veden postup k odstranění pochybností, se nejednalo o skutkově shodný případ se zdaňovacími obdobími, jež byla předmětem daňové kontroly. Pouhá skutečnost, že se v obou obdobích vyskytovaly stejné společnosti v dodavatelско-odběratelských vztazích, nezakládá skutkovou shodu. Ke tvrzení žalobce, že bylo vycházeno ze stejných podkladů, krajský soud uvedl, že z logiky věci je zřejmé (jedná se o rozdílná zdaňovací období), že muselo být vycházeno minimálně z částečně odlišných podkladů.

[15] K námitce neprokázání chybějící daně krajský soud poukázal na závěry uvedené v judikatuře SDEU a v rozsudku NSS ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 94/2009 - 156. Na rozdíl od žalobce dospěl krajský soud k závěru, že správce daně zjistil ztrátu na dani, neboť ve zprávě o daňové kontrole uvedl konkrétně jednotlivé daňové doklady včetně druhu zboží, jeho množství, základu daně a daně samotné, uvedl subjekty, jež byly u jednotlivých plnění dodavateli společnosti Slévárny D+D METAL a. s., a u těchto dodavatelů následně uvedl závěry o nehrazení daňové povinnosti. Uvedl rovněž skutečnosti, na jejichž základě

dospěl k závěru, že byl spáchán daňový podvod, včetně podkladů, na základě kterých tento závěr učinil.

[16] Krajský soud nepřisvědčil tvrzení žalobce, že dne 12. 12. 2013 došlo u společnosti Slévárny D+D METAL a. s. namísto místního šetření k výslechu svědka. Námitku hrubého zkreslení výpovědi svědků V. a O. krajský soud vyhodnotil jako příliš nekonkrétní.

[17] Rozhodnutí žalovaného není nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, neboť žalovaný se s argumentací žalobce vypořádal v dostatečném rozsahu. Krajský soud ve shodě se žalovaným poukázal na skutečnost, že žalobce získával zboží od svých dodavatelů se zápornou marží, z čehož vyplývá nepřiměřenost nákupní ceny pro žalobce a nelogičnost průběhu obchodů v popsanych řetězcích. Některé subjekty v řetězci nepřipočítávaly žádnou marži a pořizovací cena za předmětné zboží byla pro žalobce neobvykle výhodná. Průměrnou měsíční pořizovací cenu jednotlivých druhů zboží správce daně spočítal na základě údajů, které mu poskytl sám žalobce. Tyto údaje porovnal s obvyklými cenami za toto zboží, které uvádí londýnská burza kovů London Metal Exchange (dále jen „LME“) pro období příslušná vždy datům uskutečnění zdanitelných plnění uvedených na jednotlivých daňových dokladech. Žalobce ignoroval skutečnost, že ceny výrobků (katod a drátů z barevných kovů) musí být vyšší než cena samotného kovu, kterou zveřejňuje LME. Nejen, že tedy žalobce nakupoval zboží za ceny s nulovou marží, navíc se jednalo o ceny nižší než výrobní (ceny samotného kovu).

[18] Ohledně vědomosti žalobce o daňovém podvodu krajský soud poukázal na závěry správních orgánů (nedostatečné kontrolní mechanismy žalobce, vědomí žalobce o podezřele nízké ceně) a shledal je přezkoumatelnými a správnými. Závěr správních orgánů o odmítnutí nároku žalobce na odpočet DPH krajský soud shledal správný a podložený konkrétními zjištěními a důkazy.

[19] Pokud žalovaný v odst. 59 svého rozhodnutí zmiňuje fiktivní pořízení zboží od společnosti Slévárny D+D METAL a. s., což žalobce odmítá, jde nikoli o závěr o neexistenci obchodu, ale o konstatování, že šlo ve skutečnosti o pořízení zboží od společnosti VAMAX-X s. r. o., s níž žalobce v minulosti standardně obchodoval. Jde pouze o úvahu žalovaného při popisu mechanismu dodavatelsko-odběratelského řetězce, která není s to ničeho změnit na závěrech o naplnění subjektivní stránky jednání žalobce. Nelze ani souhlasit s tvrzením žalobce, že cena nebyla rozhodující okolností pro posouzení účasti žalobce na tvrzeném podvodu, neboť rozbor cen zboží v jednotlivých zdaňovacích obdobích je nosnou částí zprávy o daňové kontrole (ostatně námitky proti závěrům o cenách tvoří podstatnou část odvolání žalobce) a i žalovaný označuje cenu za jedno ze základních kritérií.

[20] Námitkou žalobce na proti údajné nemožnosti seznámit se s obsahem zprávy o daňové kontrole před jejím projednáním, se již krajský soud opakovaně nezabýval, neboť žalobce podal z tohoto důvodu samostatnou žalobu na ochranu před nezákonným zásahem, kterou krajský soud zamítl rozsudkem ze dne 14. 5. 2018, č. j. 65 A 93/2016 - 82. Kasační stížnost proti tomuto rozsudku zamítl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 28.

pokračování

3. 2019, č. j. 9 Afs 249/2018 - 45. Námitka zmatečného vedení spisu byla uplatněna opožděně, a krajský soud k ní proto nepřihlížel. Krajský soud dodal, že jednotlivé listiny bylo možné ve správním spisu dohledat.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[21] Proti výrokům II. a III. rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost. Namítl, že postup krajského soudu rozdělující žalobou dotčené rozhodnutí na část, která před zákonem ob stojí a která nikoli, je mimo rámec soudního řádu správního. Zákonnost rozhodnutí žalovaného je třeba posuzovat jako celek. Žalovaný skutková zjištění ani právní závěry nijak nespécifikoval do jednotlivých období, celá věc byla posuzována jako jeden celek za celé období. To platí i pro rozhodnutí správce daně, který sice vydal jednotlivé platební výměry, ale ve všech případech na základě shodného odůvodnění obsaženého ve zprávě o kontrole. Podle stěžovatele nelze jedno rozhodnutí rozdělit na část, která je v souladu se zákonem, a na část, která před zákonem neobstojí. Takovýto postup je v rozporu s § 78 s. ř. s.

[22] Stěžovatel dále namítl, že žalovaný a následně i krajský soud rozhodli na základě zmatečného vedení spisu. Zmatečnost spisu není podle stěžovatele otázkou žalobních námitek, ale faktického stavu, který lze zjistit až poté, co správní orgán zašle spis do dispozice soudu. Takovému názoru podle stěžovatele svědčí i postup NSS ve věci sp. zn. 7 Afs 127/2006, který o zmatečnosti spisu rozhodl i bez námítky, pouze na základě zjištěného stavu. Krajský soud se otázkou možné zmatečnosti spisu odmítl zabývat s odkazem na opožděnost této žalobní námítky a nevysvětlil rozpory v obsahu správního spisu, na které stěžovatel poukázal v podání ze dne 13. 11. 2018. Krajský soud tak sám rozhodoval na základě „zmatečného“ vedení spisu, a své rozhodnutí tak zatížil vadou uvedenou v § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[23] Ohledně právní otázky chybějící daně, která je nezbytná pro posouzení existence daňového podvodu, nesou důkazní břemeno správní orgány. Stěžovatel má podle § 86 odst. 2 písm. c) daňového řádu právo vyvracet pochybnosti správce daně, s čímž souvisí povinnost správce daně pochybnosti stěžovateli zákonným způsobem vymezit a sdělit. Existující praxe za takový postup správce daně považuje výzvy obsahující popis pochybností správce daně, ke kterým se daňový subjekt v průběhu řízení vyjadřuje. Správní orgány však nesdělily stěžovateli své pochybnosti.

[24] Stěžovatel nesouhlasí s tím, že správce daně unesl své důkazní břemeno tím, že na str. 20 až 32 zprávy o daňové kontrole prakticky popsal dodavatele jako obchodního partnera. Dále správce daně na str. 34 až 35 k firmám dodávajícím zboží obchodnímu partnerovi stěžovatele konstatuje stav, podle kterého společnost T&T Logistics s. r. o., která byla výhradním dodavatelem společnosti Slévárny D+D METAL a. s., a společnost KNAPP consulting s. r. o. podávaly daňová přiznání k dani z přidané hodnoty, daně přiznaly, ale neplatily. Současně není nikde uvedeno ani zjištěno to, že by v daném období DPH neplatila společnost Slévárny D+D METAL a. s., která jako jediná z uvedených firem byla obchodním partnerem stěžovatele. Pokud je prokázání daňové ztráty, resp. chybějící daně, povinným znakem daňového podvodu, není při rozdělení věci na

zdaňovací období květen 2012 až únor 2013 a dále duben 2013 až říjen 2013 vůbec ze žádného dokladu zřejmé, kterých konkrétních zdaňovacích období se nezaplacená daň týkala. Nezaplacení daně není možné zjistit ani ze zprávy o daňové kontrole, ani z rozhodnutí žalovaného a dle stěžovatele takovou skutečnost krajský soud nemohl zjistit z žádného dokladu založeného ve spisu. Nezaplacení daně třetí osobou navíc ještě nic nevypovídá o účasti stěžovatele na takové činnosti, pokud neexistují důkazy o postupech stěžovatele, svědčících o podílu na neplacení daně třetí osobou. Jde o osobu bez obchodního vztahu ke stěžovateli a prosté tvrzení správce daně o tom, že třetí osoba sice daně přizná, ale neplatí, nemůže být důkazem, který ve svém důsledku vede k potvrzení účasti stěžovatele na daňovém podvodu.

[25] Podle stěžovatele jsou závěry krajského soudu v rozporu minimálně s částí závěrů NSS v rozsudku ve věci sp. zn. 5 Afs 60/2017. Obsahem zprávy o daňové kontrole je prokázáno jen to, že daňový subjekt obchodující se stěžovatelem daň jak přiznal, tak i odvedl, a pokud daně nebyly placeny (nikoliv přiznány) některým z dalších subjektů, neměl by být takový postup třetích osob dán k tíži stěžovatele, aniž by současně byly správcem daně prokázány vztahy svědčící o tom, že stěžovatel se na neplacení daní třetí osobou nějak podílel.

[26] Ve vztahu k cenám zboží stěžovatel zopakoval svoji argumentaci z předchozího správního a soudního řízení. Uvedl, že správce daně zde průměruje vše, a to s rozdílem v průměru cca 200 €/t, aniž by porovnal konkrétní faktury a konkrétní dny. Je další otázkou, co je průměrem a za jaké období, když správce daně neuvedl ani konkrétní odkaz na internetové stránky, kterých se dovolává. Přitom údaje o průměrech se dle různých zdrojů značně liší. Tvrzení správce daně je nepřezkoumatelné, pokud nikdo neví, ze kterých stránek internetu správce daně své informace čerpal. Cena dle komoditní burzy ještě nemusí být cena, kterou burza skutečně uvedla. Samotné „průměrování“ je značně diskutabilní postup v situaci, kdy správce daně učinil jediný závěr, že stěžovatel zboží pořizoval za „neobvykle výhodných podmínek.“

[27] Stěžovatel namítl, že správce daně tajil obsah části kontrolního zjištění (str. 78 – 130) a podstatné informace o svých zdrojích uvádí až na str. 173 zprávy o kontrole. Tu opět utajil tak, aby se s ní stěžovatel seznámil poprvé až při projednání zprávy o daňové kontrole.

[28] K prezentovanému odkazu na internetové zdroje bez uvedení konkrétních stránek, stěžovatel uvedl, že dávají soupis cen v USD/t. Pokud jsou všechny výpočty správce daně uváděny v eurech, je otázkou, jakým kursem se přepočítal poměr.

[29] Na cenu hliníku má vliv jeho kvalita, kurs a přepočet měny, způsob platby. Pokud správce daně již sám označil otázku ceny za podstatnou a zásadní, požaduje stěžovatel, aby žalovaný doplnil výpočty správce daně odkazy či přímo staženými protokoly ze stránek LME tak, aby bylo přezkoumatelné, co vlastně správce daně srovnává a s čím. Při absenci přezkoumatelných údajů jsou vývody a přepočty správce daně neprokazatelnými tvrzeními bez jediného důkazu. Správce daně zatížil své závěry nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů, pokud zatajil, odkud čerpal podklad pro své tabulky. Žalovaný se

pokračování

k otázce cen rovněž konkrétně nevyjádřil, a pokud mj. tvrzením o cenách dovozuje účast žalobce na podvodu, nesplnil svoji důkazní povinnost ani v této oblasti. Stěžovatel v této souvislosti poukázal na skutečnost, že obchodoval nejen s dnes „spornými“ subjekty, ale za shodných podmínek i s dalšími společnostmi a jeho „cenová politika“ je stále stejná, a to pro všechny subjekty, se kterými obchoduje. Dle žalobce je nepochopitelné, pokud správce daně a potažmo i žalovaný z celé obchodní činnosti vytrhne jen nějakou část a tu ani neporovná s cenami obdobných obchodů. Stejně tak je nepochopitelné, pokud správce daně vyžaduje řadu mezinárodních informací, mj. jak o obchodu, tak i o cenách s těmito obchody spojenými – a opět takto zjištěné ceny neporovná s cenami dnes jím označeným jako „neobvykle výhodné“. Pokud stěžovatel obchoduje s komoditami v rámci provozu sběrný odpadu, je nesmysl dovozovat ceny z cen ryzích kovů na burze. Odkaz krajského soudu na rozhodnutí žalovaného a stránky www.lme.com nereaguje na rozpor vymezený tak, že ke každému dni je cena uvedena rozdílně dle různých kritérií od způsobu obchodu až po ryzost obchodovaného zboží a liší se až v řádu desítek procent.

[30] Ve zprávě o daňové kontrole se v tabulkách uvádí srovnání ceny s odkazem na cenu EUR/t. V bodě 10.2. zprávy o daňové kontrole je ale podstatná vada úvahy – cena EUR/t nemá vypovídací hodnotu, pokud není současně uvedeno, k jakému typu obchodu se tato cena váže – tedy zda se jedná o cenu obchodu běžného či rizikového, ceny za ryzí produkt nebo ceny za obchod ohledně kovu s příměsí, cenu za obchody s platbou v hotovosti nebo platbou převodem, platbou předem nebo po dodání zboží atd. Všechna tato kritéria stránky burzy cenově rozdělují a stanoví rozdíly v cenách – tedy uvedení jedné ceny bez konkrétního odkazu je uvedením ceny, aniž by bylo zřejmé a důkazně způsobitelné prokázat souvislost s posuzovanou věcí.

[31] Rozdíly v cenách již v podaném odvolání stěžovatel doložil konkrétním odkazem na webové stránky, se staženým dokladem prokazující jeho tvrzení o rozdílu cen. Na tento argument žalovaný nijak nereagoval a pouze fakticky odkázal na závěry správce daně s paušalizací ceny bez uvedení konkrétního zdroje informace. Stejný postup pak zvolil krajský soud, který pouze přisvědčil odkazu na obecné webové stránky burzy, aniž by se zajímal o rozdílné ceny dle typu obchodu a kvality obchodovaného zboží.

[32] Výpočet provedený krajským soudem v bodě 59 rozsudku nebyl proveden správně. Navíc byl přednesen poprvé, aniž by byl v řízení před soudem takový výpočet předložen k vyjádření stěžovateli. Jednalo se o niklové katody nakoupené a prodané v dubnu 2013. Celkem se jednalo o pět kamionů, kdy průměrná nákupní cena byla 11.647,776 EUR/t (a nikoliv 11.633,64 EUR/t, jak je uvedeno v rozsudku) a průměrná prodejní cena byla 11 438,452 EUR/t (a nikoli 10 877,53 EUR/t, jak je uvedeno v rozsudku). Při členění na dodávky byly tři dodávky z těchto pěti ziskové (prodejní cena vyšší jak nákupní). Dvě dodávky byly ztrátové v důsledku poklesu burzy. Stěžovatel upozornil na skutečnost, že kromě burzy je obchod založen na nabídce a poptávce a v tomto smyslu burza byla pouze orientační měřítko.

[33] Na základě výše uvedeného stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že z příkladu uvedeného v bodu 59 kasační stížností napadeného rozsudku lze dovodit jeho povědomí o tom, že se účastnil tzv. podvodných transakcí.

[34] Stěžovatel rovněž upozornil na skutečnost, že správní spis byl shromážděn údajně do 21 balíků, z nichž 14 balíků ve formě krabic bylo zasláno na krajský soud, aniž by byly vysvětleny rozdíly minimálně v počtech balíků, když jakékoliv jiné číslování či popisy jsou natolik nevěrohodné a nepřesné, že skutečný stav a počet listin spisu nelze dnes vůbec z žádného obsahu zjistit.

[35] Závěrem stěžovatel namítl nezákonnost rozhodnutí o náhradě nákladů řízení. Stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu, podle kterého měl úspěch toliko nepatrný, neboť 3/17 podílu vypočteného soudem vychází z blíže nevysvětlené úvahy a je v rozporu se skutečností. Soud zrušil rozhodnutí směřující k dodatečnému placení daně ve výši celkem 99.103.472 Kč a rozhodnutí o nároku na nadměrný odpočet ve výši 27.105.391 Kč, což představuje potvrzení původního nároku dle daňového přiznání za uvedená dvě zdanitelná období ve výši celkem 70.629.148 Kč. Celkem dle finančního vyjádření uspěl stěžovatel v částce celkem 169.732.620 Kč. Oproti tomuto úspěchu ta část rozhodnutí žalovaného potvrzující platební výměry za zdanitelná období duben až říjen 2013, vůči němuž krajský soud žalobu zamítl, se týkala daňové povinnosti ve výši celkem 21.266.709 Kč. Rozdíl finančního vyjádření posuzované věci je tak dán částkou 148.465.911 Kč ve prospěch stěžovatele a dle jeho názoru takovému rozdílu neodpovídá ani závěr o toliko nepatrném úspěchu ve věci, ani závěr o úspěchu v 3/17 z předmětu věci.

[36] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti s poukazem na bod 13 usnesení NSS ze dne 17. 7. 2018, č. j. 5 Afs 83/2017 – 103, uvedl, že krajský soud může svým rozsudkem zrušit nejen celé žalobou napadené rozhodnutí, ale rovněž pouze některý z výroků, či dokonce pouze část výroku.

[37] Při postoupení správního spisu krajskému soudu došlo k tomu, že administrativní pracovníci žalovaného předmětný spisový materiál rozdělili do jednotlivých balíkových zásilek, kdy třídícím kritériem nebylo chronologické řazení písemností ve spisu, ale pouze váhový limit na jednu balíkovou zásilku. Žalovaný připustil, že tento postup znesnadnil orientaci krajského soudu ve spisovém materiálu. Nemůže mít však za následek zmatečné vedení spisu, zatajování či manipulaci s důkazy, jak tvrdí stěžovatel, a to i s ohledem na skutečnost, že konkrétní řazení spisu v době, kdy do něj stěžovatel nahlížel u krajského soudu, odpovídal stavu až po pravomocném ukončení daňového řízení. Stav, v jakém krajský soud obdržel spisový materiál, nepředstavoval překážku pro přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí. Jednotlivé písemnosti obsažené ve spisu jsou očíslovány, lze je tedy podle těchto soupisů dohledat, což při svém rozhodování prokázal rovněž krajský soud.

[38] Žalovaný dále vyjádřil přesvědčení, že ve svém rozhodnutí vyčerpávajícím způsobem popsal, v jakých skutečnostech spočíval daňový podvod. Ze spisového materiálu a zejména z podkladů získaných od orgánů činných v trestním řízení je navíc patrné, že stěžovatel se na popsaném daňovém podvodu podílel zcela vědomě, přičemž v tomto ohledu s dalšími účastníky předmětného podvodu aktivně koordinoval svou činnost. V této souvislosti stěžovatel poukázal na rozsudek NSS ze dne 16. 4. 2019, č. j. 4 Afs 104/2018 – 79. Stěžovatel v kasační stížnosti poukázal na výpočet průměrných cen na

pokračování

základě údajů LME. Nijak se však nevyjádřil ke společností pouze formálně nastrčeným s jeho vědomím do předmětných řetězců, k organizaci přepravy a dalším okolnostem svědčícím o vědomé účasti stěžovatele na daňovém podvodu.

[39] Žalovaný stěžovateli přisvědčil, že z kasační stížností napadeného rozsudku není zřejmé, na základě čeho dospěl krajský soud k závěru, že stěžovatel měl v řízení o žalobě pouze nepatrný úspěch, resp. úspěch v poměru 3/17. Navzdory výše uvedenému však výrok krajského soudu o nákladech řízení ob stojí, neboť příčinou úspěchu stěžovatele byla prekluze lhůty pro vyměření daně, která však minimálně zčásti byla zapříčiněna procesními obstrukcemi stěžovatele. Uvedené podle stěžovatele naplňuje existenci důvodů zvláštního zřetele hodných, na základě kterých lze podle § 60 odst. 7 s. ř. s. rozhodnout, že se náhrada nákladů účastníkům řízení nepřiznává. Podle stěžovatele tak ob stojí také výrok III. rozsudku krajského soudu.

III. Posouzení kasační stížnosti

[40] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[41] Stěžovatel v kasační stížnosti v první řadě namítal, že postup krajského soudu, který rozhodnutí žalovaného rozdělil na část, která před zákonem ob stojí a která nikoli, je v rozporu s procesním předpisem. V posuzované věci stěžovatel napadl rozhodnutí žalovaného, jímž rozhodl o odvolání žalobce proti 17 rozhodnutím (dodatečným platebním výměřům a platebním výměřům) a krajský soud zrušil rozhodnutí žalovaného v rozsahu 10 z těchto rozhodnutí, která rovněž zrušil, a ve zbytku žalobu zamítl.

[42] Jak již Nejvyšší správní soud konstatoval v bodě 13 usnesení ze dne 17. 7. 2018, č. j. 5 Afs 83/2017 – 103, „není a priori vyloučeno, aby soudy ve správním soudnictví zrušily toliko některý z výroků napadeného rozhodnutí, popř. část některého z výroků. Dělitelnost výroku napadeného rozhodnutí však závisí nejen na výroku samém, ale také na oddělitelnosti posouzení skutkových a právních otázek, tedy na odůvodnění rozhodnutí ve vztahu k výroku.“ V posuzované věci rozhodnutí žalovaného obsahuje jeden výrok, ve kterém jsou uvedena všechna rozhodnutí správce daně, proti kterým stěžovatel podal odvolání. Podle Nejvyššího správního soudu tudíž bylo možné prostřednictvím čísel jednacích jednotlivých rozhodnutí jednoznačně vymezit, která část výroku rozhodnutí žalovaného se zrušuje, resp. která rozhodnutí správce daně se zrušují, a krajský soud nepochybil, pokud tak učinil. Nejvyšší správní soud připouští, že tento postup se může stěžovateli jevit zvláštní, nicméně není v rozporu s § 78 s. ř. s., jak tvrdí stěžovatel. Krajský soud neporušil kasační princip, na kterém je založeno správní soudnictví, dle kterého krajský soud může napadené správní rozhodnutí pouze zrušit a nemůže ho změnit či nahradit, s výjimkou moderace správního trestu a nařízení povinnému subjektu poskytnout požadované informace podle §

16 odst. 4 zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím. Uvedený postup krajského soudu je navíc v souladu se zásadou procesní ekonomie, neboť nevede k dalšímu pokračování správního řízení, jehož výsledek by byl naprosto stejný, pokud by krajský soud zrušil celé rozhodnutí žalovaného a zavázal jej svým závazným právním názorem ke zrušení těch rozhodnutí správce daně, která krajský soud shledal nezákonnými. Skutečnost, že celá věc byla posuzována žalovaným jako celek a správce daně svá rozhodnutí vydal na základě shodného odůvodnění obsaženého ve zprávě o daňové kontrole, nebrání tomu, aby krajský soud zrušil rozhodnutí v části týkající se platebních výměrů, u nichž došlo k prekluzi lhůty pro vyměření daně. Tento specifický důvod má totiž za následek jejich nezákonnost, i když jinak by tato rozhodnutí obstála.

[43] Důvodnou Nejvyšší správní soud neshledal ani námitku stěžovatele, že žalovaný a následně i krajský soud rozhodl na základě zmatečně vedeného spisu. Jak již totiž přiléhavě konstatoval krajský soud, správní spis je doprovázen soupisem spisu a ve spise lze jednotlivé listiny dohledat. Nepřehlednost správního spisu způsobená tím, že není uvedeno, v které krabici se které listiny nacházejí, nemá za následek zmatečnost spisu. Krajskému soudu je třeba přisvědčit také v tom, že žalobce námitku na zmatečnost spisu uplatnil opožděně až v podání ze dne 13. 11. 2018, tj. poté, co dne 16. 3. 2017 uplynula lhůta pro podání žaloby. Poukaz stěžovatele na rozsudek NSS ze dne 10. 5. 2007, č. j. 7 Afs 127/2006 – 70, není přiléhavý, neboť v posuzované věci se nejedná o situaci, kdy přílohy předkládané účastníkem řízení nebyly evidovány tak, jak byly účastníkem řízení předkládány, a nebyly řádně založeny do spisu a zažurnalizovány.

[44] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil námitce, že správní orgány stěžovateli nesdělily své pochybnosti, a nemohl se tak k nim v průběhu řízení vyjádřit. Jak již totiž konstatoval zdejší soud v bodě 41 rozsudku ze dne 28. 3. 2019, č. j. 9 Afs 249/2018 – 45, stěžovatel se s výsledkem kontrolního zjištění seznámil a byl mu poskytnut odpovídající časový prostor k vyjádření. Stěžovatel se také k výsledku kontrolního zjištění obsáhle vyjádřil. Krajský soud ve shodě s žalovaným přiléhavě podotknul, že právě o vypořádání vyjádření a návrhů stěžovatele se zpráva o daňové kontrole rozšířila oproti výsledku kontrolního zjištění.

[45] Nesouhlas stěžovatele s tím, že správce daně na str. 20 až 32 zprávy o daňové kontrole popsal Slévárny D + D METAL a. s. jako obchodního partnera stěžovatele není opodstatněný. Daňovými doklady bylo totiž prokázáno, že stěžovatel kupoval zboží od společnosti Slévárny D + D METAL a. s., která předmětné zboží pořídila od jiných dodavatelů (společnost ALEMIN s. r. o., LERDEZA s. r. o., T&T Logistics s. r. o.). Společnost Slévárny D + D METAL a. s. tedy byla dodavatelem stěžovatele. K argumentaci stěžovatele, že nebylo zjištěno neplacení daně společností Slévárna D+D METAL a. s. a že není zřejmé, kterých konkrétních zdaňovacích období se nezaplacená daň týkala, Nejvyšší správní soud uvádí, že v posuzované věci se jedná o posouzení daňové povinnosti stěžovatele, nikoli daňových povinností jiných společností v obchodním řetězci, jehož byl stěžovatel součástí. Pro posouzení věci je podstatné, že se jednalo o obchodní řetězec společností účastnících se na daňovém podvodu, z nichž některé daň řádně přiznaly i platily, některé nikoli. V posuzované věci tudíž nebylo třeba ve vztahu k dalším společnostem v obchodním řetězci podrobně řešit způsob plnění daňové povinnosti (výši nepřiznané a nezaplacené daně a období, v němž se tak stalo).

pokračování

[46] Nezaplacení daně třetí osobou ovšem nic nevypovídá o účasti daňového subjektu na takové činnosti, pokud nejsou důkazy o postupech daňového subjektu, svědčících o podílu na neaplacení daně třetí osobou. V posuzované věci však správní orgány po obsáhlém dokazování zjistily, že stěžovatel si musel být vědom toho, že jím pořízená plnění od dodavatele D + D METAL a. s. jsou zasažena daňovým podvodem a obstaraly důkazy, z nichž zjistily skutečnosti potvrzující vědomou účast stěžovatele na daňovém podvodu.

[47] Správce daně totiž mimo jiné zjistil (viz str. 34 zprávy o daňové kontrole), že skupina dodavatelských společností (ALEMIN s. r. o., LERDEZA s. r. o., T&T Logistics s. r. o., KNAPP consulting s. r. o.) v řetězci, jehož byl stěžovatel součástí, byla mezi sebou personálně propojená osobami jednatelů a společníků a společnosti sídlily na stejných adresách virtuálních sídel. Správci daně tak vznikly pochybnosti o ekonomickém opodstatnění těchto obchodních vztahů. Společnost T&T Logistics s. r. o., která byla výhradním dodavatelem společnosti Slévárny D + D Metal a. s., daňová přiznání k DPH podávala, ale vlastní daň nehradila. Tyto společnosti sídlily na stejné adrese nacházející se v bytovém domě. Z úředních záznamů Policie ČR správce daně zjistil, že jednatel společnosti T&T Logistics s. r. o. a její jediný společník bydlel na ubytovně, živí se jako brigádník a stavební dělník na stavbách, a je tak nepravděpodobné, že by byl schopen realizovat nákupy zboží z jiného členského státu a prodeje zboží ve velkých množstevních a hodnotových objemech. Rovněž společnost KNAPP consulting s. r. o. podávala daňová přiznání, ale vlastní daňovou povinnost neuhradila.

[48] Na str. 40 zprávy o daňové kontrole správce daně poukázal na skutečnost, že svědek Radovan Varga (jednatel společnosti VAMAX-X., s. r. o.) uvedl, že důvody pro rozšíření obchodního řetězce mezi společnostmi VAMAX-X., s. r. o. a stěžovatelem o společnost Slévárny D + D METAL a. s. a další společnosti byly pouze cenové. Zboží po dodání z jiného členského státu v ceně stanovené dodavatelem VAMAX-X., s. r. o., se mělo dostat přes uvedené nastrčené společnosti ke stěžovateli za nižší cenu, než za jakou do České republiky vstoupily. Toto se dělo jak s vědomím R. V. a D. D. (jednatele společnosti D+D METAL a. s.), tak s vědomím Petra Hoška, jednatele stěžovatele.

[49] Nejvyšší správní soud tak má stejně jako krajský soud za to, že správce daně dostatečně posoudil objektivní okolnosti vykázaných transakcí, včetně právních, obchodních a osobních vazeb mezi zúčastněnými subjekty, a shromáždil dostatek indicií a důkazů k učinění závěru o tom, že společnosti T&T Logistic s. r. o. a KNAPP consulting s. r. o. jsou obchodními společnostmi na začátku tuzemské části řetězce zatíženého daňovým podvodem plnící úlohu obchodníka tzv. „missing trader“. Společnost Slévárny D+D METAL a. s. správce daně označil za tzv. „buffera“, tj. obchodníka, který jakožto další článek řetězce plní daňové povinnosti vůči správci daně a formálně legalizuje obchodní případy odběrateli – stěžovateli.

[50] Závěry krajského soudu nejsou v rozporu se závěry, k nimž dospěl NSS v rozsudku ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, č. 3705/2018 Sb. NSS. V posuzované věci na rozdíl od citovaného rozsudku došlo k prokázání vědomosti stěžovatele o skutečnostech svědčících podvodnému jednání za účelem vylákání odpočtu na DPH, stěžovatel proto

nebyl v dobré víře ohledně posuzovaných obchodních případů. Skutečnost, že bezprostřední dodavatel stěžovatele (společnost Slévárny D + D METAL a. s.) daň priznal a řádně platil, nic nemění na tom, že z výše uvedených skutečností vyplývá, že stěžovatel vědomě obchodoval v řetězci s podvodem na DPH. Dodavatelé Slévárny D + D METAL a. s. své daňové povinnosti řádně neplnili. Z výše uvedených skutečností vyplývá, že stěžovatel si musel být vědom, že se účastní obchodů v řetězci s podvodem na DPH. Jednalo se tak o případ, kdy někteří z dodavatelů společnosti D + D METAL a.s. daň neodvedli, avšak stěžovatel uplatnil její odpočet, čímž došlo k naplnění podvodu ve smyslu evropské judikatury a porušení daňové neutrality (viz např. bod 50 rozsudku NSS ze dne 4. 10. 2012, č. j. 1 Afs 56/2012 - 42).

[51] Poukázat lze rovněž na rozsudek NSS ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014 - 59, v němž judikoval, že *„daňový 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 podvodu na dani z přidané hodnoty“.*

[52] Pokud stěžovatel zpochybňuje způsob, jakým správce daně porovnal cenu, za niž žalobce pořizoval zboží od Slévárny D + D METAL a. s. s průměrnými cenami na Londýnské burze kovů (LME), Nejvyšší správní soud uvádí, že v tomto postupu správce daně neshledal žádné pochybení. Lze nejprve zdůraznit, že analýza cen, za něž stěžovatel zboží nakupoval, je pouze jednou z více okolností, z nichž správní orgány dovodily to, že stěžovatel o svém zapojení do řetězce zasaženého daňovým podvodem věděl, resp. musel vědět (srov. rekapitulaci výše v bodech [47] až [49] tohoto rozsudku, přičemž tam uvedená skutková zjištění stěžovatel nenapadá).

[53] Ze zprávy o daňové kontrole je zřejmé, že správce daně použil údaje o průměrné ceně zboží na LME v době uskutečnění posuzovaných obchodních případů a tento údaj porovnal s cenou na daňovém dokladu. Správce daně tedy porovnal konkrétní dny a konkrétní faktury, jak se toho stěžovatel domáhá v kasační stížnosti. Dále je zřejmé, z jakého zdroje použil průměrné ceny LME, a tyto informace jsou relevantní, neboť na LME probíhá většina obchodů. Použití průměrné ceny z LME proto soud nepovažuje na rozdíl od žalobce za diskutabilní postup. Po porovnání průměrných cen na LME s cenami, za které zboží odebíral stěžovatel od Slévárny D + D METAL a. s., správce daně zjistil, že cena, za niž zboží stěžovatel odebíral, je téměř vždy nižší. To opodstatňuje závěr, že stěžovatel zboží odebíral za neobvykle výhodných podmínek. I Nejvyšší správní soud má za to, že není možné, aby stěžovatel byl schopen v předmětném období (květen 2012 až říjen 2013) v naprosté většině obchodů (konkrétně se jednalo celkem o 300 dodávek kovů, z nichž pouze v 41 případech byla cena dodávky vyšší než na LME), dosáhnout nižší ceny, než která byla na LME. Reálná cena by totiž měla být vyšší než průměrná cena na LME, a to s ohledem na další náklady spojené s obchodováním.

[54] Nejvyšší správní soud považuje za příléhavý závěr správce daně uvedený na str. 150 zprávy o daňové kontrole, v němž poukázal na skutečnost, že stěžovatel se pohybuje v prostředí obchodníků s barevnými kovy více než dvacet let, proto by se daly předpokládat příslušné obchodní zkušenosti, technické a technologické znalosti a obezřetnost. Stěžovatel proto dlouhodobě (minimálně v období květen 2012 až říjen 2013) věděl, že cena pořízeného zboží je podezřele nízká a že toto zboží pořídil za velmi výhodných podmínek, kdy nákupní cena zboží nedosahovala ani ceny barevného kovu dle LME v Londýně, stěží tedy mohla pokrývat další související náklady na dopravu, manipulaci, skladování, proclení a náklady technologické. To svědčí o tom, že stěžovatel nevytvořil dostatečné vlastní interní kontrolní mechanismy s ohledem na druh činnosti v daném oboru a tak, aby v případě odhalení podvodného jednání nevznikly pochybnosti, že o podvodu, se zřetelem ke všem okolnostem věděl, respektive vědět měl či mohl. Žalovaný pak k cenám zboží uvedl, že žalobce získával předmětné zboží od svých dodavatelů se zápornou marží (tuto skutečnost stěžovatel nepopírá), z čehož dovodil nepřiměřenost nákupní ceny placené stěžovatelem a nelogičnost průběhu obchodů v řetězcích popsanych v rozhodnutích správních orgánů. Lze proto přisvědčit rovněž závěru správních orgánů, že dodavatel Slévárny D + D METAL a. s. stěžovateli prodával zboží za neobvykle nevýhodných podmínek, zatímco stěžovatel toto zboží naopak pořizoval za neobvykle výhodných podmínek (cenu).

[55] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce stěžovatele o porušení spravedlivého procesu tím, že správce daně „tajil“ obsah str. 78 – 130 kontrolního zjištění. Správce daně seznámil stěžovatele s výsledkem kontrolního zjištění na ústním jednání dne 23. 9. 2015, přičemž stěžovatel využil svého práva a k výsledku kontrolního zjištění se vyjádřil. Pokud správce daně na str. 173 zprávy o daňové kontrole doplnil odkaz na webové stránky LME, nejedná se o překvapivý údaj o jeho zdrojích, neboť již v kontrolním zjištění správce daně uvedl, že z webových stránek této burzy čerpal informace o cenách kovů. Stěžovateli tudíž nelze přisvědčit ani v tom, že správce daně neuvedl konkrétní webové stránky a zatajoval, odkud čerpal podklady pro své tabulky. Z § 88 odst. 4 daňového řádu vyplývá povinnost správce daně zprávu o daňové kontrole projednat s daňovým subjektem. Ustanovení § 88 odst. 5 téhož zákona pak řeší situaci, kdy se daňový subjekt odmítne se zprávou o daňové kontrole seznámit. Z daňového řádu však nevyplyvá povinnost správce daně zaslat zprávu o daňové kontrole předem, a správce daně proto nepochybil, pokud tak neučinil.

[56] Stěžovatel vznesl otázku, jakým kursem se přepočítal poměr, když internetové stránky udávají ceny v USD/tuna a výpočty správce daně jsou uváděny v EUR. Správce daně vysvětlil, že tento přepočet provedl dle kursů ČNB zveřejněných ke konkrétnímu dni (srov. úřední záznam ze dne 23. 9. 2015, č. j. 1602705/15/3101-61561-802311, založený ve spise správních orgánů). K argumentaci stěžovatele, v níž zpochybňuje způsob určení cen, Nejvyšší správní soud konstatuje, že již správce daně ve zprávě o daňové kontrole řádně vysvětlil, že vycházel z cen komodit uvedených na webových stránkách LME a tuto cenu v tabulkách porovnal s cenou, za kterou komoditu kupoval stěžovatel podle předložených daňových dokladů. Tento postup nelze považovat za nepodložený či nepřezkoumatelný, naopak je transparentní a je zřejmé, jakým způsobem správce daně dospěl k závěru o

výhodnosti cen komodit. Žalovaný se k otázce cen obsáhle vyjádřil na str. 13 a 14 napadeného rozhodnutí, a stěžovatel tedy nemá pravdu, pokud tvrdí opak. Jak již přílehavě konstatoval krajský soud, žalovaný uvedl, že žalobce získával předmětné zboží od svých dodavatelů se zápornou či nulovou marží, z čehož vyplývá nepřiměřenost nákupní ceny pro stěžovatele a nelogičnost průběhu obchodů v řetězcích dodavatelů. Dále uvedl, že průměrnou měsíční pořizovací cenu jednotlivých druhů zboží správce daně spočítal na základě údajů, které mu poskytl sám žalobce v předložených daňových dokladech. Tyto údaje porovnal s obvyklými cenami za toto zboží, které uvádí LME pro období příslušná vždy datům uskutečnění zdanitelných plnění uvedených na jednotlivých daňových dokladech. Cena za zboží u výrobce, tedy na začátku obchodního řetězce, je totiž obvykle nastavena jako součet jednotkové ceny za zboží dle LME a marže výrobce. V dalších člancích řetězce by měla cena za normálních okolností růst směrem nahoru o marže těchto článků. Stěžovatel ignoroval skutečnost, že ceny výrobků (katod a drátů z barevných kovů) musí být vyšší než cena samotného kovu, kterou zveřejňuje LME. Informace zveřejňované LME jsou východiskem pro tvorbu cen, kterými se řídí výrobci kovových polotovarů a jejich přímí odběratelé. Nejen, že tedy stěžovatel nakupoval zboží za ceny s nulovou marží, navíc se jednalo o ceny nižší než výrobní (ceny samotného kovu). Výše uvedené závěry žalovaného považuje Nejvyšší správní soud za logické, přesvědčivé a správné.

[57] Argumentace stěžovatele, že obchodoval nejen s dnes „spornými“ subjekty, ale za shodných podmínek i s dalšími společnostmi a jeho „cenová politika“ je stále stejná, a to pro všechny subjekty, se kterými obchoduje, zůstává na úrovni ničím nedoložených tvrzení (stěžovatel žádné dokazování v tomto směru nenavrl). Stěžovatel tuto obranu neuplatnil v řízení před správními orgány, nelze jim tedy vytýkat, že se nezabývaly obchody stěžovatele s jinými dodavateli a jejich srovnatelností s posuzovanými řetězci.

[58] Stěžovatel dále namítal, že obchoduje s komoditami v rámci provozu sběrný odpadu, a tudíž nemá nesmysl dovozovat ceny z burzovních cen ryzích kovů. Tomu lze oponovat, že z ničeho nevyplývá, že by se předmětná zdanitelná plnění, u nichž správní orgány shledaly zatížení daňovým podvodem, týkala odpadu. Z označení zboží v dokumentech týkajících se těchto obchodních případů vyplývá, že se jednalo o Cu katody a drát, Zn blok, Ni katody. Z toho je zřejmé, o jaký typ zboží (obchodu) se jednalo, a proto údaje o cenách z LME ohledně cen těchto komodit jsou relevantní a směrodatné a stěžovateli nelze přisvědčit v tom, že není jasné, o jaký typ obchodu se jednalo a nelze mu přisvědčit ani v tom, pokud v této souvislosti argumentuje rozdílnými cenami. Z cen LME uvedených v tabulkách ve zprávě o daňové kontrole je patrné, že se cena kovů na LME lišila v jednotlivých dnech a správce daně vycházel každý den z příslušné průměrné ceny, použil tak různé ceny. Správce daně tedy zohlednil cenové výkyvy, na které poukazuje stěžovatel v kasační stížnosti.

[59] K námitce stěžovatele, že rozdíly v cenách již v odvolání doložil odkazem na webové stránky, resp. staženým dokladem prokazujícím jeho tvrzení o rozdílu cen, Nejvyšší správní soud konstatuje, z obsahu spisu žalovaného nevyplývá, že by k podanému odvolání byl přiložen stažený dokument (navzdory tomu, že v odvolání se na něj odkazuje), a nebylo tak ani možné žádný takovýto doklad hodnotit. Za důvodnou

pokračování

Nejvyšší správní soud nepovažuje ani námitku, že žalovaný pouze fakticky odkázal na závěry správce daně s paušalizací ceny bez uvedení konkrétního zdroje informace, neboť z úředního záznamu ke způsobu výpočtů v kontrolním zjištění ze dne 23. 9. 2015, č. j. 1602705/15/3101-61561-802311, vyplývá, že správce daně pro výpočet ceny zboží použil placenou databázi LME. V příloze tohoto úředního záznamu pak jsou uvedeny ceny kovů na LME v jednotlivých dnech.

[60] Na základě výše uvedeného má Nejvyšší správní soud za to, že správce daně unesl důkazní břemeno ve vztahu k prokázání neobvyklých cen, za které stěžovatel pořizoval předmětné zboží. Nepochybil tudíž ani krajský soud, když se závěry žalovaného ztotožnil.

[61] V případě námítky, v níž zpochybňuje výpočet provedený krajským soudem v bodě 59 rozsudku, je třeba stěžovateli přisvědčit v tom, že krajský soud neuvedl správně průměrnou cenu niklových katod. Výpočet krajského soudu však přesto ob stojí, neboť i při zohlednění cen uvedených stěžovatelem v kasační stížnosti stále platí, že stěžovatel zboží nakoupil za cenu nižší než průměr cen na burze, což svědčí o tom, že se jednalo o velmi výhodnou nákupní cenu. Uvedený výpočet tvoří součást odůvodnění rozsudku krajského soudu, tudíž se nejedná o pochybení krajského soudu, pokud výpočet nepředložil k vyjádření stěžovateli.

[62] V případě námítky stěžovatele týkající se náhrady nákladů řízení (tj. v rozsahu kasační stížnosti směřující proti výroku III. napadeného rozsudku) shledal Nejvyšší správní soud kasační stížnost důvodnou. K tomu uvádí, že rozsudek krajského soudu je v této části nepřezkoumatelný, neboť krajský soud nijak nevysvětlil, jak dospěl k závěru, že stěžovatel uspěl pouze v 3/17 věci, tj. v nepatrné části, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Nejvyšší správní soud k otázce nákladů řízení konstatuje, že krajský soud zrušil celkem 10 rozhodnutí - platebních výměrů, jimiž byla doměřena daň celkem za 82.586.229 Kč a nadměrný odpočet celkem za 27.105.391 Kč (a část rozhodnutí žalovaného, jímž bylo zamítnuto odvolání proti těmto platebním výměrům). Naproti tomu krajský soud zamítl žalobu proti 7 platebním výměrům, jimiž byla stěžovateli doměřena daň ve výši 25.805.365 Kč (resp. proti části rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání proti nim). Takový podíl úspěchu stěžovatele ve věci ovšem nelze považovat za „toliko nepatrný“, tudíž nemohlo být stěžovateli z tohoto důvodu zcela odepřeno právo na náhradu nákladů řízení o žalobě.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[63] Nejvyšší správní soud shledal důvodnou námitku proti výroku III. napadeného rozsudku; nedůvodnými jsou však námitky ve věci samé, tj. v části kasační stížnosti směřující proti výroku II. rozsudku krajského soudu.

[64] Nejvyšší správní soud z uvedených důvodů zamítl kasační stížnost proti výroku II. napadeného rozsudku (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.), a současně zrušil výrok III. tohoto rozsudku a v rozsahu tohoto zrušení věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s.), ve kterém krajský soud výše uvedené pochybení napraví

(§ 110 odst. 4 s. ř. s.). Jak uvedl rozšířený senát NSS v usnesení ze dne 1. 6. 2010, č. j. 7 Afs 1/2007 - 64, „*je-li kasační stížnost ve věci samé nedůvodná, je ovšem důvodná do výroku o nákladech řízení, zruší Nejvyšší správní soud pouze výrok krajského soudu o nákladech řízení a ve věci samé kasační stížnost zamítne. V popsaném případě Nejvyšší správní soud rozhodne také o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť řízení ve věci samé je jeho rozhodnutím ukončeno a v tomto rozsahu tedy Nejvyšší správní soud věc krajskému soudu nevrací k dalšímu řízení (srov. ustanovení § 110 odst. 2 věta první s. ř. s. a contrario). V novém řízení pak krajský soud rozhodne pouze o nákladech řízení před ním.*“ Krajský soud proto v dalším řízení pouze rozhodne o nákladech předchozího řízení před ním, přičemž bude vycházet z právního názoru Nejvyššího správního soudu.

[65] Zároveň Nejvyšší správní soud rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel měl v řízení částečný úspěch (v části kasační stížnosti směřující proti výroku III), avšak zároveň byl částečně neúspěšný (pokud brojil proti výroku II. napadeného rozsudku). Lze tedy konstatovat, že míra úspěšnosti obou účastníků byla obdobná (viz např. rozsudky NSS ze dne 28. 2. 2012, č. j. 9 Afs 23/2012 - 73, či ze dne 5. 9. 2012, č. j. 6 Ans 9/2012 - 23). Z uvedených důvodů proto Nejvyšší správní soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s.). Osoba zúčastněná na řízení nemá právo na náhradu nákladů řízení dle § 60 odst. 5 ve spojení s § 120 s. ř. s., neboť soud jí žádnou povinnost neuložil.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 15. ledna 2020

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu