



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Věry Šimůnkové a soudců Mgr. Ing. Petra Šuránka a Mgr. Jana Čížka ve věci

žalobkyně: **CPD – Services, s.r.o.**, IČO 25729748
sídlem Bělehradská 23, Praha
zastoupená advokátem JUDr. Matoušem Jírou
sídlem 28. října 3, Praha

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 10. 2019, č. j. 41829/19/5300-22444-707622,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 10. 2019, č. j. 41829/19/5300-22444-707622, se v části, již bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj ze dne 13. 7. 2018, č. j. 3691149/18/2102-52522-209132, ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Ve zbývajícím rozsahu se žaloba zamítá.
- III. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobkyně žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) odeslanou dne 16. 12. 2019 napadla shora označené rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“) a domáhá se jeho zrušení. Napadeným rozhodnutím žalovaný podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 30. 6. 2017 (viz

čl. XI bod 1 zákona č. 170/2017 Sb.; dále jen „daňový řád“) zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil

- dodatečný platební výměr ze dne 13. 7. 2018, č. j. 3691849/18/2102-52522-209132, kterým byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období leden 2014 ve výši 2 687 394 Kč a byla jí stanovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 537 478 Kč,
- dodatečný platební výměr ze dne 13. 7. 2018, č. j. 3691962/18/2102-52522-209132, kterým byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období měsíce února roku 2014 ve výši 1 984 888 Kč a byla jí stanovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 396 977 Kč,
- dodatečný platební výměr ze dne 13. 7. 2018, č. j. 3692022/18/2102-52522-209132, kterým byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období měsíce března roku 2014 ve výši 1 843 519 Kč a byla jí stanovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 368 703 Kč,
- dodatečný platební výměr ze dne 13. 7. 2018, č. j. 3692073/18/2102-52522-209132, kterým byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období měsíce dubna roku 2014 ve výši 1 300 004 Kč a byla jí stanovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 260 000 Kč,
- dodatečný platební výměr ze dne 13. 7. 2018, č. j. 3692233/18/2102-52522-209132, kterým byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období měsíce května roku 2014 ve výši 1 981 895 Kč a byla jí stanovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 396 379 Kč,
- dodatečný platební výměr ze dne 13. 7. 2018, č. j. 3692380/18/2102-52522-209132, kterým byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období měsíce června roku 2014 ve výši 4 505 161 Kč a byla jí stanovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 901 032 Kč,
- dodatečný platební výměr ze dne 13. 7. 2018, č. j. 3692465/18/2102-52522-209132, kterým byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období měsíce července roku 2014 ve výši 8 321 467 Kč a byla jí stanovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 1 664 293 Kč,
- dodatečný platební výměr ze dne 13. 7. 2018, č. j. 3692536/18/2102-52522-209132, kterým byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období měsíce srpna roku 2014 ve výši 4 963 512 Kč a byla jí stanovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 992 702 Kč,
- dodatečný platební výměr ze dne 13. 7. 2018, č. j. 3692575/18/2102-52522-209132, kterým byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období měsíce září roku 2014 ve výši 2 847 458 Kč a byla jí stanovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 569 491 Kč, a
- platební výměr ze dne 13. 7. 2018, č. j. 3691149/18/2102-52522-209132, kterým byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období měsíce února roku 2015 ve výši 931 299 Kč

(dále jen „platební výměry“) vydané Finančním úřadem pro Středočeský kraj. Celkem tak byla žalobkyni doměřena, resp. vyměřena DPH ve výši 31 366 597 Kč spolu s penále 6 087 055 Kč.

2. V odůvodnění žalovaný uvedl, že správce daně zahájil daňovou kontrolu, jejímž předmětem byly obchodní transakce žalobkyně a jejích obchodních partnerů týkající se

měděných katod (dále jen „zboží“), které žalobkyně odebírala od tuzemských dodavatelů a následně prodávala svým odběratelům. V řetězci obchodů žalobkyně podle žalovaného plnila pouze administrativní roli, neboť toliko „přefakturovala“ zboží, aniž by se nějak dále na obchodování se zbožím podílela (např. jeho naskladněním či vyskladněním). V řetězci plnila úlohu tzv. „buffera“. Obchodní transakce, jichž se účastnila, byly zasaženy podvodem na DPH, o čemž žalobkyně věděla nebo vědět mohla. Dále žalovaný připomněl právní úpravu týkající se nároku na odpočet DPH a shrnul principy podvodů na DPH. Podrobně se zabýval podmínkami účasti na podvodu na DPH (1. krok – existence podvodu na DPH, 2. krok – objektivní okolnosti svědčící o vědomosti daňového subjektu o podvodném jednání a 3. krok – přijatá adekvátní opatření, která lze po daňovém subjektu požadovat). Druhý a třetí krok lze označit za tzv. vědomostní test okolností a opatření, jež daňový subjekt mohl či měl vědět, aby se vyhnul účasti na podvodu na DPH (prostředek ochrany podnikatelů jednajících v dobré víře). Pokud správce daně prokáže, že daňový subjekt o podvodném jednání věděl nebo vědět měl a mohl, tak se osoba povinná k dani nemůže dovolávat nároku na odpočet daně zaplacené na vstupu. Platí pak, že osoby povinné k dani, jež mohly vědět o podvodu na DPH, jsou považovány za účastníky tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda z podvodu mají či nemají užitek. Ačkoli správce daně neměl pochyb o tom, že obchodní transakce proběhly a že plnění byla realizována tak, jak žalobkyně prostřednictvím předložených daňových dokladů od společnosti DELICOOP s.r.o., IČO 28404645, se sídlem Revoluční 8, 110 00 Praha, (od 18. 5. 2017 pod názvem DELICOOP s.r.o. v likvidaci, dne 27. 3. 2019 vymazána po ukončení likvidace; dále jen „DELICOOP“) a společnosti TROFANY COMPANY s.r.o., IČO 02983567, se sídlem Braunerova 7, 180 00 Praha, (dále jen „TROFANY“) tvrdila, nepřiznal jí nárok na odpočet DPH, protože měla vědět, že se účastní podvodu na DPH. Žalovaný se s tímto závěrem správce daně ztotožnil, přestože jeho závěry a postup do jisté míry modifikoval.

3. K prvnímu kroku (existence podvodu na DPH) žalovaný zjistil, že v řetězci obchodních partnerů nebyla odvedena daň společnostmi FONOTIX TRADE s.r.o., IČO 29364515, se sídlem Botanická 24, 602 00 Brno, (dále jen „FONOTIX“) a TROFANY. Společnost FONOTIX pořizovala plnění od subjektů z jiných členských států Evropské unie (dále jen „EU“) v řádech desítek miliónů Kč, ale nikdy daň z těchto uskutečněných plnění nepřiznala a byla nekontaktní. Společnost TROFANY měla v únoru 2015 dodat ve prospěch žalobkyně zboží pořízené v jiných členských státech EU přinejmenším za 3 206 029,02 Kč a přiznat DPH ve výši 673 266 Kč, nicméně v tomto zdaňovacím období pouze deklarovala přijetí služeb od subjektů z jiných členských států EU ve výši 1 372 Kč. Žalovaný dodal, že samotné narušení daňové neutrality není pro existenci daňového podvodu dostačující, a proto daňové orgány dále zkoumaly, zda ke zjištěné chybějící dani přistoupily i nestandardní okolnosti, na základě kterých je možné mít za to, že k neodvedení daně došlo v souvislosti s podvodným jednáním. K tomu žalovaný uzavřel, že navazování obchodní spolupráce i samotná realizace obchodních transakcí byla provázena naivitou a pasivitou žalobkyně, jež při absenci minimální opatrnosti bez dalšího spoléhala na doporučení D. N. (příbuzného jednatele žalobkyně) a Ing. M. S.. Společnost DELICOOP oslovila žalobkyni a odběratele vybral Ing. M. S.. Zboží bylo v rámci jedné přepravy „přeprodáváno“ mezi několika subjekty bez možnosti jeho kontroly. Žádný ze subjektů se nestaral o to, jakým způsobem, kde a kým je zboží nakládáno, přepravováno a vykládáno. Absentovala rovněž kvalitativní a kvantitativní kontrola. Nestandardní se rovněž jevila skutečnost, že zboží během téhož dne opakovaně měnilo vlastníka, aniž by

bylo osobně předáno. Konečným odběratelem zboží (vlastníkem) se pak vždy stala společnost METALIMEX a. s., IČO 00000931, se sídlem Štěpánská 621/34, 112 17 Praha, (dále jen „METALIMEX“). Dodavatelé žalobkyně sídlili na virtuálních adresách a nezveřejňovali účetní závěrky ve sbírce listin obchodního rejstříku. Nestandardní se jeví rovněž cena zboží, která byla nižší, než cena vyhlášená na komoditní burze LME (The London Metal Exchange). Přitom by bylo logické předpokládat, že do ceny, za kterou se mezi subjekty obchodovalo, budou jednotlivými společnostmi zohledněny minimálně režijní náklady (popř. náklady spojené s přepravou). Žalovaný rovněž poukázal na nedostatečnou smluvní dokumentaci, v níž chyběla ujednání o množství, kvalitě, ceně a termínu dodání zboží. Pouze formálně vystavené účetní doklady (např. příjemky na sklad a výdejky ze skladu) neodpovídaly uskutečněnému plnění, protože bylo prokázáno, že zboží bylo od společností FONOTIX a TROFANY přímo dodáváno společnosti Metalimex. Za nestandardní šlo považovat i ledabylost při kontrole certifikátů zboží. O zboží (měděných katodách) je navíc známo, že se jedná o rizikovou komoditu, u níž často dochází k podvodům na DPH. Žalovaný tedy uzavřel, že došlo k narušení daňové neutrality, přičemž obchodní podmínky v tomto řetězci neodpovídaly běžnému obchodnímu prostředí.

4. Ke druhému kroku žalovaný konstatoval, že byly zjištěny takové objektivní skutečnosti, které ve svém souhrnu prokázaly, že žalobkyně o svém zapojení do podvodu na DPH věděla. Zboží během dne změnilo několikrát vlastníka a bylo přepravováno bez osobního předání do skladů konečného odběratele společnosti METALIMEX, přičemž přepravu zboží zajišťoval cizozemský dodavatel. Doklady a dodací listy obdržela žalobkyně pouze e-mailovou zprávou. Zvýšené opatrnosti měla žalobkyně podle žalovaného dbát i v souvislosti s tím, že obchodování s barevnými kovy je z hlediska podvodů na DPH rizikové, což je veřejně známá informace. Podezřelou okolností je rovněž pasivita žalobkyně, neboť k navázání spolupráce se společností KovMetal spol. s r.o., IČO 28710886, se sídlem Smetanova 9, 407 77 Šluknov, (dále jen „KovMetal“) došlo prostřednictvím příbuzného jednatele žalobkyně D. N. a následně žalobkyni oslovila společnost DELICOOP. V sídle této společnosti jednatel žalobkyně nikdy nebyl a dodavatele si ověřoval pouze ve veřejných rejstřících. V případě obchodování se společností TROFANY žalobkyně spoléhala pouze na jednatele společností DELICOOP a TROFANY C. Z., aniž by byla spolupráce s novým dodavatelem smluvně ošetřena. Dodavatelé DELICOOP a TROFANY měli pouze virtuální sídlo a jejich jednatelem byla zahraniční osoba. Kontakt s ním mohl probíhat pouze prostřednictvím telefonu a e-mailu. Dodavatelé neměli zřízeny webové stránky, na kterých by prezentovali svoji činnost. Společnost TROFANY od svého vzniku nezveřejnila jedinou účetní závěrku. Podezřelým žalovaný shledal i to, že smluvní dokumentace žalobkyně a jejích přímých dodavatelů (společností DELICOOP a TROFANY) neobsahovala jakékoliv detaily ohledně množství, kvality, ceny a termínu dodání zboží. Pokud množství zboží bylo uvedeno v jiných obchodních listinách (např. objednávkách), tyto listiny nejsou podle žalovaného důvěryhodné, neboť množství žalobkyně nemohla nijak kontrolovat (nebyla přítomna ani při nakládce, ani při vykládce zboží). Ve smlouvách nebyla upravena sankce za porušení smluvních povinností a nebyla upravena pravidla týkající se pojištění zboží. Nestandardní je i cena zboží, jež byla nižší, než cena na komoditní burze LME. Žalobkyně navíc hradila kupní cenu z části na účet vedený ve Slovenské republice a z části na účet vedený v České republice. Z těchto skutečností žalovaný dovodil, že žalobkyně věděla, že se účastní podvodu na DPH.

5. Ke třetímu kroku žalovaný dodal, že s ohledem na výše prokázané objektivní okolnosti bylo na žalobkyni, aby prokázala, že přijala adekvátní opatření, která po ní lze rozumně požadovat, aby své účasti na podvodu na DPH zabránila. Správce daně vydal dne 11. 10. 2017, č. j. 161456/17/4200-12776-202745, výzvu, kterou žalobkyni vyzval, aby prokázala, že adekvátní opatření přijala. K tomu žalobkyně uvedla, že ověřovala, zda za společnost DELICOOP jedná oprávněná osoba, že je tato společnost několik let personálně stabilní, vykazuje dostatečný hospodářský obrat, podává daňová přiznání, je majitelem ohlášených bankovních účtů, není nespolehlivým plátcem DPH, není proti ní vedeno insolvenční řízení, má v obchodním rejstříku založenou účetní závěrku za minulé účetní období, řádně účtuje o obchodech se žalobkyní a zboží pořizuje od českého dodavatele. Tato opatření však žalovaný nepovažoval za adekvátní a dostačující. Zopakoval, že žalobkyně byla ve spolupráci se svými obchodními partnery zcela pasivní a spoléhala na D. N.. Dále uvedl, že neměla dostatek zkušeností, a proto měla vyvinout maximální úsilí k ověření solidnosti navržených obchodních partnerů. Žalobkyně si rovněž nemohla před započítím obchodní spolupráce se společností DELICOOP učinit obraz o obchodních aktivitách tohoto dodavatele, jak tvrdila v reakci na výzvu, neboť účetní závěrka za rok 2013 byla zveřejněna v obchodním rejstříku až v červnu roku 2014, tj. až poté (a to výrazně později), co spolu začaly obchodovat; žádné jiné účetní závěrky přitom nebyly od vzniku společnosti DELICOOP zveřejněny (v době probíhající obchodní spolupráce). Společnost TROFANY nezveřejnila od svého vzniku jedinou účetní závěrku, podle které by si mohla žalobkyně učinit obraz o obchodních aktivitách svého dodavatele. Skutečnost, že dodavatelé neplnili své zákonem dané povinnosti, měla v žalobkyni vzbudit pochybnosti o jejich důvěryhodnosti (viz rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 30. 11. 2017, č. j. 29 Af 113/2015-112, bod 41). Podle žalovaného měla žalobkyně alespoň zpočátku trvat na jednání v sídle obchodního partnera, neboť fungující sídlo svědčí o jeho důvěryhodnosti. Stejně tak mohla žalobkyně ověřovat důvěryhodnost svých dodavatelů na webových stránkách daných společností, ale nikdo z nich vlastní dostupnou a přesvědčivou prezentaci na webových stránkách neměl. Za dostatečné opatření nelze považovat rámcové smlouvy uzavřené se společnostmi DELICOOP a TROFANY, neboť jsou příliš obecné a nedostatečné. Jako neobežřetné lze rovněž hodnotit chování žalobkyně, která započala obchodní spolupráci s novým dodavatelem (společností TROFANY) bez jakéhokoli smluvního zajištění a rámcovou smlouvu s touto společností uzavřela téměř až po měsíční obchodní spolupráci.

II. Obsah žaloby a ostatních podání účastníků

1. Žaloba

6. Žalobkyně v žalobě shrnula průběh daňové kontroly, závěry kontrolních zjištění, její vyjádření ke kontrolním zjištěním, zprávu o daňové kontrole a napadené rozhodnutí. Namítala, že v řízení předcházejícím vydání napadeného rozhodnutí došlo k zásadním procesním vadám, jež způsobují nezákonnost napadeného rozhodnutí. V průběhu daňové kontroly nebyly provedeny důkazy, které žalobkyně navrhovala. Naproti tomu správce daně vycházel ze svědeckých výpovědí, které byly provedené v jiném daňovém řízení, a vycházel z listin, které nebyly součástí daňového spisu a byly do něj zařazeny až poté, co žalobkyni uplynula lhůta pro podání vyjádření ke kontrolním zjištěním. Správce daně nesprávně zjistil skutkový stav věci, neboť selektivně provedl pouze takové důkazy, které měly podporovat jeho verzi. Žalobkyně též namítala, že lhůta pro stanovení daně již uplynula a právo státu na výběr daně prekludovalo.

7. K vadám řízení a dokazování žalobkyně dále uvedla, že správce daně pochybil, pokud nevyhověl jejímu návrhu na výslech svědků (Ing. M. S., Ing. J. M., E. T. a V. M.) a použil protokoly o jejich výsleších z jiných řízení. Pro výslech svědků stanoví § 93 daňového řádu povinnost správce daně svědka vyslechnout, pokud mu to daňový subjekt navrhne. Uvedená ustanovení realizují zásadu bezprostřednosti dokazování, kterou není přípustné obcházet použitím protokolů o výslechu svědků z jiných řízení. Žalobkyně svědkům nemohla klást otázky a posoudit jejich věrohodnost. Ačkoli je správce daně podle § 7 odst. 2 daňového řádu nadán pravomocí provádět jednotlivé úkony pro různá řízení společně, nelze z toho bez dalšího dovozovat, že správce daně v jednom řízení svědka vyslechně a tento důkaz použije i v dalších řízeních. Správce daně má naopak povinnost podle § 6 odst. 3 daňového řádu dbát o to, aby daňovému subjektu umožnil plné uplatnění jeho práv. V případě V. M. sice žalovaný pochybení formálně zhojil, neboť její výslech byl proveden v odvolacím řízení, avšak obsah její výpovědi již nebyl žalovaným nijak v jeho skutkových závěrech zohledněn, neboť i nadále vycházel toliko z její výpovědi učiněné v jiném daňovém řízení. Z výše uvedených důvodů jsou svědecké výpovědi z jiných řízení (viz body 72, 73, 76, 77 a 82 napadeného rozhodnutí) procesně nepoužitelné a nelze k nim přihlížet.
8. Správce daně rovněž neprovedl žalobkyní navrhované výslechy svědků (P. J., J. H., Ing. J. R. a blíže nespecifikovaní svědkové D., K., S. a bratři H.) s odůvodněním, že nemohou zvrátit náhled daňových orgánů na rozhodnutí ve věci samé. Žalobkyně má naopak za to, že tito svědci mohou vypovídat k okolnostem, jež mají prokázat, že obchodní transakce byly zcela standardní a žalobkyně zachovala patřičnou opatrnost při uzavírání smluv a jejich plnění. Dále žalobkyně v daňovém řízení navrhovala pokračovat ve výslechu D. N., neboť žalobkyně v době výslechu nevěděla, že správce daně má k dispozici písemné vyjádření Ing. M., podle něhož měl D. N. v roce 2013 jako předseda představenstva společnosti ALBA WASTE a.s., IČO 24791075, se sídlem Budějovická 618/53, 140 00 Praha, (dále jen „ALBA WASTE“) obchodovat se společností DELICOOP, což správce daně i žalovaný žalobkyni přičítali k tíži. Toto písemné vyjádření nebylo součástí správního spisu a bylo do něj připojeno až poté, co byla žalobkyně vyzvána k vyjádření se ke kontrolním zjištěním. Dále žalobkyně navrhovala v řízení před soudem provést výslech C. S. (jednatel žalobkyně), který nebyl v daňovém řízení vyslechnut s odůvodněním, že jednatel nemůže být vyslechnut jako svědek. V řízení před soudem již toto omezení ale neplatí, neboť se na výslech statutárního orgánu žalobkyně má podle § 64 s. ř. s. aplikovat § 131 ve spojení s § 126 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších právních předpisů (dále jen „o. s. ř.“). Žalobkyně shrnula, že v řízení před soudem navrhuje provést výslechy svědků Ing. M. S., Ing. J. M., P. J., J. H., Ing. J. R., D., K., S., bratrů H., D. N. a S. S. a účastnický výslech C. S..
9. K vadám daňového řízení žalobkyně dále uvedla, že samostatným důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí je skutečnost, že žalobkyni bylo znemožněno se vyjádřit ke zprávě o daňové kontrole. Po výzvě k vyjádření se ke kontrolním zjištěním si správce daně opatřil další podklady pro rozhodnutí, k nimž se žalobkyně nemohla vyjádřit. Správce daně pak předložil žalobkyni zprávu o daňové kontrole, aniž by byla seznámena s jejími podklady, v důsledku čehož se k ní nemohla podle § 88 odst. 3 věty druhé daňového řádu vyjádřit a žádat její doplnění. Odepřením tohoto práva došlo k citelnému zásahu do jejích základních procesních práv (§ 6 odst. 3 daňového řádu), přičemž tuto vadu nelze zhojit v odvolacím řízení.

10. Dále žalobkyně podrobně rozebrala nesprávnost skutkových zjištění správce daně a žalovaného:
11. Daňové orgány posoudily obchodní transakce, do kterých byla žalobkyně zapojena, jako karuselový podvod s tím, že jednotlivým společnostem v rámci řetězce přiřadily jednotlivé role. Žalobkyně byla označena za *buffera*, který bývá v teorii označován někdy jako „bílý kůň“; společnost FONOTIX za *missing tradera* a společnost METALIMEX za *brokera*. Žalobkyně ovšem není bílým koněm. Má bohatou obchodní historii a jedná se o zcela zdravou společnost. Byla založena již v roce 1999 a prakticky po celou dobu své existence má stálou majetkovou strukturu i stabilní a pozitivní hospodářské výsledky. Žalobkyně neměla zájem nechat se zneužít pro podvod na DPH. Podstatou karuselového obchodu je, že se zboží točí v kruhu a směřuje bezcílně od jednoho obchodníka k druhému, aniž by bylo smyslem transakcí jej dodat od výrobce ke spotřebiteli. V posuzovaném případě však nic nenásvědčuje tomu, že by tomu tak bylo. Naopak z provedeného dokazování je zjevné, že zboží putovalo od jeho výrobce z jiného členského státu EU (v České republice se měděné katody nevyrábí) ke konečnému odběrateli, kterým byla společnost METALIMEX, která měď zpracovávala. Pokud v tomto řetězci bylo pět mezičlánků, nejedná se o okolnost jakkoliv neobvyklou. To platí podle žalobkyně obzvláště v případě, kdy obchodování se zbožím mezi jednotlivými dodavateli mělo své logické opodstatnění, neboť společnost METALIMEX byla ochotna obchodovat pouze s určitými vybranými subjekty, kterým byla ochotna poskytnout výhodu v podobě krátké splatnosti pohledávek. Pouze a jedině díky dodávání zboží prostřednictvím společnosti KovMetal zprostředkovanému Ing. S. mohly být tyto obchody pro žalobkyni rentabilní. Žalovaný nemá pravdu, pokud tvrdí, že žalobkyně se do řetězce nechala vmanipulovat Ing. S., kterému bezvýhradně důvěřovala, a že její role v celém řetězci byla pouze pasivní, neboť tomu neodpovídají skutková zjištění a rovněž o tom nesvědčí skutečnost, že žalobkyně poté, co společnost METALIMEX nemohla zboží dále odebírat, sama vyhledala jiného odběratele, a to společnost KOVOŠROT - MORAVIA CZ a.s., IČO 27416771, se sídlem Dobročovice 22, 250 82 Úvaly, (dále jen „KOVOŠROT“; smlouva uzavřena dne 24. 2. 2015), a té zboží dále dodávala, aniž by to zprostředkoval Ing. S..
12. Dále žalobkyně připomíná, že v běžném obchodním styku jsou jednotlivé daňové subjekty motivovány vstupovat do takových obchodních vztahů, ve kterých budou mít v první řadě jistotu, že jejich kontrahenti splní své závazky vůči nim, a u nichž budou dále přesvědčeni, že budou schopni plnit své závazky a dosáhnou tak zisku. V opačném případě podnikání nemá žádný smysl. Tomu též odpovídá běžná podnikatelská praxe při uzavírání obchodních smluv a z té žalobkyně nikterak nevybočila. Závěry, které daňové orgány v nyní posuzovaném případě prosazují, by v celospolečenském měřítku ve svém důsledku vedly ke strachu podnikatelů do jakýchkoliv obchodních vztahů vstupovat, neboť mají pouze omezené informace a prostředky. Nikdy jim nemůže být garantováno, že jejich smluvní partner je poctivý, tím spíše, že je poctivý smluvní partner smluvního partnera. Žalobkyně je subjektem soukromého práva. Má pouze omezené zdroje informací o dalších podnikatelských subjektech a je omezena prakticky na vlastní obchodní známosti, případně informace, které je stát ochoten žalobkyni sdělit prostřednictvím veřejných rejstříků. Žalobkyně není nadána jakoukoliv pravomocí vůči jakýmkoliv jiným podnikatelům či dalším osobám zjišťovat o nich informace, které jsou zpravidla předmětem obchodního tajemství. V běžném podnikatelském styku není podnikatel schopen hodnověrně zjistit motivaci dalších podnikatelských subjektů, jejich obchodní kontakty, finanční zdraví a plnění jejich zákonných povinností. Naproti tomu orgány

finanční správy do hry vstupují ve zcela odlišné pozici, a to autoritativně a s nepoměrně rozsáhlejšími pravomocemi. Běžný podnikatel takovou možnost nemá; při uzavírání smlouvy není schopen předvídat chování dalších subjektů v budoucnu.

13. Správce daně rovněž pochybil, pokud důkazní břemeno přenesl na žalobkyni a požadoval, aby prokázala, že o podvodu nevěděla a vědět nemohla. Je nutno připomenout, že v demokratickém právním státě není přípustné, aby účastník prokazoval negativní skutečnost. Je to pouze a jedině správce daně, kdo měl prokázat, že žalobkyně o podvodu měla vědět či věděla. V tomto ohledu musí být zavinění žalobkyně prokázáno alespoň ve formě vědomé nedbalosti, přičemž se musí jednat zároveň o nedbalost hrubou. Žalobkyně je ovšem přesvědčena, že správce daně i žalovaný přičítají žalobkyni objektivní odpovědnost za následek, který nezpůsobila. Daňové orgány uvádějí, že žalobkyně nezachovala nezbytnou opatrnost v obchodním styku, přičemž nikterak v napadeném rozhodnutí nevysvětlují, jaké konkrétní kroky měla žalobkyně učinit.
14. Dále žalobkyně nesouhlasí se závěrem daňových orgánů, že s tímto typem obchodů neměla žádné zkušenosti, a proto měla být více obezřetná. Žalobkyně považuje veškeré skutečnosti za zcela standardní a obvyklé. Do obchodování s měděnými katodami vstupovala jako zdravá společnost a na úplném počátku svého podnikání v tomto oboru investovala do nákupu katod vlastní finanční zdroje (investice bratrů Svobodových z dědictví). Není rovněž pravdou, že by žalobkyně vstupovala do těchto obchodů jako nezkušená, neboť se mohla opřít o dlouholetou praxi v obchodování s kovy na straně D. N. a s ohledem na blízký příbuzenský vztah D. N. vůči jedinému společníku a jednateři žalobkyně nelze od jeho aktivit ve prospěch žalobkyně odhlédnout, naopak je nutno je přičítat žalobkyni, jako by je činila sama. Z dokazování též vyplynulo, že se na straně žalobkyně nejednalo o náhlý popud, nýbrž o déle připravovanou akci. O tom svědčí i skutečnost, že žalobkyně měla webové stránky, na kterých se prezentovala jako obchodník s barevnými kovy. Existenci této domény k roku 2014 lze prokázat (např. vyjádřením registrátora domény, společnosti WEDOS Internet, a.s., či vyjádřením hlavního správce domény, sdružení CZ.NIC, z.s.p.o.). Barevné kovy též nejsou podle žalobkyně rizikovou komoditou a opak nelze dovozovat ze zprávy ze serveru novinky.cz a tiskové zprávy na webovém portálu Finanční správy České republiky ze dne 10. 6. 2013 (viz bod 104 napadeného rozhodnutí).
15. K poměrům společnosti DELICOOP žalobkyně uvedla, že při jejich zjišťování zachovala maximální možnou opatrnost, kterou po ní bylo možno vyžadovat. Skutečnost, že společnost byla pro správce daně nekontaktní, je možné jednoduše vysvětlit tím, že jediný společník a jednatel společnosti C. Z. dne 24. 4. 2015 zesnul. Součinnost správci daně nemohl poskytnout. V době, kdy žalobkyně vstupovala do kontaktu s touto společností, měla veškeré povinné údaje ve sbírce listin zveřejněné. Povinnost schválit účetní závěrku za rok 2014 a uveřejnit ji ve sbírce listin nastala až ke dni 30. 6. 2015, kdy žalobkyně s těmito společnostmi již neobchodovala a jediná osoba způsobilá účetní závěrku schválit byla po smrti. Lhůta pro podání daňového přiznání za měsíc březen 2015 uplynula jeden den po smrti jednatele. Dále žalobkyně uvedla a prokázala, že při jednání se společností DELICOOP si sama opatřila kopii osobního dokladu jediného společníka a jednatele společnosti DELICOOP a zkontrolovala si v obchodním rejstříku, že skutečně jedná s osobou oprávněnou za ni jednat. Zároveň byla žalobkyni předložena kopie aktuálního přiznání k DPH spolu se souhrnným hlášením, ze kterých byla patrná několikamilionová výše obrátu společnosti a výše deklarované daně, což svědčilo jak o stabilitě společnosti,

tak i o plnění jejích závazků vyplývajících ze zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění rozhodném pro sporná zdaňovací období (dále jen „zákon o DPH“). Žalobkyně též trvala na tom, aby při obchodní spolupráci měla společnost DELICOOP zřízen český bankovní účet, což bylo splněno a prokázáno kopií smlouvy o běžném účtu vedeném u České spořitelny, a.s. C. Z. zároveň žalobkyni předložil i kopii smlouvy o běžném účtu zřízeném na Slovensku u společnosti Sberbank Slovensko, a.s., a smlouvu o běžném účtu společnosti u VÚB, a.s., jakož i kopii oznámení o změně registračních údajů společnosti DELICOOP ze dne 24. 1. 2014, kterým došlo k oznámení českého bankovního účtu společnosti vůči věcně a místně příslušnému správci daně (a to včetně podacího lístku ze dne 27. 1. 2014). Vedle toho žalobkyně provedla kontrolu podle výpisu údajů o registrovaném subjektu na webovém portálu Ministerstva financí, čímž byl ověřen český bankovní účet. Žalobkyně rovněž zkontrolovala, že společnost DELICOOP není a nikdy nebyla v insolvenčním řízení a že plní svou povinnost založit do sbírky listin svou účetní závěrku za předchozí rok. V průběhu trvání obchodní spolupráce žalobkyně zajistila, aby jí společnost DELICOOP předala přiznání k DPH a souhrnné hlášení za měsíce únor, květen a červenec, přičemž si zkontrolovala správnost těchto údajů na základě vzájemných obchodních vztahů, a rovněž výpis z účetnictví – knihu pohledávek v cizí měně za celý rok 2014. Podmínkou žalobkyně bylo, aby společnost DELICOOP odebírala zboží od českého dodavatele. Splnění této podmínky neměla žalobkyně možnost jakkoliv ověřit, nicméně je zjevné, že tato podmínka byla ze strany společnosti DELICOOP dodržena. Pokud správce daně a posléze žalovaný vytkl žalobkyni, že ji nezarazilo, že společnost DELICOOP má v České republice pouze virtuální sídlo, že C. Z. je Maďar a že platba za zboží byla rozdělována na český a slovenský bankovní účet, žalobkyně tvrdí, že s ohledem na okolnosti považovala tyto skutečnosti za zcela standardní a tyto okolnosti nebyly způsobilé vzbudit v žalobkyni jakékoliv pochybnosti o serióznosti jejího obchodního partnera. Žalobkyně věděla, že společnost DELICOOP má centrálu ve Slovenské republice, a po celou dobu obchodního vztahu komunikovala s účetní společnosti (Ing. J. M.). Přestože je pro daňové orgány virtuální sídlo silným argumentem, v běžném obchodním styku je tato praxe běžná. Jedná se o praxi natolik obvyklou, že ji nelze v žádném případě vnímat jako okolnost zpochybňující dobré jméno společnosti. V uvedeném případě se navíc jevilo logické, že funguje-li C. Z. ve svém domovském státě, nepotřebuje v České republice jiné sídlo než virtuální, a to pouze pro potřeby veřejného rejstříku. Rovněž skutečnost, že společnost DELICOOP měla účty vedené v zahraničí, nepovažuje žalobkyně za nikterak neobvyklou a tuto skutečnost vždy přisuzovala rovněž tomu, že jednatel společnosti DELICOOP potřebuje banku dostupnou v okolí své faktické obchodní centrály. Nadto žalobkyně na tyto skutečnosti sama reagovala a vymínila si, že částku odpovídající DPH bude zasílat na český účet, který byl registrován u správce daně. Tato okolnost svědčí o opatrnosti žalobkyně.

16. Pokud jde o společnost TROFANY, má žalobkyně za to, že jednatel této společnosti (C. Z.) věrohodně vysvětlil, z jakého důvodu přesouvá podnikání se zbožím na novou společnost. Žalobkyně neměla důvod, proč jeho vysvětlení nevěřit.
17. V souvislosti se společnostmi DELICOOP a TROFANY žalobkyně uzavřela, že zachovala maximální možnou opatrnost, jakou po ní lze požadovat. Daňové orgány neuvedly, co měla učinit lépe. Na základě shora uvedených mechanismů kontroly, které byly v řízení prokázány a které žalovaný ve svém rozhodnutí vůbec nezohlednil, je zjevné, že ověřování společnosti DELICOOP ze strany žalobkyně nebylo pouze formální, nýbrž poměrně hloubkové, a že žádné jiné možnosti se již žalobkyni nenabízely. Žalobkyně pochopitelně

nemohla vůbec tušit, že společnost DELICOOP zboží odebírá od společnosti FONOTIX, která nepodává daňová přiznání a neplatí daň. Společnosti DELICOOP i TROFANY byly po celou dobu obchodní spolupráce považovány za spolehlivého plátce DPH. Jako nespolehliví plátcí byly tyto společnosti zapsány až po ukončení spolupráce se žalobkyní. Okolnosti nákupu a prodeje zboží společnosti FONOTIX nemohly být žalobkyni známy. Ani žalovaný neuvedl žádnou takovou skutečnost, která by mohla svědčit o opaku.

18. Ke společností KovMetal a METALIMEX žalobkyně uvedla, že byly odběrateli zboží. Jelikož došlo k daňovým únikům na druhé straně řetězce, nepovažuje žalobkyně skutková zjištění související s těmito subjekty pro nyní projednávanou věc za relevantní. Přesto má žalobkyně za to, že skutková zjištění daňových orgánů jsou i v tomto ohledu nesprávná. Daňové orgány se snaží navodit dojem, že celý obchod byl organizován Ing. M. S., přičemž žalobkyně se dopustila neopatrnosti, pokud mu bezvýhradně důvěřovala. Tak tomu ovšem není. Osobou jednající za žalobkyni byl D. N., jenž využil svých kontaktů a v rámci poptávání potenciálního odběratele se obrátil na Ing. M. S.. Ten jej zkontaktoval se společností KovMetal, se kterou měl dříve uzavřenou zprostředkovatelskou smlouvu, a jeho přičiněním získala žalobkyně možnost vystavovat faktury s krátkou splatností. Při zachování běžných obchodních podmínek společnosti METALIMEX by byl obchod pro žalobkyni nerentabilní (viz důkazní návrh smluvními podmínkami mezi společnostmi ALBA WASTE a METALIMEX). Zprostředkováním tohoto obchodu však činnost Ing. S. končí. V dalším průběhu spolupráce se žalobkyně obracela pouze na svého odběratele, společnost KovMetal, a není pravdou, že by Ing. S. celý řetězec obchodníků zorganizoval a řídil, neboť byl činný pouze na posledním článku řetězce, a to pouze při jeho samotném vzniku. Nadto po ukončení spolupráce se společností METALIMEX si žalobkyně sama zajistila jiného odběratele (společnost KOVOŠROT), s nímž uzavřela smlouvu bez jakéhokoliv prostředníka. Obsah obchodní spolupráce mezi žalobkyní a společností KOVOŠROT lze zjistit ze skutkových zjištění z daňové kontroly zahájené správcem daně dne 7. 5. 2015 pod č. j. 2496505/15/2102-60566-108273.
19. Pokud žalovaný v napadeném rozhodnutí uvádí, že považuje za nestandardní krátkou splatnost, žalobkyně zdůrazňuje, že byla zcela klíčovou okolností celé transakce, neboť při standardní splatnosti vystavených faktur by celý obchod ztratil smysl. Aktivním jednáním si žalobkyně, které se toho podařilo dosáhnout přes Ing. S., zajistila splnění této základní podmínky. Krátká splatnost byla poptávanou podmínkou spolupráce, nikoliv vedlejší okolností, která by měla budít zdání nějaké nestandardnosti vztahu.
20. Zároveň považuje žalobkyně za logickou i tu skutečnost, že zboží bylo dodáváno přímo do provozovny společnosti METALIMEX v Povrlech bez zbytečného vyskládňování zboží u žalobkyně. Pokud žalobkyně dokázala zajistit dopravu zboží přímo do provozovny konečného odběratele, nejedná se o skutečnost, která by byla z hlediska daňového podvodu jakkoliv podezřelá. V tomto ohledu není rozhodující ani to, že žalobkyně nebyla fyzicky přítomna u přejímek zboží, neboť podstatné bylo, že zboží převzala společnost METALIMEX a žalobkyni vznikalo právo na úplatu. Kvalita a kvantita zboží byla skutečně ze strany společnosti METALIMEX zkoumána, přičemž v několika případech bylo zboží reklamováno. V těchto případech žalobkyně ve společném úsilí se společnostmi KovMetal a DELICOOP zajistila odvoz vadného zboží a zajištění nové bezvadné dodávky. Z toho žalobkyně dovozuje, že přejímka a kontrola zboží nebyla pouhou formalitou, nýbrž se jednalo o úkon, od kterého bylo odvozeno právo žalobkyně na úplatu od společnosti KovMetal.

21. Bylo-li dále daňovými orgány argumentováno, že žalobkyně proplácela faktury svým dodavatelům pouze na základě informací zaslaných od dodavatele, je toto tvrzení podle žalobkyně rovněž v rozporu s provedeným dokazováním. Proplacení faktury dodavateli bylo ve všech případech podmíněno informací od společnosti KovMetal, že zboží bylo v pořádku a bez výhrad převzato společností METALIMEX. Je-li žalobkyni daňovými orgány vyčítáno, že se spokojila pouze s velmi krátkou písemnou smlouvou se společnostmi DELICOOP a TROFANY a že se společností KovMetal uzavřela pouze ústní smlouvu, poukazuje na to, že právní předpisy písemnou smlouvu nevyžadují (viz body 107 a 108 napadeného rozhodnutí). Žalobkyně se zároveň musí vymezit proti závěrům žalovaného, že předložené certifikáty nesplňovaly požadavky technické normy EN 1978:1998 stanovující požadavky na chemické složení a vlastnosti katod ze dvou tříd mědi označených Cu-CATH-1 a Cu-CATH-2 (viz body 97 a 98 napadeného rozhodnutí), neboť je tento závěr nesprávný. Certifikáty totiž nejsou vystavovány podle uvedené evropské normy, ale byly vydávány podle normy EN 10204 (konkrétně se jedná o tzv. inspekční certifikáty 3.1 vydané podle této normy), jejíž náležitosti splňují. Údaje o konkrétním odběrateli a způsobu dopravy zboží nejsou náležitostmi certifikátu podle normy EN 10204 (viz důkaz technickými normami EN 10204 a EN 1978:1998).
22. Žalobkyně rozporovala i to, že by byla cena zboží podezřelá. Žalobkyni nebylo známo, za jakou cenu nakupuje zboží společnost FONOTIX, neboť ani nevěděla, že takový subjekt existuje.
23. Pokud žalovaný považuje tvorbu cen těsně pod burzovní hodnotou za podezřelou, není tato námitka důvodná. V daném případě je nutno od sebe odlišovat veřejný a neveřejný trh, v jehož případě je zajištění odbytu složitější a řídí se toliko nabídkou a poptávkou v daném místě a čase, přičemž se do cenové nabídky projevují i místní specifika. Způsob nastavení cenové politiky u žalobkyně byl od počátku usměrňován zkušenostmi D. N., přičemž burzovní cena byla použita jako cena referenční, od které se odečetla vlastní marže 80 EUR za tunu zboží, která se jevila jako racionální (viz bod 109 napadeného rozhodnutí). Žalobkyně k tomu podotýká, že nákupní cena se od burzovní ceny lišila jen v jednotkách procent, tedy v zanedbatelném měřítku. Žalobkyně je přitom ze svého podnikání s výpočetní technikou zvyklá na to, že výrobci i přes vlastní doporučovanou cenu prodávají zboží svým distributorům se slevou výrazně vyšší, a to klidně i o 15 %. Žalobkyně tak nadále vnímá dojednané ceny vlastních obchodních transakcí jako zcela běžné (viz znalecký posudek z oboru ekonomika, odvětví účetnictví, e-mailové zprávy odběratele s uvedením nejvyšší možné ceny, výslech D. N., dotaz na výrobce měděných polotovarů tvořících jednotlivé zakázky, dotaz na Hospodářskou komoru České republiky či jinou příslušnou profesní organizaci ohledně obvyklosti prodejní ceny pod burzou LME, dotaz na zavedené obchodníky a zpracovatele barevných kovů ohledně obvyklosti prodejní ceny pod burzou LME a znalecký posudek z oboru ekonomika na určení ceny).
24. Žalobkyně s ohledem na výše uvedené konstatuje, že na provedení odpočtu DPH existuje právní nárok. Nepřiznání nároku na odpočet DPH je i z důvodu neutrality daně prostředkem zcela výjimečným, který nemůže být ve vztahu k jednomu daňovému subjektu nadužíván pouze z toho důvodu, že jiný subjekt daň neodvedl. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu tížilo žalobkyni důkazní břemeno toliko ve vztahu k těm skutečnostem, které byla povinna uvést v daňovém přiznání. Tuto svou důkazní povinnost žalobkyně splnila, neboť předložila správci daně formální daňové doklady, které se uplatněného nároku na odpočet týkaly, a dále prokázala, že skutečně přijala zdanitelná plnění, u

kterých nárok na odpočet uplatnila, a že tato plnění úzce souvisela s ekonomickou aktivitou žalobkyně. Pokud správce daně tvrdí, že jí nárok na odpočet nelze přiznat z důvodu zneužití daňového systému a účasti na podvodu na DPH, tíží správce daně o těchto skutečnostech důkazní břemeno [viz rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 21. 3. 2018, č. j. 1 Afs 427/2017-48]. Žalobkyně prokázala, že byla obezřetná a opatrná; odkázala na rozsudek ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017-31, v němž NSS podle žalobkyně řešil totožnou věc.

25. Na závěr pak žalobkyně namítá, že právo stanovit daň zaniklo prekluzí podle § 148 daňového řádu. Daňová kontrola byla pro zdaňovací období únor 2015 zahájena dne 2. 4. 2018 (protokol č. j. 1601562/15/2102-60566-108273) s neomezeným rozsahem. K rozšíření rozsahu daňové kontroly na další zdaňovací období sice došlo později na základě protokolu ze dne 10. 9. 2015, žalobkyně však dodává, že se jedná z formálního i materiálního hlediska o daňovou kontrolu jedinou. Důsledky zahájení daňové kontroly pro běh prekluzivní lhůty se vztahují již k zahájení samotného daňového řízení protokolem ze dne 2. 4. 2018, přičemž rozšíření daňové kontroly na další zdaňovací období je nutno považovat toliko za procesní úkon ve smyslu § 85 odst. 3 daňového řádu nemající žádný vliv na počátek prekluzivní lhůty.

2. Vyjádření žalovaného

26. Žalovaný se ve svém podání vyjádřil k jednotlivým žalobním bodům (k procesním vadám a vadám dokazování, k existenci podvodu na dani, k vědomostnímu testu, k neutralitě daně a k uplynutí prekluzivní lhůty).
27. K procesním vadám a vadám dokazování, uvedl, že Ing. M. S. nebylo možné vyslechnout v daňovém řízení, jelikož se ani po opakovaném předvolání k podání svědecké výpovědi nedostavil a nepodařilo se jej zastihnout ani Policii České republiky v rámci pokusu o jeho předvedení. Výslech Ing. J. M. by byl nadbytečný, protože by nemohl přinést žádná relevantní skutková zjištění (viz bod 128 napadeného rozhodnutí). Výslech E. T., jednatelky společnosti KovMetal, nebyl prováděn, neboť z protokolu o jejím výsledku v jiném řízení plyne, že neměla žádné povědomí o obchodní činnosti společnosti KovMetal, jelikož vše obstarávala V. M. (viz body 71 a 72 napadeného rozhodnutí). Pro nyní posuzovanou věc byla stěžejní výpověď V. M., již se žalobkyně mohla účastnit a klást svědkyni otázky. Co se týče výsledků P. J., J. H., Ing. J. R., D., K., S., bratrů H. a též opakovaného výsledku D. N., žalovaný odkazuje na body 127 a 128 napadeného rozhodnutí a rovněž body 32, 34, 36 a 37 seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvy k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 12. 8. 2019, č. j. 33320/19/5300-22444-707622 (dále jen „seznámení se zjištěnými skutečnostmi“), kde se žalovaný s danými důkazními návrhy přezkoumatelným a logicky uceleným způsobem vypořádal a podrobně vyložil důvody pro jejich odmítnutí. C. S. nemohl být vyslechnut jakožto svědek, protože je statutárním orgánem daňového subjektu (viz rozsudek NSS ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 58/2018-32). Výslech S. S. nebyl prováděn, jelikož žalobkyně nespécifikovala, jaké skutečnosti by měl tento výslech ozřejmit. Namítá-li žalobkyně, že jí nebylo umožněno vyjádřit se ke skutečnostem zjištěným správcem daně, odkazuje žalovaný na body 138 a 139 napadeného rozhodnutí. V nich je uvedeno, že správce daně sice pochybil, ale tato vada byla žalovaným napravena v odvolacím řízení, kde byla žalobkyně podle § 115 odst. 2 daňového řádu řádně seznámena s výsledky dokazování. Z daňového řádu vyplývá, že v odvolacím řízení odvolací orgán nemá možnost napadený platební výměr zrušit a věc vrátit správci daně I. stupně (§ 116 odst. 1 daňového řádu), a

tudíž odvolací orgán musí mít možnost v rámci odvolacího řízení odstranit pochybení správce daně (viz rozsudek NSS ze dne 28. 7. 2016, č. j. 9 Afs 169/2015-97).

28. V nyní posuzované věci bylo prokázáno, že docházelo k podvodům na DPH, což žalovaný podrobně popsal v bodech 49 až 100 napadeného rozhodnutí. V popsanych řetězcích společností byla u společností FONOTIX a TROFANY identifikována chybějící daň (viz body 79 až 83 napadeného rozhodnutí), přičemž žalovaný v napadeném rozhodnutí dále popsal nestandardnosti (viz body 85 až 99 napadeného rozhodnutí), které ve svém souhrnu svědčí o tom, že existence chybějící daně nebyla důsledkem pouhého podnikatelského selhání některého z článků v řetězci, nýbrž důsledkem jednání vedeného cílem spáchat podvod na dani. Žalovaný nikdy netvrdil, že by ze zjištěných skutečností vyplývalo, že se zbožím bylo obchodováno v uzavřeném kruhu (daňový podvod ve formě karuselového podvodu). Daňové podvody na DPH mají různé podoby a mohou být realizovány a identifikovány i v řetězcích, v nichž zboží putuje mezi jeho jednotlivými články od prvotního dodavatele až po konečného odběratele, aniž by zboží bylo konečným dodavatelem následně dodáváno zpět prvnímu dodavateli. K argumentaci žalobkyně, že existence mezičlánků v řetězcích nesvědčí o existenci podvodu na dani, žalovaný předně zdůrazňuje, že jednotlivé nestandardnosti svědčící o existenci podvodu na dani nelze vytrhávat z kontextu a hodnotit izolovaně, nýbrž musí být posuzovány v celkovém kontextu a ve vzájemných souvislostech. Žalovaný dále uvádí, že v napadeném rozhodnutí netvrdil, že by sama o sobě existence mezičlánků v řetězcích byla jednou z nestandardností svědčících o existenci podvodu na dani, nýbrž poukazoval zejména na to, že v řetězcích docházelo k „přeprodeji“ zboží v krátkém časovém úseku při pasivitě jednotlivých subjektů (bez toho, aby se podílely se na přepravě, předání, kontrole zboží atd.; viz bod 89 napadeného rozhodnutí). Skutečnost, že žalobkyně sama aktivně vyhledala nového odběratele společnost KOVOŠROT, není relevantní, protože tento odběratel nefiguroval ve zdaňovacích obdobích, jež jsou předmětem nyní projednávané věci. Proto by měl být odmítnut i návrh žalobkyně na provedení důkazu – spisu k daňové kontrole zahájené správcem daně dne 7. 5. 2015 protokolem č. j. 2496505/15/2102-60566-108273. Žalobkyně neprokázala, že webové stránky, kde se prezentuje jako obchodník s barevnými kovy již od roku 2008, existovaly před rokem 2014. Toto tvrzení je navíc v rozporu s vyjádřením jednatele žalobkyně, podle něhož se žalobkyně specializovala na tiskárny a s barevnými kovy začala obchodovat až od roku 2014. Skutečnost, že zboží měnilo vlastníka během téhož dne při absenci osobního předání, kvalitativní či kvantitativní kontroly zboží a zájmu jednotlivých článků řetězce o otázku přepravy, je typickým znakem daňových podvodů a představuje nestandardnost svědčící o existenci podvodu na dani. Žalovaný též v bodě 160 napadeného rozhodnutí připustil, že nesprávně označil technickou normu, podle níž mělo být zboží označeno, to však nic nemění na skutkových zjištěních v bodech 97 a 98 napadeného rozhodnutí, že certifikáty byly nečitelné a neúplné.
29. K vědomostnímu testu žalovaný uvedl, že daňové orgány prokázaly, že žalobkyně o své účasti na podvodu věděla nebo vědět musela, což ve svém souhrnu vyplývá z bodů 103 až 109 napadeného rozhodnutí. Jednotlivé objektivní okolnosti nelze vytrhávat z kontextu a hodnotit izolovaně (viz rozsudek NSS ze dne 13. 11. 2019, č. j. 10 Afs 132/2019-64, bod 50). Žalovaný podrobně odůvodnil závěr, že žalobkyně nemohla jednat v dobré víře, neboť s ohledem na zjištěné objektivní okolnosti nepřijala adekvátní opatření, která by byla schopna předejít účasti na podvodu na dani (viz body 111 až 122 napadeného rozhodnutí). V těchto bodech žalovaný rovněž uvedl, absenci kterých přijatých opatření přičetl žalobkyni k tíži. Pokud tedy např. jednou z objektivních okolností byla absence podrobné

smluvní dokumentace, která by blíže vymezovala obchodní podmínky transakcí realizovaných v hodnotě milionů Kč (body 107 a 108 napadeného rozhodnutí), pak by odpovídajícím opatřením ze strany žalobkyně bylo, aby po svých obchodních partnerech požadovala uzavření písemných smluv s precizní formulací všech práv a povinností obou smluvních stran včetně úpravy otázky sankcí v případě nesplnění povinností či otázky pojištění zboží a se specifikací množství, kvality a ceny zboží i termínu jeho dodání (bod 120 napadeného rozhodnutí). Pokud jednou z dalších objektivních okolností svědčících o podvodu na DPH byl způsob prověřování a výběru dodavatele (bod 105 napadeného rozhodnutí), tak by odpovídajícím opatřením žalobkyně bylo důsledné prověření doporučeného dodavatele (body 115 až 119 napadeného rozhodnutí). Žalobkyně vstupovala na trh s barevnými trhy, měla tedy projevit dostatečnou opatrnost, obzvlášť pak v případě, kdy se jednalo o trh s rizikovou komoditou. Žalovaný dále uvádí, že samotné ověřování dodavatele ve veřejných rejstřících není dostačující (viz rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 20. 12. 2017, č. j. 51 Af 4/2017-70). V řízení nebylo prokázáno, že by si žalobkyně vymínila, aby hradila zvlášť částku ve výši základu daně a zvlášť částku ve výši DPH na jiné účty.

30. Daňový orgán není v rámci vědomostního testu povinen prokázat jakoukoliv vazbu daňového subjektu na článek řetězce, který neodvedl DPH, ale je třeba hodnotit ty okolnosti, o nichž daňový subjekt prokazatelně mohl a měl vědět a které v něm měly vzbudit podezření, že se svým plněním účastní daňového podvodu. Nejedná se o posouzení otázky, zda mohl daňový subjekt vědět o tom, že daňový podvod byl spáchán jeho přímým dodavatelem nebo jiným konkrétním článkem v řetězci, resp. kterým konkrétním subjektem nebude odvedena daň, ale že se svým jednáním účastní plnění v řetězci, které je součástí podvodu na DPH [srov. rozsudek Soudního dvora EU (dále jen „SDEU“) ze dne 18. 12. 2014 ve spojených věcech C-131/13, C-163/13 a C-164/13 *Italmoda* a rozsudek NSS ze dne 16. 4. 2019, č. j. 4 Afs 104/2018-79]. Není tedy relevantní, že žalobkyně neměla povědomí o tom, že společnost FONOTIX neodvedla daň, neboť klíčové je, že na základě objektivních okolností týkajících se její spolupráce s přímým obchodním partnerem DELICOOP měla vědět o své účasti na podvodu. Daňové orgány ani nikdy netvrdily, že organizátorem podvodů byl Ing. S., ale pouze vycházely ze skutkového zjištění, že při navazování obchodní spolupráce a prověřování dodavatelů byla žalobkyně zcela pasivní (bod 105 a 106 napadeného rozhodnutí). Ačkoliv zákon pro uzavřené smlouvy nestanoví obligatorní písemnou smlouvu, její absence společně s absencí ujednání o množství, kvalitě, ceně a termínu dodání zboží, o pojištění a sankcích v případě obchodů v řádu milionů Kč je nestandardní okolností, jež (v souhrnu s dalšími) svědčí o tom, že žalobkyně věděla o své účasti na podvodu na DPH (viz rozsudek NSS ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-47, bod 53). NSS opakovaně lpí na obezřetnosti v obchodních vztazích a akceptuje, že rezignace na tuto obezřetnost může vést ke ztrátě nároku na odpočet (viz rozsudek NSS ze dne 10. 1. 2008, č. j. 9 Afs 67/2007-147). Přestože právní úprava umožňuje uzavřít určité typy smluv ústně, je zřejmé, že uzavření písemné smlouvy je v obchodním styku žádoucí a naprosto běžné, neboť poskytuje významně vyšší průkaznost ujednaných práv a povinností jednotlivých stran. Písemnou smlouvou jsou chráněny zájmy jak dodavatele, tak i odběratele, a proto je její sepsání v zájmu všech účastníků obchodu. Absence písemné smlouvy či pojištění jsou okolnostmi silně svědčícími o nestandardnosti obchodních transakcí (viz rozsudky NSS ze dne 18. 6. 2015, č. j. 9 Afs 10/2015-29, a ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016-55). Další objektivní skutečnost, na základě které měla žalobkyně vědět, že se účastní podvodu na DPH,

představovala cena zboží. Pokud žalobkyně nakupovala zboží za ceny nižší, než byla cena na burze LME, jednalo se o jednu z objektivních okolností, které měly v žalobkyni vzbudit podezření, zda se nemůže účastnit podvodu na DPH.

31. K neutralitě daně žalovaný dodal, že pokud správce daně prokáže, že daňový subjekt o své účasti na podvodu měl vědět, nelze než odepřít nárok na odpočet daně (viz rozsudek NSS ze dne 17. 7. 2014, č. j. 7 Afs 82/2013-34). Žalovaný připomíná, že odepření nároku na odpočet daně nenahrazuje výběr „chybějící daně“, již neuhradil jiný článek obchodního řetězce, ale sleduje ochranu a zajištění fungování systému DPH (viz stanovisko generálního advokáta S. ve spojených věcech C-131/13, C-163/13 a C-164/13 *Italmoda*).
32. K prekluzi práva stanovit daň za zdaňovací období leden až září 2014 podle žalovaného nedošlo. K tomuto zdaňovacímu období byla zahájena daňová kontrola dne 10. 9. 2015, přičemž dne 2. 4. 2015 byla daňová kontrola zahájena k jiným zdaňovacím obdobím. Rozšíření předmětu daňové kontroly o zdaňovací období leden až září 2014 bylo v souladu se zákonem a prodloužilo běh lhůty pro stanovení daně. Lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období leden až září 2014 začala v souladu s § 148 odst. 3 daňového řádu běžet znovu ode dne zahájení daňové kontroly, tj. ode dne 10. 9. 2015, a uplynula by dne 11. 9. 2018. Dalšími úkony, které měly vliv na běh lhůty pro stanovení daně, byla mezinárodní dožádání odeslaná dne 13. 3. 2018 do Rakouska a Německa, u nichž správce daně obdržel odpověď z Rakouska dne 19. 4. 2018 a z Německa dne 5. 7. 2018, a po tuto dobu došlo podle § 148 odst. 1 písm. f) daňového řádu ke stavění lhůt pro stanovení daně v rozsahu 115 dnů. Konec lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období leden až září 2014 nově připadl na den 4. 1. 2019. Dne 16. 7. 2018 byla žalobkyni oznámeno rozhodnutí o stanovení daně, v důsledku čehož došlo podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu k prodloužení lhůty o 1 rok, takže konec lhůty pro stanovení daně připadl na den 4. 1. 2020.
33. Oproti tomu u zdaňovacího období únor 2015 žalovaný uznal, že napadené rozhodnutí bylo vydáno a žalobkyni oznámeno po uplynutí lhůty ke stanovení daně. Daňová kontrola za uvedené období byla zahájena dne 2. 4. 2015, v důsledku čehož konec lhůty pro stanovení daně připadl na den 3. 4. 2018. Stejně jako v případě zdaňovacích období leden až září roku 2014 došlo ke stavění lhůty pro stanovení daně po dobu 115 dnů s ohledem na mezinárodní dožádání. Konec lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období únor 2015 připadl na den 27. 7. 2018. Lhůta byla prodloužena o 1 rok v důsledku oznámení rozhodnutí o stanovení daně dne 16. 7. 2018 tak, že konec lhůty připadl na den 27. 7. 2019. Napadené rozhodnutí ovšem bylo vydáno až dne 12. 10. 2019, tj. po uplynutí lhůty pro stanovení DPH za zdaňovací období únor 2015. Žalovaný proto navrhuje, aby soud napadené rozhodnutí, pokud jím bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti rozhodnutí správce daně ze dne 13. 7. 2018, č. j. 3691149/18/2102-52522-209132, zrušil a dále rozhodl, že se žaloba ve zbytku zamítá (viz rozsudek NSS ze dne 15. 1. 2020, č. j. 4 Afs 366/2019-51).

3. Replika žalobkyně

34. V replice doručené soudu dne 4. 5. 2020 žalobkyně uvedla, že daňové orgány uzpůsobily svůj postup tak, aby provedly pouze důkazy svědčící v neprospěch žalobkyně. V této souvislosti žalobkyně poukazuje na to, že v daňovém řízení vedeném ohledně totožné věci za zdaňovací období březen 2015 dospěl žalovaný v rozhodnutí ze dne 10. 2. 2020, č. j. 4814/20/5300-22444-707622, k závěru, že správce daně porušil její práva, pokud nevyhověl požadavku na provedení výsledku D. N. a zaměstnanců obchodních partnerů

žalobkyně (viz rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 2. 2020, č. j. 4814/20/5300-22444-707622). Pro žalobkyni je zcela nepochopitelný přístup žalovaného, který ve dvou totožných věcech s totožnými účastníky a skutkovým i procesním základem vydá v blízké časové souvislosti dvě protichůdná rozhodnutí. Podle § 86 odst. 2 písm. b) daňového řádu má daňový subjekt právo předkládat a navrhopvat k prokázání svých tvrzení důkazní prostředky, přičemž z § 92 odst. 2 daňového řádu žalobkyně dovozuje, že správce daně je povinen provést důkazy navržené daňovým subjektem. Již proto, že žalovaný neprovedl důkazy, jež žalobkyně navrhovala, je napadené rozhodnutí nezákonné. Při dokazování je správce daně povinen daňovým subjektům poskytnout součinnost (viz rozsudek NSS ze dne 13. 4. 2017, č. j. 10 Afs 310/2016-35). Daňové orgány tedy postupovaly v rozporu se zákonem i z toho důvodu, že žalobkyni nepomohly zjistit kompletní totožnost navrhovaných svědků, které žalobkyně identifikovala pouze jejich příjmením. Rovněž je podle § 96 odst. 5 daňového řádu právem žalobkyně požadovat provedení výslechu svědků, aby jim mohla klást otázky, neboť podle § 93 odst. 3 daňového řádu platí, že „[j]e-li podkladem předaným podle odstavce 2 protokol o svědecké výpovědi, správce daně na návrh daňového subjektu **provede** svědeckou výpověď v rámci daňového řízení o této daňové povinnosti“ (pozn. soudu – zvýrazněno podle repliky žalobkyně). Daňovým orgánům tudíž nesvědčí žádná úvaha o tom, zda výslech svědka provedou, anebo neprovedou. Výslech Ing. M. S. je pro projednávanou věc zcela klíčový, přičemž tento svědek nebyl vyslechnut. Podle § 7 odst. 2 daňového řádu měl být výslech tohoto svědka prováděn ve vztahu ke všem zdaňovacím obdobím, přičemž pokud tomu tak nebylo, nemůže být k tíži žalobkyně, že se svědek stal později nedostižným. K výslechu S. S. žalobkyně v daňovém řízení uvedla tvrzení, která má tento výslech prokázat. Podle žalobkyně ani nelze zhojit procesní vady v odvolacím řízení, neboť by tím byla porušena zásada dvojinstančnosti.

35. Ačkoliv skutečnosti týkající se navázání obchodní spolupráce žalobkyně se společností KOVOŠROT se vztahují k jinému zdaňovacímu období, tak dokazování zaměřené na tyto skutečnosti mohlo podle žalobkyně vyvrátit závěr daňových orgánů, že žalobkyně byla při vyhledávání dodavatelů a odběratelů pasivní. Existence webových stránek k roku 2013 pak byla prokázána (např. svědectvím D. N.), přičemž samotné tvrzení žalobkyně je v tomto ohledu dostačující, neboť daňové orgány neprokázaly opak. Fakt, že se žalobkyně obchodem s barevnými kovy zabývala již od roku 2008, je zřejmý z aktivního působení D. N. pro žalobkyni. Podle žalobkyně je zcela běžné, že zboží během téhož dne několikrát mění vlastníka, přestože nebylo nikomu předáváno a nikým kontrolováno. Konečný odběratel zboží kontroloval, přičemž takový způsob obchodování je běžný. Co se týče nečitelnosti certifikátů zboží, tak odběratel zboží je vždy akceptoval a prováděl i vlastní kontrolu spektrometrem. Certifikáty nikdy nebyly podle žalobkyně podstatné.
36. Odkaz na rozsudek NSS ze dne 13. 11. 2019, č. j. 10 Afs 132/2019-64, je podle žalobkyně značně nepřiléhavý, neboť daná věc se od nyní projednávané odlišuje, o čemž svědčí především výčet podezřelých skutečností uvedených v bodě 35. Společnosti na různých článcích řetězce byly silně personálně propojeny, přičemž tamější stěžovatelka své zboží objednávala od dodavatele svého „*papírového*“ dodavatele, což je bez jakýchkoliv diskuzí nutno považovat za podezřelé. Dále žalobkyně poukazuje na to, že NSS vytýkal tamější stěžovatelce, že jakožto zkušený profesionál nerozklíčovala podezřelé znaky obchodů, zatímco v nyní projednávané věci naopak daňové orgány vytýkají žalobkyni, že zkušená nebyla. Žalobkyně též zdůrazňuje, že žalovaný nijak nevysvětlil, jaké opatření měla učinit, pokud shledal nedostatečným ověřování obchodního partnera v registru nespolehlivých plátců DPH a v obchodním rejstříku a vyžádáním daňového přiznání. Stejně tak nemohla

zabránit vzniku podvodu na DPH podrobná smlouva. Jednání D. N. je přičitatelné žalobkyni, o čemž svědčí mj. blízký příbuzenský vztah mezi ním a jednatelem žalobkyně. Žalobkyně rovněž zpochybňuje tvrzení žalovaného, že ověřování obchodního partnera ve veřejných rejstřících není dostačující, neboť v článku na webových stránkách Finanční správy České republiky ze dne 19. 5. 2017 *„Reakce na článek: Firmy získaly zbraň proti finančním úřadům. Bude stačit obchodní partnery zkontrolovat ve veřejných databázích“* se uvádí, že „[v] případě, že obchodní partner nevykazuje známky nestandardního chování a nejsou u něj žádné pochybnosti, lze ověření ve veřejných databázích považovat za dostačující.“ K tomu žalobkyně dodává, že žádné nestandardní chování u svých smluvních partnerů nezpozorovala. Rozdělení platby za zboží na český a zahraniční účet podle žalobkyně vyplývá z rámcové kupní smlouvy ze dne 24. 2. 2014. Písemnou smlouvu se svými dodavateli měla žalobkyně uzavřenou. Odkaz na rozsudek NSS ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-47, také není přílehlavý, neboť NSS v něm řešil to, zda skutečně bylo prokázáno uskutečnění zdanitelného plnění, což v nyní projednávané věci nebylo ani zpochybňováno.

37. Rovněž právní konstrukce žalovaného, který zastává stanovisko, že se daňový subjekt nemůže dovolávat neutrality DPH, byl-li účasten na daňovém podvodu, není správná. V tomto ohledu poukazuje žalobkyně na rozsudky NSS ze dne 7. 8. 2018, č. j. 6 Afs 364/2017-54, ze dne 30. 11. 2017, č. j. 4 Afs 140/2017-54, a ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, podle nichž úkolem daňových orgánů je vybírat daně v zákonné výši od subjektů, které jsou podle zákona povinny tyto daně platit, a nikoliv daňové subjekty trestat. Výsledek daňového řízení nesmí představovat skryté trestání.

4. Duplika žalovaného

38. V duplice se žalovaný vyjádřil k nově uplatněné námitce žalobkyně, kterou odkázala na rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 2. 2020, č. j. 4814/20/5300-22444-707622. K tomu žalovaný uvedl, že v nyní projednávané věci byl výsledek D. N. proveden již správcem daně, přičemž žalobkyně navrhovala jeho opakovaný výsledek v odvolacím řízení, což žalovaný shledal nadbytečným. Naopak v daňovém řízení týkajícím se zdaňovacího období březen 2015 nebyl D. N. v daňovém řízení před správcem daně vyslechnut, a proto žalovaný dospěl k závěru, že požadavek žalobkyně na výsledek tohoto svědka v odvolacím řízení je oprávněný, avšak s ohledem na blížící se konec lhůty pro stanovení daně již nebylo možné pochybení správce daně v odvolacím řízení napravit. Nebylo tedy možné odepřít žalobkyni nárok na odpočet daně.

5. Jednání před soudem

39. Při jednání dne 24. 9. 2021 setrvali účastníci na svých procesních stanoviscích a odkázali na svá dosavadní písemná podání. Žalobkyně zdůraznila, že z provedeného dokazování má za prokázané, že se daňového podvodu nedopustila. Poukázala na rozsudek NSS ze dne 30. 5. 2012, č. j. 1 Afs 26/2012-34, nebo na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 30. 11. 2020, č. j. 43 Af 24/2018-71, kde byly skutkové okolnosti srovnatelné. V případě žalobkyně nešlo o případ obchodování se subjekty, které z nulových obrátů najednou obchodují v řádech milionů Kč za několikanásobně vyšší než obvyklé ceny, o podivné platby poukázkami či obchody bez zajištění kurzového rizika apod. Žalobkyně nebyla neznalým subjektem, protože bratranec jednatele D. N. měl náležité zkušenosti s obchodem s barevnými kovy, navíc do obchodu vložila (konkrétně bratr jednatele) významné vlastní prostředky, přičemž ani nešlo o kolotočový obchod. Žalobkyně si

společnost DELICOOP lustrovala, včetně toho, zda má u správce daně zaregistrovány používané bankovní účty, DPH schválně platila na český účet dodavatele, osobně jednala s panem Z., jehož totožnost si ověřila z jeho cestovního pasu, a zjišťovala si i to, zda společnost DELICOOP plní své daňové povinnosti, což se také prokázalo. Nekontaktní se tato společnost stala až po smrti jednatele. V dnešním globalizovaném světě nemůže být jako podezřelá vnímána skutečnost, že jednatel DELICOOP byl cizím státním příslušníkem. O problémové společnosti FONOTIX pak žalobkyně nevěděla a ani neměla možnost se o ní z pozice běžného podnikatele dozvědět. Při hodnocení vědomosti žalobkyně o její účasti na podvodném řetězci nelze vycházet z hodnocení *ex post*, jak to činí správce daně.

40. Jednatel žalobkyně uvedl, že s D. N., který měl zkušenosti s importem z řady zemí, do budoucna plánovali dovážet zboží ze zahraničí, kde by měli celý řetězec pod svou kontrolou, nicméně k tomu již nedošlo. Výhledově měla být založena zcela samostatná společnost Met-trade. Dále se ohrazoval proti tomu, že žalobkyni bylo žalovaným vytýkáno, že neměla vlastní nákladní vozy a sklady. Zdůraznil, že v 21. století není důvodu, aby obchodníci disponovali vlastními dopravními a skladovacími kapacitami, za tím účelem si mohou najmout dopravní prostředky a skladovací prostory, resp. služby od specializovaných logistických společností tak, jak to žalobkyně běžně činí i v obchodu s tiskárnami, kde je také zboží dováženo a procleno dle jeho dispozic a následně vyloženo až u jeho odběratelů. Navíc pan Z. mu sdělil, že má sklady na Moravě a jednatel žalobkyně mu věřil, jelikož když v průběhu obchodování ojediněle došlo k problémům s kvalitou dodaného zboží a společnost METALIMEX dodávku nepřijala, byla společnost DELICOOP schopna na zavolání během několika hodin dodat náhradní zboží. Společnost DELICOOP měla jeho důvěru, nikdy žalobkyni po obchodní stránce neprovedla nic zlého. Pokud žalobkyni žalovaný vytýkal, že se omezila jen na lustraci dodavatele v informačním systému ARES, jednatel žalobkyně namítá, že činil právě ty úkony, které byly podle veřejně dostupných zdrojů nezbytné. Měl k dispozici i účetní doklady společnosti DELICOOP, jelikož byl v kontaktu s Ing. M., která mu je předložila, ale správci daně je nepředkládal, protože si nebyl jistý, zda může předkládat účetní listiny jiné společnosti. S ohledem na předložené doklady byl přesvědčen, že společnost DELICOOP je zcela v pořádku. Později po smrti pana Z. si pak z dokladů od Ing. M. mohl ověřit, že i veškeré vystavené faktury od žalobkyně byly společností DELICOOP řádně zaúčtovány. Stejně tak je ve 21. století používání tzv. virtuální adresy sídla společnosti normální, obzvláště u původem zahraničních společností, jelikož veškerou komunikaci lze řešit elektronickou komunikací, aniž by musela společnost mít jakéhokoli zaměstnance v České republice. Jednatel žalobkyně též konstatoval, že za podezřelou by bylo možné *de facto* označit jakoukoliv komoditu, jelikož podvodníci vezmou zavděk jakoukoliv komoditou, na které mohou vytvořit zisk a ke které mají šanci se dostat. Ostatně on vůbec nemusel číst článek na stránkách daňové správy, jímž žalovaný argumentoval. Ze článků vyplývá, že k podvodům docházelo s mnoha různými komoditami, třeba i s kuřecím masem nebo s tiskárnami, se kterými ale žalobkyně obchoduje již od 90. let a nikdy se žádného podvodu nedopustila. Z takového pohledu by nebylo možné obchodovat s ničím, což je absurdní.

III. Splnění procesních podmínek

41. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje i všechny ostatní formální náležitosti na ni

kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou. Soud vycházel při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), přičemž napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.).

IV. Skutková zjištění vycházející z obsahu správního spisu

42. Ze správního spisu plyne, že správce daně dne 2. 4. 2015 zahájil podle § 87 odst. 1 daňového řádu daňovou kontrolu za zdaňovací období únor 2015 (protokol o kontrole č. j. 1601562/15/2102-60564-108273). V protokole uvedl, že předmětem daňové kontroly je DPH za zdaňovací období únor 2015, a to v plném rozsahu.
43. Dne 10. 9. 2015 byla zahájena daňová kontrola v rozsahu nákupu a prodeje zboží (měděných katod) za zdaňovací období leden 2014 až leden 2015 (protokol č. j. 3585169/15/2102-60566-108273). Předmět daňové kontroly byl vymezen jako leden 2014 až leden 2015 a rozsah daňové kontroly byl vymezen jako nákup a prodej měděných katod včetně souvisejících skutečností. K tomu externí účetní žalobkyně M. M. uvedla, že za zdaňovací období leden 2014 až leden 2015 žalobkyně obchodovala se zbožím. Jejím jediným dodavatelem byla společnost DELICOOP, za niž jednal jednatel Z. C. a jeho slovenský spolupracovník, který tlumočil a zároveň dle svých slov zajišťoval přepravu zboží svými tahači, pan H.. Dodavatel měl v Bratislavě účetní paní M., u níž bylo telefonicky ověřeno, že jednatel zemřel a že zboží pocházelo od české společnosti FONOTIX. Odběratelem zboží byla společnost KovMetal, za niž jednala jednatelka V. M., jež znala osoby pracující u koncového odběratele, jímž byla slévárna v Povrlech. Za žalobkyni v obou případech jednal jednatel a jeho bratr. Dopravu vždy do Povrl zajišťoval dodavatel, probíhala v průběhu 48 hodin a byla zahrnuta v ceně zboží. Doklady se posílaly e-mailem v rozmezí 2 až 3 dnů okolo doby dodávky. Při zahájení daňové kontroly žalobkyně dále předložila mj. faktury, svá daňová přiznání k DPH, podklady k DPH a knihu svých závazků ke dni 31. 12. 2014. Předložila též rámcovou kupní smlouvu mezi žalobkyní a společností DELICOOP ze dne 9. 1. 2014 včetně dodatku č. 1 ze dne 24. 2. 2014. Předmětem smlouvy byla koupě a prodej kovových polotovarů s tím, že prodávající se zavázal dodat a převést ničím neomezené vlastnické právo ke zboží ke dni dodání do místa vykládky. Kupující se zavázal zaplatit kupní cenu, jež bude dohodnuta ústně a stanovena dohodou smluvních stran. Aktuální cena a specifikace materiálu měla být vždy upřesněna dílčí objednávkou ze strany kupujícího. Cena byla u veřejně obchodovatelných komodit odvozena vždy z aktuální hodnoty LME. Kupní cena obsahovala i veškeré náklady spojené s dopravou, pojištěním nákladu a administrativními úkony až do místa určení na území České republiky. Podkladem pro výpočet ceny za dodávku podle objednávky byla váha materiálu a druh materiálu. Kupující měl nabýt vlastnické právo k materiálu převzetím zboží. V dodatku č. 1 se smluvní strany dohodly, že platby za zboží budou hrazeny ve dvou částkách zvlášť netto za zboží a zvlášť za platbu DPH. Veškeré platby se budou provádět v měně EUR. Dále bylo ve smluvních podmínkách uvedeno, na jaké bankovní účty budou hrazeny platby za zboží, a bylo sjednáno, že DPH bude hrazena výhradně na konkrétní účet společnosti DELICOOP u České spořitelny, který bude zveřejněn na portále Ministerstva financí České republiky pro daňové účely. Žalobkyně předložila též výtisk údajů registrovaných na uvedeném portále o společnosti DELICOOP (datum pořízení výtisku není na kopii čitelné, lze však dovodit, že šlo o rok 2015), z nějž mj. vyplývá, že společnost DELICOOP zveřejnila bankovní účet pro úhradu DPH dne 4. 2. 2014 a dva ze tří smluvených účtů pro úhradu netto kupní ceny dne 12. 2. 2014, stejně

jako to, že společnost DELICOOP není nespolehlivým plátcem DPH. Žalobkyně předložila i nepodepsanou rámcovou smlouvu o spolupráci mezi žalobkyní a společností KovMetal, jejímž předmětem byl prodej zboží. Splatnost byla sjednána v délce 3 pracovních dnů s tím, že se tím rozumí den odepsání fakturované částky z účtu odběratele.

44. Dne 12. 11. 2015 proběhlo ústní jednání, o čemž byl sepsán protokol č. j. 244688/15/4200-12775-101251. Během něj jednatel žalobkyně uvedl, že zboží v České republice nikdo nevyrábí. Cena zboží byla stanovena podle LME. Obchody se zbožím zprostředkoval D. N. (jeho příbuzný). K úhradě za zboží docházelo až po převzetí konečným zákazníkem. *„Nedocházelo k fyzickému předávání zboží od dodavatele, podle smlouvy bylo ujednáno, že doprava bude probíhat na místo určení k odběratelům, což byly prostory firmy Metalimex a. s. v Povrlech.“* Žalobkyně nikdy nebyla přítomna přejímce zboží; pouze jednou se jí účastnil bratr jednatele žalobkyně. Žalobkyni není známo, kdo zajišťoval dopravu, ale byl to subjekt zajištěný společností DELICOOP.
45. Dne 18. 10. 2016 byla v daňovém řízení vedeném se společností KovMetal (protokol Specializovaného finančního úřadu č. j. 280340/16/4200-12775-110376) vyslechnuta V. M.. Vypověděla, že společnost KovMetal nikdy neměla webové stránky a nikdy neinzerovala. Obchodování se zbožím společnosti KovMetal doporučil Ing. S. v roce 2013. Ing. S. V. M. sdělil, že má kontakty na levné nákupy zboží a též na jeho kupce. Se žalobkyní začala obchodovat tak, že jí zavolal zástupce žalobkyně (její jednatel anebo jeho bratr). Žalobkyni ověřovala z jí zasláního výpisu z veřejného rejstříku, dále se podívala na to, zda je plátcem DPH, a chtěla od ní potvrzení, že zaplatila DPH (výpis z účtu). Tyto podklady dále přeposlala společnosti METALIMEX. Nijak ovšem neověřovala, v jakém oboru žalobkyně podniká. Cena zboží byla dána burzou LME k datu, kdy měl proběhnout obchod. Od této ceny se odečetlo 250 EUR na tunu zboží. Společnosti METALIMEX se zboží prodávalo za cenu podle burzy minus 120 EUR s tím, že za burzovní cenu minus 130 EUR kupovala zboží od svého dodavatele, tj. od žalobkyně. Ceny určil Ing. S.. Platila do 3 pracovních dnů a společnost METALIMEX platila do 2 dnů.
46. Dne 7. 12. 2016 byl v daňovém řízení vedeném se společností KovMetal vyslechnut Ing. M. S. (protokol Specializovaného finančního úřadu č. j. 319707/16/4200-12776-202745). Tohoto výsledku se žalobkyně neúčastnila ani o něm nebyla vyrozumívána. Ing. S. vypověděl, že jako jednatel společnosti EX-KOV s. r. o. spolupracoval se společností KovMetal (s V. M.) prostřednictvím pana B. (známý V. M.). Měl kontakty na společnost METALIMEX, neboť pro ni pracoval již od 80. let (kontroloval pro ně kovy a rudu). Před začátkem spolupráce společnost KovMetal nijak neprověřoval, ale je mu známo, že to učinila společnost METALIMEX, která takto schvaluje každého nového dodavatele (vypověděl, že k tomu mají vnitřní směrnici). Výslovně uvedl, že žalobkyni nezná. *„Mám pocit, že to byla nějaká samostatná akce. Víím, že mi je dala paní M. do smlouvy, protože oni dodávají paní M. My jsme měli zprostředkování na Metalimex, a proto mi je dala do smlouvy. Jinak tu firmu neznám.“* Nikdy se žalobkyní žádnou smlouvu neuzavřel. Se společností METALIMEX Ing. S. neobchodoval přímo, protože neměl dostatečnou historii.
47. Daňové orgány vycházely též z výpovědi E. T. provedené v daňovém řízení vedeném se společností METALIMEX (protokol Specializovaného finančního úřadu č. j. 303226/16/4200-12775-110376). Dne 14. 11. 2016 vypověděla, že založila společnost KovMetal, ale dále se nijak a ničeho neúčastnila. Nerozumí obchodování s barevnými kovy a řízení společností, neboť pracovala jako tkadlena. Vše měla na starosti její dcera (V. M.).

48. Dne 27. 2. 2017 proběhlo další ústní jednání (protokol č. j. 39644/17/4200-12775-101251), na němž jednatel žalobkyně uvedl, že o možnosti obchodovat se zbožím se dozvěděl na podzim 2013. Jeho příbuzný D. N. v tomto oboru pracoval a dobře se v něm vyznal. Za zboží jsou malé marže (přibližně 80 EUR na tunu zboží). D. N. mu řekl, co má dělat a jak má obchodovat. Zboží nikdy reálně neviděl, viděl jej pouze na fotografii. Celý obchod byl tak dobře zorganizovaný, že jej nemusel nijak kontrolovat. Výslovně vypověděl, že „[s]polečnost DELICOOP jsem si dále neproěřoval, podíval jsem se na stránky Justice – obchodního rejstříku, viděl jsem, že je na trhu dlouho, že má obraty.“
49. Dne 11. 10. 2017 vyzval správce daně (výzva č. j. 161456/17/4200-12776-202745) žalobkyni k prokázání skutečností a předložení důkazních prostředků. Žalobkyně měla především prokázat, jaká opatření učinila, aby zabránila své účasti na daňovém podvodu. V odůvodnění správce daně uvedl, že společnosti DELICOOP a TROFANY jsou nekontaktní (daňová přiznání podaly naposled za období únor 2015 a jednatel společností C. Z. dne 24. 4. 2015 zesnul). Společnost FONOTIX nikdy nezveřejňovala povinné informace do veřejného rejstříku. Z výpisů z bankovních účtů správce daně dovodil, že společnost FONOTIX žádné obchody nikdy nerealizovala a v řetězci působila jako tzv. *missing trader*.
50. Na výzvu žalobkyně reagovala podáním ze dne 30. 10. 2017, kde popsala počátek svého obchodování se zbožím a jeho vývoj včetně způsobu navázání obchodní spolupráce s obchodními partnery. Uvedla, že jednatele společnosti DELICOOP C. Z. neznala, ale dne 9. 1. 2014 se s ním sešla ve svém sídle v Horoměřicích, čemuž byl přítomný jednatel žalobkyně, S. S. (bratr jednatele žalobkyně), D. N. a bratři H., z nichž jeden zajišťoval právní záležitosti a druhý měl na starosti dopravu zboží. Dopravu zboží měla zajišťovat společnost DELICOOP. Ohledně sídla společnosti DELICOOP C. Z. uvedl, že jde pouze o tzv. *office house* a že svoji centrálu má na Slovensku, kde též pracuje Ing. J. M. (účetní společnosti DELICOOP). Jelikož společnost DELICOOP byla pro žalobkyni neznámá, vyžádala si kopie dokladů: kopii pasu jejího jednatele (C. Z.), výpis z obchodního rejstříku ke dni 26. 10. 2012, aby zjistila, zda je C. Z. oprávněn za společnost jednat (z něho zjistila, že je jejím jediným společníkem a jednatelem, což svědčilo o stabilitě společnosti), přiznání k DPH a souhrnné hlášení DPH (z nich byla patrná výše obrátu a výše deklarované daně), kopii smlouvy o běžném účtu v cizí měně, podle níž je společnost DELICOOP majitelem účtu v České republice a majitelem účtu ve Slovenské republice. Nadto žalobkyně uvedla, že ověřovala, zda není společnost DELICOOP nespolehlivým plátcem DPH, zda má řádně zveřejněný bankovní účet a ověřovala údaje vyplývající z insolvenčního rejstříku. Dále žalobkyně uvedla, že nahlížela i do výpisu ze sbírky listin, z něhož vyplývá, že společnost do ní založila svou účetní závěrku za předchozí kalendářní rok. Žalobkyně předložila i podklady k žádosti bance společnosti DELICOOP o otevření podnikatelského běžného účtu pro právnickou osobu, oznámení o změně registračních údajů společnosti DELICOOP a údaje o registraci společnosti DELICOOP k DPH. Z těchto podkladů vyplývá, že společnost DELICOOP není nespolehlivým plátcem DPH, nicméně bankovní účty určené ke zveřejnění byly zveřejněny teprve dne 4. 2. 2014. Její registrace byla platná ode dne 23. 1. 2013.
51. Dne 14. 12. 2017 byl vyslechnut D. N. (protokol č. j. 200797/17/4200-12776-202745), jenž vypověděl, že má zkušenosti s obchodem s barevnými kovy přibližně 8 let. U jednatele žalobkyně na podzim 2013 inicioval, aby s těmito kovy žalobkyně začala obchodovat. Pro žalobkyni vykonával poradenskou činnost. Radil jí v oblasti obchodování s barevnými

kovy, marketingu a základů cenotvorby. Rovněž jí vytvořil webové stránky tak, aby tam mohla být od října 2013 zveřejněna informace, že obchoduje s kovy. Odběratele přímo domluvil Ing. M. S. a dodavatelé byli oslovoováni z řad jeho kontaktů. Následně žalobkyni sama kontaktovala společnost DELICOOP na základě informací zveřejněných na webových stránkách žalobkyně. Za činnost pro žalobkyni D. N. obdržel provizi v řádu statisíců Kč (za rok 2014). Společnost ALBA WASTE, jejímž byl statutárním orgánem, dodávala společnosti METALIMEX měděný odpad od roku 2011 až doposud. Žalobkyně však nemohla přímo obchodovat se společností METALIMEX, jelikož by tato společnost stanovila vůči žalobkyni splatnost za zboží v rozmezí 30 až 60 dnů. Kratší splatnost společnost METALIMEX stanovovala pouze pro dlouhodobé dodavatele. Společnost DELICOOP nebyla ochotna sdělit, od koho odebírá zboží.

52. Dne 24. 1. 2018 byla žalobkyně seznámena s výsledky kontrolního zjištění (protokol č. j. 11599/18/4200-12776-202745 o ústním jednání). Správce daně uzavřel, že v rámci obchodů se zbožím byl vytvořen účelově modifikovaný obchodní řetězec, v němž žalobkyně plnila úlohu tzv. *buffera*, tj. pouze „přefakturovala“ zboží na další daňové subjekty, čímž došlo k zastření daňového podvodu u *missing tradera*. Způsob, jakým žalobkyně prováděla svou ekonomickou činnost, shledal správce daně rizikovým. Při dostatečné obezřetnosti měly žalobkyni vzniknout pochybnosti o legálnosti celého obchodu. Žalobkyně měla činit při spolupráci se svými obchodními partnery potřebná preventivní opatření, přičemž ověřování údajů o společnosti DELICOOP před zahájením vlastní obchodní spolupráce považoval správce daně za ryze formalistické a nedostatečné. Správce daně provedl tzv. *Axel Kittel test*, v jehož rámci uzavřel, že společnost FONOTIX v daňových přiznání neodvedla DPH, čímž došlo k porušení neutrality daně, neboť další subjekty v řetězci nárok na odpočet uplatnily. Žalobkyně měla vědět o tom, že obchodní transakce mezi jejími obchodními partnery jsou zatíženy podvodem, a proto je třeba jí odeprít nárok na odpočet DPH. Žalobkyně ke kontrolním zjištěním připojila nesouhlasné stanovisko, podle kterého správce daně pominul některé navržené a provedené důkazy a ostatní důkazy hodnotil účelově.
53. Ke kontrolním zjištěním se žalobkyně vyjádřila dne 9. 2. 2018 a učinila návrh na pokračování v dokazování obdobného znění jako v žalobě. Namítala, že správce daně řádně neprovedl navržené důkazy, a naopak nezákonně provedl důkazy z jiných daňových řízení. Žalobkyni tak bylo u těchto úkonů odepřeno právo na osobní přítomnost a právo klást svědkům otázky, čímž došlo k porušení § 96 odst. 5 daňového řádu. Další důkazy, o které se správce daně opíral (svědecké výpovědi E. T., Ing. E. K., Ing. J. M.) vůbec nebyly součástí spisu a nebyly řádně provedeny. Žalobkyně dále uvedla, že o daňovém podvodu nevěděla a nemohla vědět. Při své podnikatelské činnosti žalobkyně postupovala obezřetně s využitím veškerých kontrolních mechanismů, které měla k dispozici. Znovu zopakovala, že tvrzení správce daně ohledně nekontaktnosti, nezveřejňování povinných dokumentů ve sbírce listin a nepodání daňového přiznání společností DELICOOP a TROFANY jsou nepravdivá, neboť obě tyto společnosti své povinnosti splnily.
54. Dne 19. 4. 2018 obdržel správce daně odpověď na mezinárodní dožádání z Rakouska, v němž společnost Montanwerke Brixlegg AG, výrobce měděných katod, k dotazům mj. sdělila, že žádný z předložených certifikátů nevydala a že není možné na jedno dodání vystavit více certifikátů, protože na každou dodávku je jen jeden certifikát. Certifikát uvedeného čísla byl určen pro zákazníka v Rakousku a týkal se 4,6 t měděných odlitků, dodací list uvedený na certifikátu byl naopak určen pro společnost na Slovensku. Cena

měděných katod vždy vycházela z aktuální ceny na LME (okamžité kontrakty), k níž byla přičtena prémie.

55. Dne 5. 7. 2018 obdržel správce daně odpověď také na mezinárodní dožádání z Německa, v němž společnost Aurubis AG, jiný výrobce měděných katod, k dotazům mj. sdělila, že žádný z předložených certifikátů nevydala, že na nich chybí informace o příjemci a vystaviteli certifikátu a navíc neodpovídá ani jejich celkový vzhled. Na každou dodávku nebo nákladní vozidlo je vydán jen jediný certifikát. Zboží na předložených fotografiích bylo podle štítků (tam kde byly čitelné) prodáno v roce 2012 společností Trafigura Pte Ltd. V letech 2014 a 2015 nedošlo k dodávkám měděných katod do České republiky. Cena zboží byla vždy založena na aktuální ceně na LME (tříměsíční kontrakty) snižené/zvýšené o prémii za pozdější platbu/dodání, k níž byla přičtena prémie výrobce.
56. Dne 12. 7. 2018 byla vydána zpráva o daňové kontrole (protokol č. j. 114757/18/4200-12776-202745) obsahově obdobná s odůvodněním kontrolních zjištění. Dne 13. 7. 2018 byly vydány platební výměry, proti nimž podala žalobkyně dne 13. 8. 2018 odvolání. V odvolání žalobkyně mj. namítla, že právo správce daně stanovit daň zaniklo prekluzí. Připomněla, že zahájením daňové kontroly počala běžet nová (tříletá) prekluzivní lhůta. Daňová kontrola byla u žalobkyně zahájena dne 2. 4. 2015, přičemž nelze brát v potaz okamžik, kdy došlo k rozšíření daňové kontroly na další zdaňovací období. Právo správce daně doměřit daň prekludovalo dne 2. 4. 2018. Žalobkyně zároveň namítala, že jí bylo odepřeno právo vyjádřit se ke kontrolním zjištěním, neboť na základě vyjádření žalobkyně správce daně do spisu dále doplnil další listinné důkazy, jejichž absenci žalobkyně namítla, a opatřil si další listiny dožádáním od jiného členského státu EU, aniž by posléze žalobkyni umožnil se k výsledkům nově učiněného dokazování jakkoliv vyjádřit. Žalobkyně navrhovala, aby žalovaný v odvolacím řízení opětovně vyslechl D. N. a navrhla vyslechnout P. J. a J. H. (členy představenstva ALBA WASTE), Ing. J. M. (účetní společnosti DELICOOOP), svědky R., D., K. a S. (zaměstnance METALIMEX), bratry H. a Ing. M. S.. Výzvou ze dne 4. 3. 2019, č. j. 38546/19/4200-11772-104053, byla vyzvána, aby uvedla, jaké skutečnosti mají výsledky těchto osob prokázat.
57. Z iniciativy žalobkyně byla v odvolacím řízení dne 19. 3. 2019 znovu vyslechnuta V. M.. Popsala zahájení své obchodní spolupráce se žalobkyní a společností METALIMEX i průběh obchodní spolupráce mezi těmito subjekty včetně působení Ing. S.. Byla prokuristkou společnosti KovMetal, která nakupovala a prodávala hutní materiál a od druhé poloviny roku 2013 i zboží. Jednatelkou společnosti KovMetal byla její maminka (E. T.), ale nedokázala sdělit, z jakého důvodu tomu tak bylo. V. M. měla na starosti bankovníctví, zařizovala obchody, obchodní schůzky i komunikaci s obchodními partnery. Společnost neměla žádné provozovny a sklady. Nikdy neměla webové stránky a nikdy neinzerovala. Jejím odběratelem byla společnost METALIMEX a jejím dodavatel byla žalobkyně (nikdy neprodávala zboží někomu jinému než společnosti METALIMEX a nikdy je nenakupovala od někoho jiného než od žalobkyně). Se žalobkyní obchody zprostředkoval Ing. S., který jí řekl, že má kontaktovat jednatele žalobkyně. Frekvenci obchodů zařizoval Ing. S.. Se žalobkyní nikdy žádnou smlouvu neuzavřeli. Cenu při nákupu určoval Ing. S. tak, že od ceny LME odečetl 250 EUR s tím, že tato cena byla výchozí pro dodavatele. Ing. S. určoval cenu, neboť „jinak by tento obchod pro METALIMEX nebyl zajímavý.“ Prodejní cena vůči společnosti METALIMEX byla LME minus 120 EUR. Bylo to domluveno ústně. Svědkyně neověřovala, zda se jedná o běžné ceny a neměla ani jinou zkušenost s tvorbou cen. Stejně tak zboží nikdy

nekontrolovala. Jakmile jí od společnosti METALIMEX přišel vážný lístek, tak zboží fakturovala a odeslala dodací listy. Mezi společnostmi KovMetal a Ing. S. byla uzavřena smlouva o zprostředkování. Dostával provizi za každý uskutečněný obchod. Též jí volal, aby zkontaktovala společnost METALIMEX, zda nemá zájem o další zboží. Vyjednával lhůtu splatnosti v délce 3 pracovních dnů.

58. Žalovaný se na návrh žalobkyně pokusil vyslechnout též Ing. M. S., jenž se na jeho předvolání dvakrát nedostavil (na dny 14. 3. 2019 a 28. 3. 2019). Podle přípisu Policie České republiky ze dne 10. 7. 2019, č. j. KRPA-237796-3/ČJ-2019-001211, policejní orgán hledal Ing. S. v místě jeho bydliště, ale na zazvonění nereagoval. Správce domu policejnímu orgánu sdělil, že Ing. S. v domě skutečně bydlí, ale nacházel se v zahraničí s tím, že mu nebylo známo, kdy se vrátí. Úspěšné tedy nebylo ani předvolání svědka. V tomto ohledu žalovaný konstatoval, že vyčerpal všechny zákonné možnosti, aby umožnil daňovému subjektu uplatnit jeho právo na doplnění dokazování (protokol ze dne 10. 7. 2019, č. j. 123734/19/4200-11772-104053).
59. Dne 12. 8. 2019 žalovaný vydal seznámení se zjištěnými skutečnostmi, kterým byla žalobkyně současně podle § 115 odst. 2 daňového řádu vyzvána k vyjádření se ke skutečnostem zjištěným v odvolacím řízení. Žalovaný zde shrnul právní základ případu, hodnotil důkazy provedené v odvolacím řízení a na zjištěný skutkový stav aplikoval právní úpravu, přičemž se věnoval zejména existenci podvodu na dani, existenci nestandardních objektivních okolností a přijatým opatřením žalobkyní. Dne 21. 8. 2019 požádala žalobkyně o prodloužení lhůty k vyjádření. Podáním ze dne 28. 8. 2019 namítla žalobkyně vady řízení, neprovedení výslechů Ing. S. a Ing. J. M., chybějící náležitosti seznámení se zjištěnými skutečnostmi a nesprávná skutková zjištění. Dne 12. 10. 2019 pak žalovaný vydal napadené rozhodnutí, jež bylo doručeno zástupci žalobkyně dne 15. 10. 2019.
60. Ke zjištění toho, co bylo obsahem sbírky listin společnosti DELICOOP provedl soud při jednání důkaz výpisem z obchodního rejstříku a sbírky listin této společnosti. Z něho je patrné, že společnost DELICOOP vznikla dne 4. 6. 2008 pod obchodní firmou ZDRAVÁ ZEBRA, s.r.o., přičemž jejím jediným předmětem činnosti byl nejprve specializovaný maloobchod a maloobchod se smíšeným zbožím, 8. 9. 2008 pak přibýly výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona. Ke dni 19. 10. 2012 se společnost přejmenovala na DELICOOP s.r.o. při příležitosti převodu obchodních podílů dvou českých společníků na C. Z.. Ode dne 18. 5. 2017 do dne 27. 3. 2019 byla společnost v likvidaci, jež skončila výmazem společnosti z obchodního rejstříku. Zpočátku společnost účetní závěrky nezveřejňovala. Ze sbírky listin plyne, že první účetní závěrku společnost zveřejnila až za kalendářní rok 2013, přičemž tato listina byla do sbírky listin založena dne 24. 7. 2014 (soudu byla předložena dne 28. 6. 2014). Další účetní závěrky jsou založeny až likvidátorem společnosti za kalendářní roky 2017 a 2018.
61. Soud provedl důkaz též náhledem na neindexované webové stránky žalobkyně na adrese www.cpd-reatrade.cz/mettrade, na nichž se na jednu stranu uvádí, že se žalobkyně od roku 2008 věnuje obchodování s kovovými materiály, ale zároveň se zde uvádí, že se její obchodní činnost zaměřila na komodity až od roku 2012. Zároveň soud ověřil na službě internetového archivu web.archive.org, že v roce 2013 ani 2014 (namátkou kontrolováno k datům 31. 12. 2013 a 15. 3. 2014) se na adrese www.cpd-reatrade.cz nenacházel v uvedené době žádný údaj o činnosti žalobkyně v oblasti obchodu s kovy, a to ani formou prokliku na webovou adresu www.cpd-mettrade.cz. K tomu jednatel žalobkyně u jednání uvedl, že

webové stránky týkající se obchodu s kovy byly oddělené a skutečně na ně nebyl na webových stránkách www.cpd-reatrade.cz žádný odkaz. Zároveň soud na tomtéž archivu zjistil, že webové stránky www.cpd-mettrade.cz nikdy nebyly zachyceny a archivovány. K tomu jednatel žalobkyně při jednání sdělil, že na stránky nebylo odkazováno, a proto nemohly být zachyceny.

62. Soud neprováděl důkaz smluvními podmínkami mezi společnostmi ALBA WASTE a METALIMEX, jelikož se soud neztotožnil se závěrem správce daně, že by krátká splatnost představovala významnou indicii o možné účasti na daňovém podvodu. Neprováděl důkaz ani znaleckým posudkem či jinými dotazy ve věci obvyklosti cen, jelikož v tomto směru rozhodující skutečnosti jsou patrné již z výsledků mezinárodních dožadání zadaných správcem daně. Soud nevyhověl ani návrhu na provedení výslechů svědků. Svědka Ing. S. by bylo třeba slyšet k bližšímu posouzení, za jakých okolností byly navázány vztahy žalobkyně se společností KovMetal, rozhodující pro závěr o tom, že žalobkyně měla možnost zjistit, že se účastní na daňovém podvodu, však byly především okolnosti týkající se navázání spolupráce s dodavatelem žalobkyně a prověření společnosti DELICOOP, k nimž svědek Ing. S. žádný vztah neměl. Nelze ani odhlédnout od toho, že tento svědek si zjevně podle obsahu správního spisu nepřebírá poštu a nedaří se jej vyslechnout ani na základě žádosti o jeho předvedení. Jedná se tak o důkaz nejen nadbytečný, nýbrž i prakticky nedostupný.

V. Posouzení věci soudem

1. Zánik práva stanovit daň

63. V první řadě je namístě posoudit žalobní bod namítající prekluzi, tedy zánik práva stanovit daň podle § 148 daňového řádu, neboť pokud by byl důvodný, nebylo by třeba se zabývat důvodností ostatních žalobních bodů.
64. 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.
65. Podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu se lhůta pro stanovení daně prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně.
66. Podle § 148 odst. 3 daňového řádu, 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.
67. Podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu lhůta pro stanovení daně neběží po dobu ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost nebo do dne odeslání oznámení o ukončení mezinárodní spolupráce při správě daní v dané věci.
68. Podle § 87 odst. 1 daňového řádu je daňová kontrola zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně.

Dojde-li v průběhu daňové kontroly ke změně místní příslušnosti, může daňovou kontrolu dokončit správce daně, který ji zahájil.

69. Podle § 85 odst. 3 daňového řádu správce daně předmět daňové kontroly prověřuje ve vymezeném rozsahu. Rozsah daňové kontroly lze v jejím průběhu rozšířit nebo zúžit postupem pro její zahájení.
70. Podle § 85 odst. 4 daňového řádu lze daňovou kontrolu provádět společně pro více daňových řízení týkajících se jednoho daňového subjektu. Správce daně může daňovou kontrolu zahájit i pro další daňová řízení rozšířením daňové kontroly probíhající k jinému daňovému řízení.
71. V nyní posuzované věci zahájil správce daně podle § 87 odst. 1 daňového řádu daňovou kontrolu dne 2. 4. 2015 tak, že předmět daňové kontroly vymezil jako DPH za zdaňovací období únor 2015 a rozsah daňové kontroly vymezil termínem „v plném rozsahu“. Následně dne 10. 9. 2015 vydal správce daně další protokol o zahájení daňové kontroly podle § 87 odst. 1 daňového řádu, v němž vymezil předmět kontroly jako DPH za zdaňovací období leden 2014 až leden 2015. Rozsah daňové kontroly vymezil jako nákup a prodej zboží (měděných katod) včetně souvisejících skutečností. K tomu žalobkyně namítá, že důsledky zahájení daňové kontroly pro běh prekluzivní lhůty se vztahují k zahájení již první daňové kontroly a že rozšíření daňové kontroly na další zdaňovací období je úkonem podle § 85 odst. 3 daňového řádu, který nemá žádný vliv na počátek prekluzivní lhůty.
72. Soud konstatuje, že pro daňovou kontrolu je klíčové vymezení jejího předmětu. Předmět daňové kontroly je podle § 85 odst. 1 daňového řádu určen vždy ve vztahu ke konkrétnímu daňovému řízení, přičemž daňovým řízením se rozumí řízení o jedné dani za jedno zdaňovací období (§ 134 daňového řádu), tj. k jedné daňové povinnosti daňového subjektu počínající vznikem této daňové povinnosti a končící jejím splněním nebo jiným zánikem. Půjde tak buď o daňovou povinnost vázící se k určitému zdaňovacímu období, nebo v případě jednorázových daní o daňovou povinnost jako takovou. V případě DPH lze vést daňovou kontrolu ve vztahu ke každému měsíčnímu (eventuálně čtvrtletnímu) zdaňovacímu období. Je pak potřebné důsledně rozlišovat mezi předmětem daňové kontroly a její rozsahem. Zatímco předmět daňové kontroly určuje, k jakému daňovému řízení (a tedy zdaňovacímu období) se daňová kontrola vztahuje, rozsah daňové kontroly vymezuje, která tvrzení a jaké skutečnosti bude správce daně v rámci daného předmětu prověřovat. Rozsah daňové kontroly může být zaměřen na ověřování všech tvrzení a rozhodných skutečností vázících se k daňové povinnosti v daném zdaňovacím období nebo může být zaměřen na ověření plnění vybraných povinností (viz BAXA, Josef, Ondřej DRÁB, Lenka KANIOVÁ, Petr LAVICKÝ, Alena SCHILLEROVÁ, Karel ŠIMEK a Marie ŽIŠKOVÁ. *Daňový řád: Komentář*. Wolters Kluwer. Dostupné v systému ASPI, k § 85 daňového řádu).
73. Pokud tedy správce daně dne 2. 4. 2015 zahájil daňovou kontrolu s předmětem vymezeným jako DPH za zdaňovací období únor 2015, pak vydáním protokolu ke zdaňovacímu období leden 2014 až leden 2015 dne 10. 9. 2015 zahájil další (novou) daňovou kontrolu, neboť ta se týkala odlišných zdaňovacích období (jiných daňových řízení), k nimž v období od 2. 4. 2015 do 9. 9. 2015 žádná daňová kontrola neprobíhala. „*Daňovou kontrolu je možno vést společně i pro více daňových řízení (odst. 4), avšak pouze ve vztahu k jednomu daňovému subjektu. V praxi se tak děje často, když správce daně společně*

*kontroluje např. 12 zdaňovacích období na dani z přidané hodnoty a jedno zdaňovací období na dani z příjmů právnických osob, zároveň tak vede 13 daňových kontrol. Není nutné, aby současně vedené kontroly zahájil společně, ale již v průběhu probíhající kontroly může tuto rozšířit o další daňová řízení. Výsledkem bude většinou i jedna společná zpráva o daňové kontrole (§ 88). Zatímco předmět daňové kontroly je spojen s daňovým řízením, její rozsah je pojmem užším. Rozsah daňové kontroly je dán v rámci jejího předmětu (odst. 3), kdy správce daně může vést daňovou kontrolu v rozsahu plném, anebo tento zúžit. Není vyloučeno, že správce daně zahájí daňovou kontrolu přímo v zúženém rozsahu a následně v jejím průběhu její pro změnu rozšíří. Správce daně tak může kontrolovat v předmětu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce ledna roku 2018 a v rozsahu zúženém na správnost uplatnění daně na vstupu, a to např. i s ohledem na konkrétní doklady“ (viz ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád: Praktický komentář*. Wolters Kluwer, Dostupné v systému ASPI, k § 85 daňového řádu). Správce daně byl tedy oprávněn zahájit pro jakékoli zdaňovací období daňovou kontrolu samostatně s tím, že každá takto zahájená daňová kontrola by měla účinky podle § 148 daňového řádu zvlášť pro daňovou povinnost za příslušné zdaňovací období. Platí tedy, že jak ke dni 2. 4. 2015, tak ke dni 10. 9. 2015 nastaly účinky podle § 148 daňového řádu, avšak v prvním případě jen ke zdaňovacímu období únor 2015, ve druhém případě pak jen ke zbylým prověřovaným zdaňovacím obdobím.*

74. Ohledně uplynutí lhůty ke stanovení daně podle § 148 odst. 1 daňového řádu soud v zásadě v souladu se žalovaným dodává, že pro zdaňovací období leden 2014 až leden 2015 počala tato lhůta podle § 148 odst. 3 daňového řádu běžet znovu ode dne zahájení daňové kontroly vůči těmto daňovým povinnostem, tj. ode dne 10. 9. 2015, a uplynula by dne 10. 9. 2018. Dalšími úkony, které měly vliv na běh lhůt pro stanovení daně za uvedená zdaňovací období, byla mezinárodní dožádání odeslaná dne 13. 3. 2018 do Rakouska a Německa, přičemž správce daně obdržel odpověď z Rakouska dne 19. 4. 2018 a z Německa dne 5. 7. 2018, v důsledku čehož došlo podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu za tato zdaňovací období ke stavění lhůt pro stanovení daně po dobu 115 dnů. Konec lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období leden 2014 až leden 2015 připadl na den 3. 1. 2019. Dne 16. 7. 2018 byly žalobkyni oznámeny platební výměry, v důsledku čehož došlo podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu k prodloužení lhůty o 1 rok a konec lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období leden 2014 až leden 2015 připadl na den 3. 1. 2020. Napadené rozhodnutí bylo vydáno dne 12. 10. 2019 a žalobkyni oznámeno dne 15. 10. 2019, tj. v rámci lhůty pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu.
75. Oproti tomu již žalovaný ve svém vyjádření k žalobě uznal, že lhůta ke stanovení daně pro vyměření daňové povinnosti za zdaňovací období únor 2015 uplynula, jelikož napadené rozhodnutí bylo vydáno a žalobkyni oznámeno až po jejím uplynutí. Daňová kontrola za zdaňovací období únor 2015 byla zahájena dne 2. 4. 2015, v důsledku čehož konec lhůty pro stanovení daně za uvedené období připadl na den 2. 4. 2018. Stejně jako v případě zdaňovacích období leden 2014 až leden 2015 došlo ke stavění lhůty po dobu 115 dnů s ohledem na mezinárodní dožádání. Konec lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období únor roku 2015 připadl na den 26. 7. 2018. Dále platí, že lhůta byla prodloužena o 1 rok v důsledku oznámení platebního výměru dne 16. 7. 2018 a konec lhůty připadl na den 26. 7. 2019, napadené rozhodnutí ovšem bylo vydáno až dne 12. 10. 2019, tj. po uplynutí lhůty podle § 148 daňového řádu pro stanovení DPH za zdaňovací období únor 2015.

76. Z tohoto důvodu je tedy napadené rozhodnutí v rozsahu, ve kterém jím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil platební výměr ze dne 13. 7. 2018, č. j. 3691149/18/2102-52522-209132, jímž byla žalobkyni vyměřena DPH za zdaňovací období února 2015 ve výši 931 299 Kč, nezákonné a žaloba je v tomto rozsahu důvodná. Soud tudíž v tomto rozsahu napadené rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (výrok I tohoto rozsudku).
77. Vzhledem k tomu, že důvody pro zrušení napadeného rozhodnutí v rozsahu, ve kterém bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a potvrzen platební výměr ze dne 13. 7. 2018, č. j. 3691149/18/2102-52522-209132, se vztahují výhradně ke zdaňovacímu období únor 2015, má soud za to, že lze samostatně přezkoumat zákonnost napadeného rozhodnutí ve vztahu ke zbývajícím platebním výměrům za zdaňovací období leden 2014 až září 2014. V tomto směru již žalovaný přílehavě odkázal na rozsudek NSS ze dne 15. 1. 2020, č. j. 4 Afs 366/2019-51, bod 42, a usnesení NSS ze dne 17. 7. 2018, č. j. 5 Afs 83/2017-103, podle nichž platí, že není *a priori* vyloučeno, aby soudy ve správním soudnictví zrušily toliko některý z výroků napadeného rozhodnutí, popř. jeho část. Dělitelnost výroku napadeného rozhodnutí závisí nejen na výroku samém, ale také na oddělitelnosti posouzení skutkových a právních otázek, tedy na odůvodnění rozhodnutí ve vztahu k výroku. Pokud rozhodnutí žalovaného obsahuje jeden výrok, ve kterém jsou uvedena všechna rozhodnutí správce daně, proti kterým daňový subjekt podal odvolání, je možné prostřednictvím čísel jednacích jednotlivých rozhodnutí jednoznačně vymezit, která část výroku rozhodnutí odvolacího správního orgánu se zrušuje. To je případ i napadeného rozhodnutí, u kterého též lze jednoznačně vymezit a oddělit část výroku stíženou nezákonností od částí, jež touto vadou, jak vyplývá z následujícího odůvodnění, netrpí.

2. Podvod na DPH

78. Mezi účastníky řízení není sporné, že byly splněny formální i hmotněprávní podmínky nároku na odpočet DPH vyplývající z § 72 a § 73 zákona o DPH. V daňovém řízení bylo prokázáno faktické uskutečnění zdanitelných plnění i to, že zboží žalobkyni dodala společnost DELICOOP, která byla plátcem DPH a která vystavila k dodávkám zboží řádné daňové doklady. Jinými slovy, žalobkyně unesla své důkazní břemeno, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet DPH reálně proběhlo.
79. Dále není sporné, že za zdaňovací období leden 2014 až září 2014 zboží odebírala společnost FONOTIX (první článek obchodního řetězce) od dodavatelů z jiných členských států EU. Společnost FONOTIX zboží dodávala přímému dodavateli žalobkyně, společnosti DELICOOP (druhý článek obchodního řetězce), žalobkyně (třetí článek obchodního řetězce) zboží dále prodávala svému přímému odběrateli, společnosti KovMetal (čtvrtý článek obchodního řetězce), jež zboží konečně prodávala finálnímu odběrateli, společnosti METALIMEX (pátý článek obchodního řetězce). V napadeném rozhodnutí žalovaný rovněž popsal obchodní řetězec týkající se zdaňovacího období únor 2015, kterého se mj. účastnila společnost TROFANY, v nyní projednávané věci však již nejsou tato zjištění rozhodná, protože v tomto rozsahu je napadené rozhodnutí z důvodu prekluze nezákonné (viz body 75 a 76 tohoto rozsudku).
80. Důvodem odepření nároku na odpočet DPH byla podle žalovaného vědomá účast žalobkyně na daňovém podvodu, přičemž tento závěr žalobkyně rozporuje a namítá, že nevěděla a nemohla vědět, že se daňového podvodu účastní.

81. Ze znění čl. 168 písm. a) směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty ve znění směrnice Rady 2010/88/EU (dále jen „směrnice o DPH“) vyplývá, že pro to, aby nárok na odpočet mohl být přiznán, je třeba, aby dotyčná osoba byla osobou povinnou k dani ve smyslu této směrnice, aby zboží uplatňované k odůvodnění tohoto nároku bylo na výstupu osobou povinnou k dani použito pro účely jejích zdanitelných plnění a aby na vstupu bylo toto zboží dodáno nebo tyto služby poskytnuty jinou osobou povinnou k dani. Pokud jsou tyto podmínky splněny, nárok na odpočet daně v zásadě nemůže být nepřiznán (viz např. rozsudek SDEU ze dne 13. 2. 2014, C-18/13 *Maks Pen*, bod 25).
82. Zároveň ale SDEU pravidelně připomíná, že boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužitím je cílem uznaným a podporovaným směrnicí o DPH. Vnitrostátní orgány a soudy tedy mohou odmítnout přiznat nárok na odpočet daně, je-li na základě objektivních okolností prokázáno, že k uplatnění tohoto nároku došlo podvodně nebo zneužívajícím způsobem (např. rozsudky SDEU *Maks Pen*, bod 26, nebo *Bonik*, body 35 až 37).
83. Pojmem podvod na DPH judikatura 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 směrnice o DPH, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Typicky se bude jednat o situaci, kdy sporný obchod je součástí rozsáhlejší řady obchodů uskutečněných s úmyslem vyhnout se placení DPH do státní pokladny. Kupříkladu v rozsudku *Optigen* byly skutkové okolnosti popsány tak, že daná plnění byla uskutečněna v řetězci dodávek, jehož součástí byl chybějící subjekt, tedy subjekt, který „zmizel“, aniž by zaplatil DPH daňovým orgánům, nebo subjekt, který neoprávněně používá daňové identifikační číslo (viz rozsudek SDEU ze dne 12. 1. 2006, spojené věci C-354/03, C-355/03 a C-484/03 *Optigen*, bod 12). Lze si představit nejrůznější varianty řetězových obchodů, které mohou být zasaženy podvody na DPH, různost skutkových okolností proto brání vymezení konkrétní a vyčerpávající definice. Jak výstižně poznamenal generální advokát Colomer ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 *Kittel*: „Ve skutečnosti existují varianty tak neobvyklé a spletité, jako je představitel těch, kteří je připravují. [...] ve všech případech jde v podstatě o to, že není odvedena určitá částka získaná jako DPH“ (stanovisko generálního advokáta ze dne 14. 3. 2006, bod 35).
84. Z judikatury SDEU vyplývá, že situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně podvodně nebo zneužívajícím způsobem, je výjimkou z principu, že při splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně je daňovému subjektu tento nárok přiznán (srov. rozsudek SDEU ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11 *Mahagében a Péter Dávid*, bod 41). Samotná existence podvodného jednání k odepření odpočtu ovšem nestačí. Musí být splněno též to, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že se pořízením zboží nebo služeb účastní plnění, které je součástí úniku na DPH (viz rozsudek SDEU *Maks Pen*, bod 27). Osoba povinná k dani, která věděla nebo musela vědět, že se svou koupí účastní plnění, které je součástí podvodu ve vztahu k DPH, musí být pro účely směrnice o DPH považována za osobu, která se podílí na tomto daňovém podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží nebo využití služeb prospěch v rámci zdaněných plnění, která uskutečnila na výstupu (viz např. rozsudky SDEU *Bonik*, bod 39, *Kittel*, bod 56, nebo *Mahagében a Dávid*, bod 46).

85. Na druhou stranu, nárok na tento odpočet není dotčen, pokud o tom, že v řetězci dodávek bylo jedno z předcházejících nebo následujících plnění zasaženo daňovým podvodem, daňový subjekt nevěděl nebo vědět nemohl (viz bod 45 a 49 rozsudku SDEU *Kittel*). Je proto nutné zkoumat nejprve existenci daňového podvodu a v případě jeho zjištění je k odepření nároku na odpočet daně dále nutno prokázat, že o tomto podvodu osoba povinná k dani věděla nebo vědět mohla a měla. Jestliže daňové orgány dospějí k závěru o zapojení daňového subjektu do podvodu, o němž věděl (či vědět měl a mohl), nelze podvodně nárokováný odpočet daně přiznat. Lze odkázat např. na rozsudek SDEU ze dne 28. 7. 2016 ve věci C-332/15 *Giuseppe Astone*: „*Za těchto podmínek je boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužitím cílem uznaným a podporovaným směrnicí o DPH a Soudní dvůr opakovaně rozhodl, že se právní subjekty nemohou podvodně nebo zneužívajícím způsobem dovolávat unijních právních norem. Vnitrostátní orgány a soudy musí odmítnout uznat nárok na odpočet daně, je-li na základě objektivních okolností prokázáno, že k uplatnění tohoto nároku došlo podvodně nebo zneužívajícím způsobem (rozsudky ze dne 6. prosince 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, body 35 až 37 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 18. prosince 2014, Schoenimport, Italmoda, Mariano Previti a další, C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2455, body 42 až 44 a citovaná judikatura).*“
86. Citovanou judikaturu SDEU přebírá i NSS. I podle jeho názoru lze v případě zapojení do podvodného řetězce odepřít subjektu účastnícímu se tohoto podvodu na DPH nárok na odpočet daně. Rozhodovací praxe NSS z judikatury SDEU převzala i podmínku odepření odpočtu spočívající v tom, že daňový subjekt o podvodu věděl či vědět mohl a měl. Příkladem lze odkázat na rozsudek NSS ze dne 1. 12. 2016, č. j. 9 Afs 115/2016-57, podle něhož v případě splnění hmotněprávních a formálních podmínek je odpočet možno „osobě povinné k dani odmítnout, ovšem pouze na základě judikatury vyplývající z bodů 56 až 61 rozsudku Soudního dvora ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL, podle níž musí být z hlediska objektivních okolností prokázáno, že osoba povinná k dani, které bylo dodáno zboží nebo poskytnuty služby zakládající nárok na odpočet, věděla nebo musela vědět, že toto plnění bylo součástí daňového podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem na vstupu (viz též bod 45 rozsudku Soudního dvora ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, Mahagében a Péter Dávid).“ Pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet (viz věc *Kittel*).
87. Rozhodné je posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právních, obchodních a osobních vazeb mezi zúčastněnými subjekty. Rovněž je třeba vzít v úvahu, zda obchodní transakce neprobíhaly za podmínek krajně neobvyklých či nelogických. Je možné přihlédnout k tomu, zda se jedná o obchodování s rizikovou komoditou, zda docházelo k úhradám fakturovaných částek a pohledávky byly řádným způsobem vymáhány, zda se nejednalo o neobvykle nízké ceny či naopak o umělé navyšování cen, zda nedocházelo k neprokázaným úhradám vysokých částek v hotovosti, zda nedošlo k absolutnímu selhání kontrolních mechanismů daňového subjektu či zda se daňový subjekt nechoval neobvykle pasivně při hledání obchodních partnerů apod. (srov. rozsudek NSS ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38). Daňové orgány nemají povinnost prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, musí však vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, či vylicit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo a že

daňový subjekt o podvodu věděl nebo vědět měl a mohl (srov. rozsudek NSS ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017-63). Platí, že „[z]ávěr o tom, že plátce DPH věděl či měl a mohl vědět, že se účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, zpravidla vyžaduje komplexní analýzu konkrétních podezřelých skutečností a posouzení jejich vzájemných souvislostí. Jen pokud z takové analýzy plyne, že podezřelé skutečnosti nejsou nahodilé, navzájem izolované a dobře vysvětlitelné i jinak než účastí plátce daně na podvodu na DPH, nýbrž naopak propojené a svými souvislostmi a charakterem vzájemného propojení výrazně zesilující podezření a minimalizující pravděpodobnost toho, že plátce daně jednal poctivě, lze uvedený závěr učinit k zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty“ (viz rozsudek NSS ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60, č. 3275/2015 Sb. NSS).

88. Pokud daňový subjekt v běžném obchodním styku uzavře řádnou smlouvu se svým dodavatelem, nelze po něm požadovat, aby v rámci „obezřetnosti“ předvídal a prověřoval všechny možné subjekty (subdodavatele), které se na obchodní transakci jakkoli v různých fázích podílely. Naopak zcela na místě takový požadavek bude tam, kde již samotný dodavatel (z hlediska jeho samotné faktické existence, sídla, kontaktnosti), s nímž daňový subjekt uzavírá obchod, nebo samotný předmět dodávky (rizikovitost komodity, rozsah dodávky, fakticita plnění, její relevantnost ve vztahu k předmětu činnosti apod.) či její cena anebo jiné okolnosti budou vykazovat určité znaky pochybností o „solidnosti“ transakce, její vážnosti či smyslu a úmyslu jednajících (vylákat daňovou výhodou). V takovém případě lze na míru obezřetnosti a adekvátních opatření ze strany osoby povinné k dani k minimalizaci své účasti na možném podvodném jednání klást při uzavírání obchodu důvodně přísné požadavky (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60). Je věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů (srov. rozsudek NSS ze dne 15. 12. 2011, č. j. 9 Afs 44/2011-343).
89. V rámci hodnocení vědomosti daňového subjektu o podvodném jednání musí správce daně vzít v úvahu také to, zda daňový subjekt přijal při výkonu své činnosti taková opatření, která od něj lze rozumně vyžadovat, aby zajistil, že jeho plnění není součástí daňového podvodu (např. rozsudek NSS č. j. 2 Afs 15/2014-59). To, jaká opatření přijal a proč byl v dobré víře, že svým jednáním nepřispívá k podvodu na DPH, však musí tvrdit a prokazovat daňový subjekt, který uplatňuje nárok na odpočet daně (viz rozsudky NSS ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012-46, č. 2925/2013 Sb. NSS, nebo ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-47).
90. Z uvedené judikatury pak plyne, že při posouzení, zda lze daňovému subjektu odmítnout nárok na odpočet DPH z důvodu jeho zapojení do podvodného řetězce na DPH, je třeba posoudit několik skutečností (srov. rozsudek NSS ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017-43). Je třeba zjistit, zda k podvodu na dani skutečně došlo (1. podmínka). Neodvedení daně je základním předpokladem pro to, aby daňový subjekt mohl být odpovědný za účast na daňovém podvodu (viz rozsudek NSS ze dne 10. 11. 2015, č. j. 9 Afs 163/2015-44). Soud i správce daně musí napřed zkoumat, zda se zdanitelné plnění uskutečnilo (a to od dodavatele, který je uveden na daňových dokladech), a teprve po vyřešení této otázky se případně věnovat prokazování faktu, zda daňový subjekt „věděl či vědět mohl“ o daňovém podvodu (viz rozsudek NSS ze dne 6. 4. 2017, č. j. 4 Afs 129/2016-34). V tomto kroku je nutno adekvátně popsat jak okolnosti týkající se chybějící daně, tak okolnosti

osvědčující, že k absenci daně došlo podvodně, resp. okolnosti osvědčující podvodný charakter zkoumaných transakcí (pouhá existence chybějící daně ještě nezakládá podvod, viz rozsudky NSS ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, či ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018-43). Dále je pak na základě objektivních skutkových okolností nutno zkoumat, zda daňový subjekt věděl, nebo vědět mohl a měl, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH (2. *podmínka: tzv. objektivní okolnosti*), a zda přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že jej obchodní aktivity nepovedou k účasti na podvodu (3. *podmínka: dobrá víra*). Důkazní břemeno ohledně existence podvodu a objektivních okolností přitom nesou daňové orgány (viz např. rozsudek NSS ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42). Na druhou stranu to, jaká opatření přijal a proč byl daňový subjekt v dobré víře, tedy že svým jednáním nepřispíval k podvodu na DPH, musí tvrdit a prokazovat daňový subjekt, který uplatňuje nárok na odpočet daně (viz rozsudky NSS ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012-46, č. 2925/2013 Sb. NSS, nebo ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-47).

2.1 první podmínka podvodu na DPH – existence podvodu

91. Úvodem soud připomíná, že posouzení otázky, zda v rámci řetězce došlo k daňovému podvodu či nikoliv, je nezávislé na vědomosti daňového subjektu, který uplatňuje nárok na odpočet. Žalobkyně proto v rámci své argumentace k některým okolnostem, z nichž žalovaný dovodil existenci podvodu (např. týkající se společnosti FONOTIX), nedůvodně namítá, že o nich nemohla vědět. Vědomost daňového subjektu je rozhodná až v dalším kroku při posouzení, zda daňový subjekt na základě objektivních okolností věděl či mohl a měl vědět o svém zapojení do podvodu.
92. V první řadě je vhodné uvést, že žalobkyně v žalobě nerozpороvala existenci podvodu na DPH. Tvrdila, že o něm nevěděla a ani vědět nemohla a že zároveň učinila adekvátní opatření, aby své účasti na podvodu zabránila. Daňové orgány pak prokázaly (body 49 a 79 až 81 napadeného rozhodnutí), že v obchodním řetězci popsaném v bodě 79 tohoto rozsudku za zdaňovací období leden 2014 až září 2014 nebyla odvedena DPH. Společnost FONOTIX (dodavatel přímého dodavatele žalobkyně) totiž pořizovala zboží od subjektů z jiných členských států EU (Maďarska, Polska či Slovenska) v řádech desítek miliónů Kč, ale nikdy nepřiznala DPH, nepodala daňová přiznání a pro svého místně příslušného správce daně byla nekontaktní. V bodě 83 napadeného rozhodnutí tudíž žalovaný správně konstatoval, že byla detekována chybějící daň, čímž byl splněn základní předpoklad pro závěr o existenci podvodu na DPH. Podrobně jsou tyto skutečnosti popsány ve zprávě o daňové kontrole (č. j. 114757/18/4200-12776-202745), kde správce daně odhalil konkrétní dodavatele z jiných členských států EU, od kterých společnost FONOTIX nakoupila zboží, ale související DPH nepřiznala a neodvedla.
93. V souladu s požadavky judikatury NSS shrnuté v bodě 90 tohoto rozsudku (např. rozsudků ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, či ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018-43) daňové orgány dále zkoumaly, zda obchodní transakce provázely i potřebné nestandardnosti, jež jsou typické pro řetězové podvody na DPH. Nejprve žalovaný v bodech 50 až 78 napadeného rozhodnutí hodnotil poměry jednotlivých členů obchodního řetězce (žalobkyně, společnosti DELICOOP, společnosti FONOTIX, společnosti KovMetal a dodavatelů z jiných členských států EU):
94. Z obchodního rejstříku (a bodu 65 napadeného rozhodnutí) je patrné, že společnost FONOTIX vznikla teprve 3. 8. 2012, tj. necelé dva roky před tím, než do obchodního

řetězce vstoupila žalobkyně, a jejím předmětem podnikání byl pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor. Z tohoto lze dovodit, že společnost FONOTIX není subjektem, který by měl s obchodováním s takovým zbožím jakékoliv zkušenosti. Dále žalovaný zjistil, že tato společnost do sbírky listin nikdy nezaložila žádnou účetní závěrku, pro místně příslušného správce byla nekontaktní a později (ode dne 30. 6. 2015) byla označena za nespolehlivého plátce DPH. Sídlí na virtuální adrese a nemá žádnou provozovnu či zaměstnance. Lze se tedy ztotožnit se závěrem žalovaného, že vykazuje klasické znaky společnosti v postavení tzv. *missing tradera*.

95. Soud má za to, že je krajně nestandardní, a tedy podezřelá i okolnost, že společnost FONOTIX nehradila a neinkasovala žádnou úplatu za zboží, ale platby dodavatelům společnosti FONOTIX hradila přímo společnost DELICOOP s tím, že k platebním příkazům připojovala poznámky „za Fonotix“ či „Fonotix úhrada“, jak mj. plyne z bodu 69 napadeného rozhodnutí. Podezřelé je i to, že mezi společnostmi FONOTIX a DELICOOP byla dne 1. 6. 2013 uzavřena rámcová kupní smlouva, jež byla až nápadně podobná rámcové smlouvě uzavřené mezi žalobkyní a společností DELICOOP, jež nadto byla ve vztahu k objemu a hodnotě obchodů nedostatečně propracovaná; obzvlášť jednalo-li se o nové smluvní partnery (viz bod 68 napadeného rozhodnutí). Zcela zásadním indikátorem daňového podvodu je přitom ustanovení rámcové kupní smlouvy, podle nějž platby odpovídající DPH měly být (na rozdíl od platby netto ceny zboží) hrazeny hotovostně, což umožňovalo zastříti konečné určení odpovídajících nemalých částek, jež nikdy na dani uhrazeny nebyly.
96. Již u tohoto článku řetězce byly tedy dány (vedle samotné neuhrazené daně) všechny známky svědčící o existenci podvodu na DPH. Přestože společnost FONOTIX obchodovala se zbožím ve velkém objemu a hodnotě, neměla s tím žádné zkušenosti, neplnila své zákonné povinnosti a byla nekontaktní, což se potvrdilo ve chvíli, kdy daňové orgány prokázaly, že systematicky neodváděla DPH. Zjevně nešlo o případ prostého podnikatelského selhání, ale o cílené krácení DPH. Již to stačí pro závěr, že objektivně žalobkyně obchodovala se zbožím zasaženým daňovým podvodem, a že tedy byla jedním z navazujících článků podvodného řetězce, přes nějž se dostalo zboží až ke konečnému odběrateli. Nestandardnosti však existovaly i u dalších článků řetězce:
97. Společnost DELICOOP jakožto článek obchodního řetězce přímo předcházející žalobkyni sice byla zapsána do obchodního rejstříku již v roce 2008, ale pod obchodní firmou ZDRAVÁ ZEBRA, s.r.o., s předmětem podnikání specializovaný maloobchod a maloobchod se smíšeným zbožím a později výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona. Nic nenaznačuje tomu, že by se věnovala obchodování s hutnickým zbožím (měděnými katodami) před převzetím maďarským společníkem (C. Z.) v říjnu 2012, přičemž i její nová obchodní firma DELICOOP ukazuje na to, že se společnost v roce 2012 věnovala spíše obchodu s potravinovými doplňky, jak to dokládají listiny předložené slovenskou externí účetní společností (Ing. M.), a že obchod s měděnými katodami byl zahájen ještě později. Společnost se tak pustila do zcela nové a s původním podnikáním naprosto nesouvisející obchodní činnosti až po jejím přejmenování a převzetí maďarským společníkem, což ukazuje zcela zásadní diskontinuitu v podnikání dodavatele žalobkyně a nasvědčuje tomu, že taková změna souvisela právě se zapojením do podvodné činnosti (přínejmenším v tomto směru nelze vůbec hovořit o nějaké relevantní obchodní historii dodavatele a jeho zavedenosti, popř. stabilitě). Soud jen dodává, že z údajů poskytnutých Ing. M. (založených na CD nosiči ve správním spise)

zjistil, že společnost DELICOOP byla zapletena do obchodu s kovy i s další společností, jež je soudu známa z vlastní úřední činnosti v souvislosti s jiným případem daňových podvodů na DPH, v němž také figurovala jako nástroj strůjců daňových podvodů (společnost V-Voříšek CZ s.r.o. zmiňovaná svědky v daňovém řízení, na něž navazovalo před Krajským soudem v Praze soudní řízení pod sp. zn. 48 Af 35/2016). Co se týče zveřejňování účetních závěrek, společnost DELICOOP splnila tuto povinnost pouze jedenkrát v polovině roku 2014 (za rok 2013), tedy až v době, kdy již byly kontakty se žalobkyní dávno navázány a obchody již byly v běhu; účetní závěrku za roky 2017 a 2018 pak zveřejnil až likvidátor společnosti. Žalobkyně sice namítala, že daňové orgány jí nepřipustně vyčítaly, že společnost DELICOOP byla pro správce daně nekontaktní (z důvodu smrti C. Z.), takový závěr ovšem z napadeného rozhodnutí nevyplývá. Žalovaný totiž v napadeném rozhodnutí poukazoval pouze na nekontaktnost společnosti FONOTIX a dodavatelů z jiných členských států EU, nikoliv společnosti DELICOOP.

98. Rovněž fungování společnosti KovMetal vykazovalo určité dílčí nestandardnosti. Její jednatelkou byla E. T., která o fungování společnosti nic nevěděla a o chod společnosti se vůbec nestarala. Veškerou činnost společnosti zařizovala její dcera, prokuristka V. M. (výpověď E. T. viz v bodě 47 a výpověď V. M. v bodě 45 a 57 tohoto rozsudku). V. M. nebyla schopná (či ochotná) sdělit, z jakého důvodu je pouze prokuristkou společnosti, zatímco jednatelkou společnosti je její M. – I. D., která byla dříve T.. V. M. měla na starost bankovníctví, zařizovala obchody, obchodní schůzky i komunikaci s obchodními partnery, přičemž její matka nedělala nic. Společnost přitom neměla žádné provozovny ani sklady. Společnost KovMetal se předtím nezabývala obchodováním s měděnými katodami, resp. barevnými kovy, nýbrž jen se železem, ocelí a kovovými odpady, nikdy neměla webové stránky a ani neinzerovala. Zboží nikdy nekontrolovala, a jakmile jí od společnosti METALIMEX přišel vážný lístek, tak zboží fakturovala a odesílala dodací listy. Obchody společnosti KovMetal a žalobkyně zprostředkoval Ing. S., který V. M. sdělil, že má kontaktovat jednatele žalobkyně; sdělil jí, že má kontakty na levné nákupy zboží a též na jeho kupce. Se žalobkyní začala společnost KovMetal obchodovat tak, že jí zavolal zástupce žalobkyně (její jednatel anebo jeho bratr). Nijak si žalobkyni neproěřovala, ač jí podle jejích slov překvapilo, že žalobkyně podniká v oboru obchodu s tiskárnami, a ač se jednalo o nového obchodního partnera a obchodování ve finančních objemech dosud nesrovnatelných s jejím dosavadním obchodováním. V. M. nikdy neověřovala, zda ceny za zboží jsou běžné a do tvorby cen nezasahovala, protože to zařizoval Ing. S.. V tomto směru tak vystupovala značně naivně a fungovala jako nástroj jiných.
99. Podezřelé jsou též samotné transakce, na což poukázal žalovaný v bodech 85 až 100 napadeného rozhodnutí. Zboží bylo v rámci jedné přepravy od dodavatele z jiného členského státu EU ke konečnému odběrateli, společnosti METALIMEX, „přeprodáváno“ mezi všemi články obchodního řetězce bez jakékoliv možnosti zboží zkontrolovat, a nebylo tak ani zcela zřejmé, kdy se jednotlivé společnosti obchodního řetězce stávají vlastníky zboží a kdy dochází k přechodu odpovědnosti za vady. Přestože není nutné, aby každý člen obchodního řetězce musel za každou cenu zajišťovat dopravu zboží, v tomto případě je podezřelé, že v dlouhém řetězci dopravu zboží nezajišťovala nejen žalobkyně a kdokoliv z navazujících článků, ale ani dodavatel žalobkyně a ani dodavatel tohoto dodavatele, ale dle shromážděných CMR listů teprve články jemu předcházející. Ač se jednalo o zboží, jež mělo původně pocházet dle certifikátů od konkrétních výrobců z Rakouska či Německa, CMR listy dokládají jen cestu ze Slovenska, popř. Maďarska. Jak přitom ukázaly výsledky mezinárodních dožádání, ve skutečnosti byly přikládány

certifikáty falešné a reálný původ zboží a jeho výrobci jsou zastřeni tajemstvím a zásadními pochybnostmi.

100. Argument žalobkyně, že absence skladů a provozoven je s ohledem na předmět činnosti dodavatelů nerozhodná, by bylo možné akceptovat, byly-li by poměry v daných společnostech standardní. Výše popsané okolnosti ovšem nasvědčují tomu, že se v řadě případů nejednalo o subjekty založené za účelem standardního podnikání s barevnými kovy (zejména společnosti FONOTIX a DELICOOP), a proto žalovaným zmíněné nedostatečné materiální a personální zabezpečení je jen dalším prvkem, který dokresluje obrázek o vnitřním fungování daných společností. Uvádí-li dále žalobkyně v žalobě, že daňové orgány argumentovaly tím, že proplácela faktury svým dodavatelům pouze na základě informací zaslaných od dodavatele (viz bod 72 žaloby), tak nic takového z napadeného rozhodnutí nevyplývá. Naopak, mj. z bodu 53 napadeného rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný vycházel ze skutkového závěru, podle něhož k úhradě za zboží docházelo až poté, co převzetí zboží bylo potvrzeno společností METALIMEX jakožto konečným odběratelem.
101. Takto postavený obchodní řetězec navíc postrádal smysl (logické opodstatnění), pomine-li soud smysl spočívající v zastření a znepráhlednění podvodného řetězce, resp. vyvolání důvěry u konečného odběratele tím, že v řetězci byla zapojena společnost KovMetal, která na rozdíl od všech ostatních článků měla alespoň nějakou obchodní historii na trhu s kovy (byť ve vztahu k obchodu s mědí byly tyto zkušenosti prakticky nulové). Takto dlouhý řetězec s ohledem na marži všech zúčastněných článků by za standardních okolností mohl vést v zásadě jen k neúměrnému nárůstu ceny zboží, přesto však bylo zboží dodáváno konečnému odběrateli dokonce za cenu pod aktuální cenou na burze. Přinejmenším společnost FONOTIX do obchodního řetězce nepřinesla naprosto žádnou skutečnou přidanou hodnotu, sloužila pouze jako nekontaktní článek, na nějž s ohledem na vystavované doklady vyjde povinnost odvést daň z pořízení zboží v jiném členském státě, aniž by však tato společnost (nad rámec vystavování dokladů) cokoliv činila, disponovala k tomu prostředky a daňovou povinnost odvedla. Jak navíc plyne z jednoho z emailů Ing. M. (ze dne 26. 9. 2014), jež jsou zachyceny na CD ve správním spise, účetní se podívovala nad tím, že společnost DELICOOP (konkrétně u fakturací v září 2014) prodávala žalobkyni za částky nižší, než za které zboží nakupovala od společnosti FONOTIX, a snažila se dotázat Z. C., zda nejde o nějakou chybu v dokladech (odpověď, pokud se nějaké dočkala, není v jí doložených e-mailech obsažena). Významnou hodnotu do řetězce však nepřinesly ani ostatní články v podobě společnosti DELICOOP, žalobkyně a KovMetal, jelikož rozhodující úlohu v sestavení řetězce hrály osoby externí, jež za svou činnost pouze zinkasovaly odměny (D. N. a Ing. S.). Žalobkyně v tomto směru pouze disponovala kapitálem, který mohl být při realizaci obchodů využit (byť s ohledem na zajištění platby od společnosti METALIMEX vlastně ani nebylo nezbytné, aby žalobkyně hradila před obdržení platby po dodání zboží konečnému odběrateli; pokud tak činila, pouze tím urychlovala chod řetězce), a společnost KovMetal pouze obchodní historii v příbuzné oblasti, jež umožnila navázání obchodního kontaktu na METALIMEX, čehož Ing. S. osobně či prostřednictvím své společnosti EX-KOV s.r.o. patrně nebyl schopen. Z výše popsaných skutkových závěrů plyne spíše ten závěr, že celý řetězec byl od počátku založen za účelem zastření daňových podvodů při obchodování se zbožím a ztížení jejich rozkrytí daňovými orgány, přičemž žalobkyně a společnost KovMetal působily jako články usnadňující navázání a rychlejší fungování celého řetězce. Zda tak

činily vědomě nebo k tomu byly pouze využity jinými osobami bez svého vědomí, je otázkou jinou.

102. Lze též podotknout, že další alternativa k dodávkám společnosti METALIMEX se nabízela i s ohledem na to, že společnost ALBA WASTE, jejímž statutárním orgánem byl D. N., dodávala společnosti METALIMEX měděný odpad již od roku 2011, jak uvedl při svém výslechu D. N. ze dne 14. 12. 2017 (viz bod 51 tohoto rozsudku). Vzhledem k délce obchodní spolupráce mezi společnostmi ALBA WASTE a společností METALIMEX nepochybně mohla být tato společnost považována za ověřeného a solidního partnera a bylo by přirozené, pokud by tedy D. N. dodávky společnosti METALIMEX realizoval bez zapojení žalobkyně prostřednictvím jím řízené společnosti ALBA WASTE; společnost ALBA WASTE tak mohla být mezičlánkem namísto žalobkyni neznámé společnosti KovMetal, přičemž s ohledem na svědkem zmiňované značné objemy obchodů v minulosti by z logiky věci měla být také schopna u společnosti METALIMEX dosáhnout výhodnějších termínů splatnosti.
103. Bez toho, aby mezi články obchodního řetězce fungovala jakákoliv předchozí spolupráce, natož dlouhodobá, tak spolu obchodovaly, aniž by měly svoje závazky zajištěny odpovídající smluvní dokumentací. Žalobkyně se společností DELICOOP neměla nijak upraven např. způsob reklamace zboží a jeho pojištění a stejně tak nebyly dohodnuty jakákoliv pravidla pro případ prodlení či neplnění dodávek, což by nepochybně byly situace ohrožující dobré obchodní jméno žalobkyně u společnosti KovMetal a stejně tak dobré obchodní jméno společnosti KovMetal u společnosti METALIMEX. Soud pak nepovažuje za běžné, že při obchodování v řádech desítek miliónů Kč mezi novými obchodními partnery nejsou tyto otázky odpovídajícím způsobem a s předstihem řešeny a že jejich splnění není zajištěno. Se společností KovMetal dokonce ani žalobkyně žádnou písemnou smlouvu neuzavřela; vše probíhalo pouze na základě ústních „dohod“, spíše objednávек, což svědčí o nebezpečnosti a naivitě žalobkyně a společnosti KovMetal.
104. Pokud žalobkyně uvádí, že písemná smlouva nemůže zvýšit míru bezpečnosti uzavřené transakce, je tento názor nesprávný. Ačkoliv forma uzavřeného závazku nemá mimo zvláštní případy vliv na jeho platnost, písemná smlouva a další listiny jsou významným důkazním pramenem ve všech případech, kdy dojde k jakýmkoliv vadám v rámci obchodní transakce a smluvní strana povinná k jejich nápravě odepře součinnost. Na okraj soud dodává, že faktická vymahatelnost ústních smluv je z povahy důkazních pramenů nižší oproti formě písemné, čemuž odpovídá i praxe současnosti, že většina smluv, jejichž předmětem je plnění větší finanční hodnoty, je uzavírána písemně. Přitom v poměrech jednotlivých článků řetězce rozhodně nelze finanční objem sporných transakcí označit za okrajový, naopak hodnota těchto transakcí vedla k významnému navýšení obratu všech zúčastněných (snad kromě finálního odběratele). Neexistence jasné listinné dokumentace obchodních případů přitom může být zohledněna i v daňovém řízení, např. při prokazování uskutečnění zdanitelného plnění (viz rozsudek NSS ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-47, bod 53).
105. Obzvlášť pokud je veřejně dostupná informace, že obchodování s měděnými katodami (barevným kovem) je z hlediska plnění daňových povinností rizikové (viz body 119 a 120 tohoto rozsudku), mělo by to podnikatele motivovat k větší míře obezřetnosti při navazování nových obchodních kontaktů v daném tržním segmentu.

106. Soud dále souhlasí se žalovaným i v tom ohledu, že za podezřelou je namístě považovat i cenu zboží, která byla nižší, než cena na burze LME, neboť žádné okolnosti nesvědčí tomu, že by mělo být možné dlouhodobě (téměř po celý rok) dosahovat nižších než burzovních cen. V bodě 75 žaloby žalobkyně sice tvrdila, že nižší cena než cena burzovní je běžná, jelikož je třeba od sebe odlišovat veřejný a neveřejný trh. K tomu ovšem soud uvádí, že cena na veřejném trhu (burze) je určována střetávající se nabídkou a poptávkou a je ukazatelem skutečné tržní hodnoty určitého zboží. Lze sice uznat, že v individuálních případech (tj. na neveřejném trhu) by snad bylo možné dosahovat i cen nižších, např. na základě množstevních slev, nižší kvality zboží, rozprodeje nepoužitelných zásob apod., nicméně v případě posuzovaného řetězce nelze nalézt žádný z rozumných důvodů, proč by se cena měla pohybovat pod úrovní ceny na burze, naopak vše svědčí pro to, že cena měla být vyšší. Burzovní obchody jsou realizovány v nejmenších možných objemech (lotech) o velikosti 25 tun (srovnej webovou stránku <https://www.lme.com/en/Metals/Non-ferrous/LME-Copper/Contract-specifications>, položku „Physical“). Transakce v obchodním řetězci (byly realizovány jednotlivé dodávky vždy o objemu cca 25 tun) tedy probíhaly právě v objemu nejmenšího možného obchodu na burze, pročez nelze uvažovat jakoukoliv množstevní slevu (spíše naopak). Navenek (i vůči žalobkyni) přitom bylo deklarováno, že se má jednat o nové zboží standardní kvality. S ohledem na prakticky celoroční obchodování ani nemohlo jít o nějaký jednorázový „výprodej“ starých skladových zásob apod. Zároveň nelze ani přehlížet, že doprava konečnému odběrateli byla ve všech případech již zajištěna dodavatelem bez příplatku, což mělo dále vést k navýšení ceny nad úroveň ceny na burze. Skutečnost, že burzovní cena je základem, k němuž se dále do konečné ceny přičítají ještě další premie, přitom potvrdili na základě mezinárodních dožádání i výrobci zboží, kteří byli uváděni na certifikátech. Jestliže tedy žalobkyně získala zboží i s dopravou za cenu nižší, než většina ostatních subjektů, jež musela zboží pořídit na veřejném trhu (burze) za vyšší cenu, jednalo se nepochybně o nestandardní okolnost, jež potvrzuje závěr o podvodném charakteru transakcí.
107. Soud si je pochopitelně vědom toho, že posuzuje chování podnikatelů vyvíjejících činnost směřující k dosažení zisku. Vyjednání co nejnížší kupní ceny zboží a jeho následný prodej, pokud možno za cenu co nejvyšší, je elementární princip obchodování. Nízká cena není sama o sobě nezákonná, avšak z hlediska zkoumání toho, zda se daňový subjekt účastní podvodu na DPH, je zkrátka podezřelou okolností. Neobvykle nízká cena (není-li rozumně vysvětlitelná, např. jako důsledek množstevní slevy) je jedním z typických znaků podvodu na DPH (viz např. rozsudek NSS ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014-59). Subjekt, kterému je známo, že bude mít z neodvedení DPH prospěch, si totiž může dovolit prodat zboží dalšímu subjektu za cenu nižší, než zaplatil svému dodavateli.
108. Soud za daných okolností nepovažoval za potřebné provádět žalobkyni navrhané důkazy (účetnictví žalobkyně, e-maily odběratele s uvedením nejvyšší možné ceny, výsledch D. N., dotaz na výrobce měděných polotovarů tvořících jednotlivé zakázky, dotaz na Hospodářskou komoru ČR či jinou příslušnou profesní organizaci ohledně obvyklosti prodejní ceny pod burzou LME, dotaz na zavedené obchodníky a zpracovatele barevných kovů ohledně obvyklosti prodejní ceny pod burzou LME a znalecký posudek z oboru ekonomika na určení ceny), neboť pro nyní projednávanou věc není podstatné určení konkrétní obvyklé ceny zboží, ale pouze závěr o obecné cenové úrovni výrobků konkrétních deklarovaných výrobců ve vztahu k ceně burzovní. Dotazy na deklarované výrobce měděných katod přitom byly již součástí dokazování provedeného v daňovém

řízení a poskytnuté odpovědi neponechávají prostor pro pochybnosti o tom, že žalobkyně měla dosahovat ve svém obchodu cen odlišných. Shora učiněné úvahy soudu o obvyklé úrovni cen ostatně při znalosti odpovědi výrobců nevyžadují zvláštního odborného posouzení, přičemž se nemohou opírat o účetnictví žalobkyně, panuje-li podezření, že žalobkyně byla součástí podvodného řetězce. Podotýká-li žalobkyně, že ze svého podnikání s výpočetní technikou je zvyklá na to, že výrobci zboží i přes vlastní doporučovanou cenu prodávají svým distributorům se slevou výrazně vyšší (i o 15 %), je třeba dodat, že z odpovědi výrobců měděných katod jasně plyne, že jejich cenová politika při obchodu s materiály kótovanými na komoditní burze je od trhu s výpočetní technikou zcela odlišná, a proto naprosto nesrovnatelná (což je logické, jelikož na trhu s tiskárnami neexistuje všeobecná srovnatelnost zboží ani burzovní cena).

109. Je proto namístě uzavřít, že daňové orgány unesly svoje důkazní břemeno a prokázaly, že v obchodním řetězci za zdaňovací období leden 2014 až září 2014 nebylo odvedeno DPH a současně že v transakcích mezi členy obchodního řetězce byly zjištěny takové nestandardnosti, jež dostatečně odůvodňují podezření o tom, že byl spáchán podvod na DPH. Soud opětovně připomíná, že výše uvedené skutečnosti svědčící o nestandardnosti obchodů jsou dány objektivně, tj. bez ohledu na to, zda byly daňovým subjektům v době jejich uskutečňování známy. Veškeré žalobní body namítající, že o těchto skutečnostech žalobkyně nemohla vědět, tedy nemohou být v tomto kroku shledány důvodnými, neboť souvisejí až s krokem následujícím.
110. Pokud jde o webové stránky žalobkyně, soud nepochybně aktuální existenci neindexovaných webových stránek na adrese www.cpd-retrade.cz/mettrade (což je však nerozhodné), stejně jako existenci webových stránek na adrese <http://www.X.cz/> v roce 2013 a 2014, na nichž ovšem v té době jakýkoliv odkaz na činnost žalobkyně v oblasti obchodu s kovy či na webovou adresu www.X.cz chyběl. Soud přitom s ohledem na informace ověřené na službě internetového archivu web.archive.org vyslovuje zásadní pochybnost v tom směru, zda žalobkyně v letech 2013 či 2014 provozovala webovou adresu www.X.cz, přes níž ji dle jejích tvrzení měla kontaktovat společnost DELICOOP. Pokud přitom žalobkyně při jednání vše vysvětlovala tím, že i tehdy se jednalo o webové stránky neindexované (tj. na něž nevedly žádné odkazy), pak soud musí konstatovat, že takové webové stránky by pochopitelně nikdo ze zájemců nemohl nalézt a nemohly by tak sloužit k efektivní prezentaci žalobkyně. Tím žalobkyně vlastně popírá svá dosavadní tvrzení, že žalobkyně společnost DELICOOP neznala a že C. Z. si žalobkyni sám našel prostřednictvím webových stránek připravených D. N. a sám ji kontaktoval. Jedná se tak o další, byť nestandardnost, jež naznačuje, že navázání obchodního kontaktu nemuselo proběhnout tak, jak je žalobkyně nyní líčí. I kdyby však tehdy snad odpovídající internetová prezentace žalobkyně existovala, soudu přijde zarážející, že žalobkyně na svých webových stránkách vnitřně rozporně uváděla, že se věnuje obchodování s kovovými materiály od roku 2008 a zároveň že se na komodity její obchodní činnost zaměřila až od roku 2012. Žalobkyně nadto sama v daňovém řízení (viz protokol č. j. 1601562/15/2102-60564-108273) uvedla třetí, odlišný údaj, že se zbožím obchoduje od roku 2014, který podporují i další skutková zjištění (údaje v obchodním rejstříku a výslechy svědků). To naznačuje, že žalobkyně neváhá ve svých prohlášeních upravovat realitu tak, jak se jí to v konkrétní situaci hodí. To má samozřejmě dopady do důvěryhodnosti jejích tvrzení. S ohledem na provedený důkaz záznamy internetového archivu web.archive.org již není třeba pro nadbytečnost provádět navrhovaný důkaz

vyjádřením registrátora domény ani vyjádřením hlavního správce domény k otázce registrace domény v letech 2013 a 2014.

2.2 druhá podmínka podvodu na DPH – existence objektivních skutečností (vědomost žalobkyně o zapojení do podvodu na DPH)

111. Obecně lze zopakovat, že odmítnout nárok na odpočet DPH, i když byla transakce zasažena daňovým podvodem, lze pouze tehdy, prokáží-li daňové orgány, že daňový subjekt o tom, že se účastní podvodného plnění, věděl či vědět mohl a měl. I zde tedy leží důkazní břemeno na daňových orgánech. Pokud však daňové orgány prokáží, že existují objektivní okolnosti, na základě kterých si měl být daňový subjekt vědom své účasti na daňovém podvodu, je na samotném daňovém subjektu, aby takový závěr případně zpochybnil a prokázal, že přijal opatření, která měla jeho účasti zabránit a že byl v dobré víře, že plnění, jehož se účastní, není součástí daňového podvodu. Tyto okolnosti musí daňovým orgánům tvrdit a také prokazovat daňový subjekt.
112. Jinými slovy řečeno, v tomto kroku se soud zaměří na to, o jakých nestandardních a zároveň podezřelých okolnostech uvedených v předcházející části tohoto rozsudku žalobkyně věděla či vědět mohla a měla. Neodhlédne přitom od toho, že při hodnocení toho, zda žalobkyně o své účasti na daňovém podvodu věděla či vědět mohla a měla, je třeba vycházet toliko ze skutečností, jež žalobkyně skutečně vědět mohla. Je nepřipustné hodnocení zjištěných skutečností z pozice „generála po bitvě“ (viz rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017-31). V právních větech připojených k rozsudku ze dne 18. 3. 2021, č. j. 51 Af 12/2019-108, přitom Krajský soud v Praze zdůraznil v návaznosti na judikaturu SDEU, že „[d]o základního penza úkonů daňového subjektu patří pouze povinnost ověřit, zda dodavatel není veden na seznamu nespolehlivých plátců, a formální povinnosti související s oběhem daňových dokladů. Nic více aktivně daňový subjekt ověřovat nemusí, musí však ‚mít otevřené oči‘ a vyhodnocovat všechny okolnosti, s nimiž byl konfrontován. Teprve pokud je prokázáno, že se informace, jež vzbuzují podezření, že by mohlo dojít k nesrovnalosti nebo podvodu, dostaly do dispozice daňového subjektu, lze aplikovat dodatečné požadavky na to, aby daňový subjekt blíže svého obchodního partnera a povahu obchodní transakce, již hodlá podstoupit, předem prověřoval, a to i prostřednictvím aktivního šetření. I toto aktivní šetření (jež má povahu výjimky z pravidla) však nemůže být neomezené, ale vždy záleží na možnostech prověřování, jimiž daňový subjekt disponuje (teoretická dostupnost informací), a na okolnostech případu, především na povaze informace naznačující riziko podvodu (požadavek proporcionality prověřování k míře zjištěných pochybností). Neprokáže-li daňový subjekt, že po obeznámení s indiciemi možného daňového podvodu (jež však pro důvodné podezření na existenci podvodu nedostačují) provedl potřebná šetření a správce daně zároveň prokáže, že lze důvodně předpokládat, že by šetření k dosažení důvodného předpokladu podvodného jednání vedly, odůvodňuje toto zjištění nepřiznání souvisejícího daňového nároku. Pokud ovšem daňový subjekt prokáže, že na jejich základě provedl dodatečné prověření, jež bez jeho viny omezené podezření neposílilo (ani jej nemusí oslabit), nelze jej činit odpovědným za nezjištěnou účast na daňovém podvodu.“ Na tyto své závěry soud navazuje i v této věci.
113. Žalovaný v bodech 103 až 109 napadeného rozhodnutí poukázal na to, že žalobkyně odebírala zboží (měděné katody) pouze od jediného dodavatele – společnosti DELICOOP a dodávala je pouze jedinému odběrateli – společnosti KovMetal. Zboží během téhož dne několikrát změnilo svého vlastníka a bylo přepravováno bez jakéhokoliv osobního předání přímo do skladových prostor konečného odběratele – společnosti METALIMEX. Dále žalovaný uvedl, že žalobkyně zahájila svoje obchodování s komoditou, s níž nikdy předtím

neobchodovala, přičemž bylo veřejně dohledatelnou skutečností, že obchodování s barevnými kovy je rizikové, neboť často dochází k podvodům na DPH. Žalovaný přičetl žalobkyni k tíži i to, že v navázání obchodní spolupráce byla pasivní, neboť veškeré obchody zprostředkoval D. N..

114. O svém dodavateli – společnosti DELICOOP mohla žalobkyně z obchodního rejstříku zjistit skutečnosti uvedené v bodě 97 tohoto rozsudku. Žalobkyně si podle svých slov ověřovala společnost DELICOOP v obchodním rejstříku. V rámci povinnosti „mít otevřené oči“ jí proto při zachování odborné péče a obezřetnosti nemohlo uniknout, že přestože je společnost DELICOOP zapsána v obchodním rejstříku od roku 2008, tak po většinu času byla zapsána pod obchodní firmou ZDRAVÁ ZEBRA, s.r.o., a předmětem jejího podnikání byl specializovaný maloobchod a maloobchod se smíšeným zbožím, posléze doplněný o výrobu, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona. Ke změně obchodní firmy a předmětu podnikání došlo až v roce 2012 po převzetí společnosti C. Z., tj. krátce před navázáním kontaktů se žalobkyní. Již to (v kontrastu s předmětem a finančním objemem nově navazovaných obchodů) mělo být pro žalobkyni první indicií možné problematičnosti tohoto dodavatele, a vyžadovalo prověření dalších okolností. Ačkoliv žalobkyně namítá, že v obchodním rejstříku kontrolovala, jak dlouho společnosti DELICOOP existuje a kdo je jejím jednatelem, nemohla rozumně dospět k závěru, že společnost DELICOOP (jakožto prodejna smíšeného zboží, která právě začala nabízet mnohatunové dodávky hutnických polotovarů, které se v České republice vůbec nevyrábí, konkrétně měděných katod, a to s hodnotou v řádu milionů Kč) je stabilním a důvěryhodným obchodním partnerem. O její stabilitě přitom nic nevypovídá fakt, že má jednoho společníka a jednatele, ba naopak, snižuje to její důvěryhodnost, neboť to jen ukazuje, že jde o nabídku jediného člověka, který navíc tuto nabídku činí nikoliv osobně, nýbrž prostřednictvím společnosti s ručením omezeným. Toto podezření přitom muselo být dále zesíleno navazujícím zjištěním, jež žalobkyně také podle svých slov realizovala, že společnost DELICOOP byla registrována k DPH, ale až ode dne 23. 1. 2013. Tato dílčí ověření v podobě kontroly registrace k dani a v souvislosti s tím i zápisu v obchodním rejstříku tedy žalobkyni nemohla nijak uklidnit, v kontextu objemu a typu připravovaných obchodů se jednalo o znepokojující skutečnosti poukazující na riziko hrozící účasti na podvodu na DPH.

115. Nahlédnutím do sbírky listin v obchodním rejstříku by ovšem žalobkyně dále zjistila, že společnost DELICOOP v době, kdy bylo jednáno o zahájení obchodní spolupráce, neměla zveřejněnou žádnou účetní závěrku. Soudu je známo, že nezveřejňování účetních závěrek v České republice je bohužel běžnou praxí, vstupovala-li však žalobkyně do obchodních vztahů s neznámým subjektem (společností DELICOOP), měla trvat na tom, aby nový smluvní partner tuto zákonnou povinnost plnil, jelikož žalobkyně a společnost DELICOOP měly obchodovat se zbožím s vysokou hodnotou, jež se v tuzemsku nevyrábí (jak sama žalobkyně věděla), a muselo být proto dovezeno z jiných členských států či třetích zemí, takže někde dříve v řetězci musela být i v této souvislosti přiznána a odvedena DPH. Navíc si tyto společnosti mezi sebou hradily nemalé finanční sumy, takže dobrá představa o finančním zdraví dodavatele musela být pro žalobkyni podstatná, i kdyby nedocházelo k úhradám zálohových plateb, jelikož tím mohla být podkopána schopnost žalobkyně dodat objednané zboží svému odběrateli. Účetní závěrka je alespoň základním podkladem, na základě kterého lze blíže ověřit solidnost obchodního partnera, přičemž právě ze skutečnosti, že obchodní partner si za ní stojí a založil ji do sbírky listin, ukazuje, že případně soukromě předkládaná účetní závěrka patrně bude pravdivá, a nikoliv

jen vytvořená naoko pro vytvoření dobrého dojmu. Absence těchto údajů tak měla být pro žalobkyni dalším významným signálem o nedůvěryhodnosti neznámého obchodního partnera.

116. V tomto směru přitom žalobkyně v průběhu daňového řízení měnila svá tvrzení. Zpočátku totiž tvrdila, že si v obchodním rejstříku ověřila, že společnost DELICOOP založila do sbírky listin účetní závěrku za předchozí rok. Když ovšem bylo později žalovaným poukázáno na to, že v době navázání obchodní spolupráce ve sbírce listin žádná účetní závěrka založena nebyla (což prokazuje příslušná část výpisu z obchodního rejstříku včetně účetní závěrky, jíž soud provedl důkaz při jednání soudu, jelikož tato listina přímo nebyla založena ve správním spise), začala nyní žalobkyně tvrdit, že jí byla jednatelem dodavatele předložena předběžná účetní závěrka. Soud přitom konstatuje, že účelově měněným tvrzením žalobkyně neuvěřil. Ostatně obdobně je tomu i s tvrzeními o tom, co všechno žalobkyně před navázáním obchodního vztahu prověřovala. I tato pozdější tvrzení, která se objevila až po převzetí právního zastoupení, odporují tomu, co uváděl v průběhu daňové kontroly samotný jednatel žalobkyně, popř. jeho externí účetní, a nadto jsou vyloučena v řadě případů souvisejícími listinými důkazy (k tomu podrobněji v následující části rozsudku). I kdyby však byla předložena předběžná účetní závěrka, v situaci doposud nikdy nesplněné povinnosti dodavatele zakládat účetní závěrky do sbírky listin nemohla žalobkyni nijak uklidnit, neboť její hodnota nemohla být o moc vyšší než prosté tvrzení jednatele dodavatele, že jsou na tom finančně dobře.
117. Navíc, pokud by takto předkládaná předběžná účetní závěrka (žalobkyní nikdy nedoložená) měla i jen rámcově odpovídat skutečně v polovině roku 2014 obchodnímu rejstříku předložené účetní závěrce za rok 2013, musela by být pro žalobkyni naprosto alarmující. Z účetní závěrky založené později do sbírky listin totiž plyne, že dodavatel (společnost DELICOOP) skutečně neměl žádnou obchodní historii (v roce 2012 nulové hodnoty aktiv i výnosů) a ani neměl jakýkoliv reálně postihnutelný majetek (veškerá aktiva byla tvořena pohledávkami, jež byly dle přílohy účetní závěrky již po splatnosti – ostatně i jako většina závazků, a peněžními prostředky, jež byly však v drtivé většině v hotovosti a jen zanedbatelná část na bankovních účtech), přičemž byl těžce předlužen, a tedy v podstatě v úpadkové situaci (hodnota vlastního kapitálu byla záporná v řádu milionů Kč, přičemž společnost byla ve ztrátě 1,4 mil. Kč). Žalobkyně tudíž po seznámení s takto tristní účetní závěrkou musela pojmout jednoznačný závěr, že obchod s takovým subjektem ji vystavuje nejen zásadnímu riziku nesplnění závazků dodavatele a nedobytnosti případných vlastních pohledávek, ale i pochybnostem, zda takový dodavatel bude schopen uhradit své daňové povinnosti a zda vůbec není jen mezičlánkem řetězce, v němž dojde k neodvedení značné daňové povinnosti spojené se vstupem obchodovaného zboží na území České republiky. Pokud tyto informace nijak nerefletovala, dobrovolně na sebe převzala riziko, že může být s nepříjemně vysokou pravděpodobností zapojena do obchodního řetězce spojeného s podvodem na DPH. Pokud naopak ve skutečnosti vůbec údaje ve sbírce listin nelustrovala a spokojila se s tím, že její dodavatel o sobě žádné účetní údaje nezveřejnil, zanedbala kroky potřebné k prověření dodavatele, u nějž panovaly indicie, že by mohl být zapojen do podvodů na DPH. Podrobnější prověřování by přitom nebylo způsobitelné existující pochybnosti posílit, jen by je prohloubilo.
118. Další, prohloubené prověřování muselo žalobkyni vystavit zjištění, že se společnost DELICOOP nijak veřejně neprezentovala s nabídkou své podnikatelské činnosti (a to ani v tvrzené oblasti původního obchodu s potravinovými doplňky) a neprezentovala ani

kontaktní osoby, na které by se potenciální obchodní partneři mohli obrátit, což mělo dále žalobkyni varovat a vzbuzovat u ní vyšší míru obezřetnosti spojenou s prohloubenými kroky směřujícími k prověření bezpečnosti nových obchodních partnerů, jelikož dodavatel zjevně v obchodu s měděnými katodami vůbec neusiloval o získání širšího portfolia zákazníků (zjevně mu postačovalo, když dodá zboží žalobkyni).

119. Důvodem k větší obezřetnosti mělo být též to, že žalobkyně začala obchodovat s rizikovým zbožím. Základní analýza nového trhu, na nějž vstupuje, je krokem, k němuž musí přistoupit každý racionálně uvažující obchodník, a může ji od něj spravedlivě očekávat i správce daně. Na základě takového povšechného prověření souvisejících informačních zdrojů by přitom žalobkyně musela získat povědomí o tom, že obchod s barevnými kovy je rizikovou komoditou z hlediska daňových podvodů. Žalovaný v tomto ohledu zcela přílehavě odkázal na webové stránky Finanční správy České republiky (<https://www.X.cz/X?>), na nichž byly již v té době barevné kovy výslovně zmiňovány jako riziková komodita a všechny daňové subjekty byly touto cestou varovány, aby byly při obchodech s takovým zbožím více obezřetné. Že se informace o prověřování obchodů z této oblasti dostaly i do běžných médií pak žalovaný doložil článkem z internetového deníku pravo.cz. Pokud žalobkyně tuto základní analýzu neprovedla a uvedenou skutečnost nezjistila, popř. jí nedbala, musí to jít (v situaci, kdy ji ani základní, ani doplněné informace zjištěné o jejím obchodním partnerovi nemohly nijak uklidňovat) k její tíži. K tomu soud dodává, že postup daňových orgánů, které deklarují rizikové komodity ve veřejně dostupných zdrojích lze přivítat (§ 6 odst. 2 daňového řádu). U rizikových komodit je pak třeba o to větší obezřetnost, jak mj. vyplývá z rozsudků NSS ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-47, či ze dne 10. 4. 2008, č. j. 2 Afs 35/2007-111 (byť se jedná o drahé kovy, příslušné závěry týkající se nutnosti promítnutí rizikovitosti obchodované komodity do zvýšených preventivních opatření zapojených subjektů lze aplikovat i pro obchod s prvotřídními polotovary barevných kovů, jež se charakteru drahých kovů blíží).
120. Dále platí, že žalobkyně o rizikovitosti těchto obchodů musela vědět, jelikož sama uvádí, že D. N., kterého vnímá jako „svou“ osobu, měl s těmito obchody zkušenosti. V daňovém řízení přitom bylo prokázáno, že žalobkyně začala se zbožím podnikat právě z iniciativy D. N., příbuzného jednatele žalobkyně, který je oslovil na podzim 2013. V začátcích obchodování téměř všechny záležitosti obstarával D. N. (tvorba webových stránek, oslovení Ing. S. a dalších kontaktů a v návaznosti na to tvorba ceny), jenž za tuto činnost obdržel i odměnu. Tato skutečnost sama o sobě podezřelá není a je logické, že žalobkyně, jež neměla zkušenosti s obchodováním se zbožím, za úplatu využila služeb jiné osoby. Svoje obchodní partnery ovšem žalobkyně sama nijak neověřovala (spoléhala pouze na D. N.), na základě čehož nemohla tušit, zda noví obchodní partneři budou schopni svoje závazky plnit. V takové situaci je ovšem na místě jednání D. N. a skutečnosti, s nimiž byl konfrontován, přičítat žalobkyni k tíži, neboť prověření navazovaného nového obchodního kontaktu vložila do jeho rukou. Žalobkyně je přitom zodpovědná za řádný výběr použité osoby k realizaci obchodu, nemůže se tedy tvářit, že ona nic nemusela řešit.
121. Skutečnost, že kupní cena nebyla placena dohromady (kupní cena včetně DPH), tj. tak, jak je obvyklé, ale že mezi stranami bylo domluveno, že částka připadající na kupní cenu bude placena na zahraniční účet, zatímco DPH bude placena na účet v České republice registrovaný u správce daně, soud sice na rozdíl od žalovaného nepovažuje za podezřelou, neboť skutečně mohla v očích žalobkyně představovat jakési opatření směřující ke snížení

rizika daňových úniků u dodavatele a mohla by být přičítána žalobkyni ve prospěch, sama o sobě však v konfrontaci se značně negativními zjištěními o dodavateli nemohla stačit. Je sice hezké, že žalobkyně tím zvýšila šanci správce daně v případě podvodné aktivity zajistit prostředky v tuzemsku na bankovním účtu registrovaném u správce daně a snadněji prověřit peněžní toky na takovém účtu, takové opatření je však schopno předejít ztrátě daně v zásadě jen u poslední realizované transakce. Dlouhodobému krácení DPH však toto opatření není schopné předejít. Navíc si lze klást otázku, zda žalobkyně při ujednání dodatku k rámcové smlouvě ve skutečnosti již sama neměla (na základě opožděných dodatečných šetření) vážné podezření, že by realizované obchody mohly být poháněny krácením DPH. Jak již ale bylo zmíněno, jen přesměrování plateb odpovídajících DPH na registrovaný bankovní účet v tuzemsku není způsobilé nedbalostní účasti daňového subjektu na daňovém podvodu předejít. Pro řešení takové situace, nechce-li daňový subjekt od rizikového obchodu např. pro jeho výhodnost upustit, slouží institut zvláštního způsobu zajištění daně podle § 109a zákona o DPH, tedy hrazení plateb odpovídajících DPH přímo do rukou správce daně místně příslušného jeho dodavateli.

122. Na závěrech o přílišné pasivitě žalobkyně nic nemění ani to, že když od ní zboží přestala objednávat společnost KovMetal, tak si vyhledala jiného odběratele (společnost KOVOŠROT). Smlouvu s touto společností totiž uzavřela až dne 24. 2. 2015, tj. po více než jednom roce poté, co začala obchodovat se zbožím, a od okamžiku, ke kterému soud i žalovaný primárně posuzují, zda mohla vědět o své účasti na daňovém podvodu. Je pochopitelně možné, že po nějaké době mohla žalobkyně změnit svůj přístup a vystupovat aktivněji, to ovšem nic nemění na tom, že v počátcích obchodování s měděnými katodami z převážné a rozhodující části spoléhala pouze na činnost D. N. a Ing. S.. V rozhodné době přitom žalobkyně (a to i přes zapojení D. N., jež označuje v tomto směru za profesionála) přistupovala ve vztahu ke svým obchodním partnerům značně ledabytě. S novými obchodními partnery i přes velký objem dodávek a nemožnost osobní kontroly jejich fyzického průběhu a kvality buď neměla vůbec uzavřenou písemnou smlouvu (společnost KovMetal), anebo písemné smlouvy byly na první pohled natolik nedostatečné, že by žalobkyni při sporu se smluvními partnery neochránily. V případě, že by zboží jedna ze smluvních stran nedodala, případně dodala vadně, neměla by žádné podklady, ze kterých by byly patrné podmínky, za jakých obchoduje. Závěry napadeného rozhodnutí jsou tedy správné.
123. Dalším varovným signálem bylo virtuální sídlo (srov. rozsudky NSS ze dne 7. 6. 2017, č. j. 3 Afs 161/2016-51; ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017-31; či ze dne 16. 8. 2018, č. j. 9 Afs 216/2018-47) a skutečnost, že obchodní partneři žalobkyně v dnešní době nevlastní webové stránky (viz rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2015, č. j. 7 Afs 237/2015-33). Byť tyto skutečnosti samy o sobě nejsou důvodem k závěru, že v obchodním řetězci musí docházet k podvodům na DPH, důvěryhodnost obchodních partnerů žalobkyně, již tak na straně dodavatele DELICOOP podlimitní, to společně s výše uvedenými skutečnostmi ještě dále snižovalo. Z tvrzení žalobkyně přitom plyne, že v návaznosti na zjištěné podezřelé okolnosti neověřila ani reálnost tvrzeného slovenského sídla společnosti DELICOOP, jelikož o něm podle svých slov byla přesvědčena (DELICOOP měla na Slovensku bankovní účty i účetní). Z údajů poskytnutých Ing. M. ovšem vyplývá, že nebyla zaměstnankyní společnosti DELICOOP, ale jen externí účetní, přičemž dodavatel žalobkyně neměl ani na Slovensku nějaké reálné sídlo, kde by mohl být kontaktován, jelikož i komunikace externí účetní s C. Z. byla krajně problematická a odehrávala se pouze přes e-mail a dalšího prostředníka, který jí překládal texty e-mailů, případně

zprostředkovával informace z telefonických hovorů v maďarštině. Pokud žalobkyně tvrdí, že byla v kontaktu s Ing. M., lze předpokládat, že i jen vhodně cíleným dotazem by od ní zjistila, že dodavatel nemá na Slovensku řádné sídlo a že ona je jen externí účetní.

124. Je tak zřejmé, že žalobkyně zcela slepě (anebo naopak s přihlédnutím ke znalostem a informacím D. N. zcela vědomě) akceptovala domluvený obchodní model, v němž musela být vystavena nadkritické úrovni pochyb o možném zapojení do daňového podvodu. Vedle toho si ani nepoložila otázku, zda její úloha v obchodním řetězci dává racionální smysl (viz body 101 a 102 tohoto rozsudku). Žalobkyně se totiž na obchodování se zbožím fakticky nijak nepodílela. Nezajišťovala jeho přepravu, neměla sklady, ve kterých by jej mohla uskladnit a především zboží nikdy neviděla, a nemohla jej tedy ani nijak zkontrolovat. Nikdy si tedy hodnověrným způsobem neověřila, že je se zbožím skutečně obchodováno tak, jak je ujednáno; natož, aby mohla kontrolovat např. kvalitu a množství zboží. Na převozu zboží od prvního dodavatele k poslednímu odběrateli se žalobkyně ničím reálným nepříčinila, pouze přijímala a vystavovala faktury a inkasovala odměnu. Přesto se nad tím nijak nepozastavila. Dokonce dne 27. 2. 2017 uvedla, že celý obchod byl tak dobře zorganizovaný, že jej nemusela nijak kontrolovat (viz bod tohoto 48 rozsudku). Žalobkyně nikdy nebyla přítomna převjímkce zboží; pouze jednou se jí prý účastnil bratr jednatele žalobkyně. Kdyby ve skutečnosti probíhaly transakce dále již jen fiktivně, žalobkyně by to ani neměla jak rozpoznat.

125. I z takto do značné míry bezpracně (pomíjíme-li prosté přeposílání papírové dokumentace a přeposílání peněz) nabyté odměny při (jak uváděla sama žalobkyně) prakticky automaticky bez jejího přičinění probíhajících dodávkách zboží v milionových hodnotách s nemalou ziskovostí měla žalobkyně nabýt podezření, že se zapojila do řetězového obchodu, jehož zisk je tvořen daňovými podvody. Měla se tak sama sebe ptát, jakou úlohu v obchodním řetězci vlastně skutečně má, provést do té doby zanedbaná šetření podezřelých okolností a podezřelé obchody zavčas utnout či se uchýlit k aplikaci institutu zvláštního způsobu zajištění daně podle § 109a zákona o DPH, aby předešla hrozbě ztráty odpočtů i u následujících obchodů. Byť lze částečně souhlasit se žalobkyní, že v případě obchodování s barevnými kovy je možné dovážet zboží přímo do skladu konečného odběratele, nelze přehlížet, že tento model obchodování zvyšuje riziko účasti na daňovém podvodu. Takový model obchodování bývá často zneužíván k podvodům na DPH, když jsou do těchto distribučních řetězců dosazeny společnosti, jejichž cílem je získat daňovou výhodu tím, že DPH, kterou jsou povinny odvést při přijetí zboží z jiného členského státu či při dovozu, popř. která jim byla v rámci kupní ceny uhrazena, neodvedou státu a poté tzv. zmizí ze scény, nepodávají daňová přiznání nebo je sice formálně podají, ale neuhradí daň, stanou se pro správce daně nekontaktní atd. Tuto výhodu následně osoby zapojené do organizování obchodů ze zapojených společností v podstatné části odčerpají, ať již bez dalšího vyskrytu, nebo např. vyplacením podílů na zisku, popř. na provizích a podobných plněních, neovládají-li začleněnou společnost přímo. Okolnosti posuzované věci nasvědčují tomu, že se jednalo právě o tento případ. Ostatně množství společností zapojených do řetězce (žalobkyně si musela být vědoma zapojení nejméně čtyř mezičlánků – slibovaného tuzemského subdodavatele, který by jako první nakoupil zboží od výrobců v jiných členských státech, dále společnosti DELICOOP, sebe a společnosti KovMetal, která zboží dodala konečnému odběrateli) bez zjevného ekonomického smyslu se běžnému způsobu obchodování vymykalo a vzbuzovalo také podezření na vytvoření účelového řetězce společností obchodujících s předmětným zbožím s cílem získat neoprávněně částku odpovídající DPH na výstupu.

Společnost KovMetal zde působí jako jakási nárazníková společnost zabraňující tomu, aby bylo ze strany společnosti METALIMEX vidět přímo na žalobkyni, která v dané oblasti neměla žádnou obchodní historii, společnost DELICOOP pak jako clona, aby žalobkyně neviděla či mohla tvrdit, že vůbec nezná, společnost FONOTIX krátící daň. V tomto kontextu je namíste plně akceptovat argument žalovaného, že mnohačetné „přeprodávání“ téže dodávky v krátkých časových intervalech vzbuzuje podezření o účelovém a pouze formálním zapojení některých článků do řetězce. Byť žalobkyně nemusela vidět všechny články řetězce (konkrétně nebylo prokázáno, že by znala subjekty v jiných členských státech a totožnost společnosti FONOTIX), již jen její pouze formální zapojení do řetězce a znalost tří dalších českých článků obchodu ji měly varovat, že obchody jdou příliš hladce a bezpracně v porovnání s nemalým výdělkem a že něco nemusí být v pořádku.

126. Dalším, a podle soudu velmi zásadním důvodem k větší obezřetnosti žalobkyně měla být cena zboží, která byla nižší než cena na burze LME. Pokud se žalobkyně nijak nepozastavila nad tím, že ceny jsou nižší než na komoditní burze, jež působí jako objektivní ukazatel obvyklé tržní úrovně velkoobchodních cen, resp. ponechala toto posouzení jiným, lze ji činit odpovědnou za jednání takto použitých osob a konstatovat, že žalobkyně musela vnímat tento další podezřelý rys podstupovaných obchodů, který naznačoval, že nižší než tržní ceny souvisí s neodvedením DPH předchozími články řetězce (aniž by žalobkyně musela přímo tyto články řetězce znát). Žalobkyně ostatně není ani schopna uvést žádný konkrétní rozumný důvod, proč by měla dlouhodobě dosahovat takto výhodných nákupních cen oproti burzovní ceně. Vágní tvrzení o neveřejném trhu zcela postrádá konkrétní uvěřitelný důvod, proč by se ve vztahu mezi členy tohoto údajného neveřejného trhu měla pohybovat cena na jiné (rozuměj nižší) úrovni než cena na trhu veřejném. Nebyl žádný důvod, aby žalobkyně jakožto subjekt teprve začínající s obchody s barevnými kovy v minimálním velkoobchodním objemu byla schopna získat zboží za výhodnějších podmínek než velké a zkušené společnosti pořizující zboží na komoditní burze. Žalobkyně měla tuto skutečnost vnímat jako silnou indicii, že nižší cena je důsledkem krácení daně.
127. Soud má tedy za to, že v nyní projednávané věci žalobkyně čelila (či při dodržení politiky „otevřených očí“ a ověření podezřelých indicií musela čelit) natolik závažným a silným pochybnostem o zasažení dodávek obchodovaného zboží podvodu na DPH, že buď do daných obchodů vůbec vstupovat neměla, anebo nyní musí nést důsledky vědomého, popř. nedbalostního zapojení do těchto obchodů v podobě neuznání nároku na odpočet. Soud zdůrazňuje, že v souladu s ustálenou judikaturou zejména SDEU (shrnuť v bodě 90 tohoto rozsudku) není třeba, aby žalobkyně o podvodu na DPH sama nutně přímo věděla a aktivně jej organizovala, ale postačí i její nevědomá nedbalost, tj. že vědět mohla a měla, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. V tomto ohledu se proto žalobkyně mýlí, pokud uvádí, že daňový subjekt musí nutně přímo vědět o existenci podvodu na DPH a je třeba vědomé nedbalosti, neboť postačující je již nedbalost nevědomá, tj. takový stav, kdy daňový subjekt relevantní skutečnost vzhledem ke svým osobním poměrům a okolnostem případu vědět mohl a měl [srov. § 16 odst. 1 písm. b) zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů].
128. S ohledem na výše uvedené lze konstatovat, že daňové orgány unesly své důkazní břemeno o tom, že žalobkyně mohla a měla vědět, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a je tedy nutno ji považovat za osobu zúčastnivší se podvodu na DPH. „[O]soba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní

plnění, které je součástí podvodu na DPH, musí být pro účely šesté směrnice považována za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem“ (body 55 až 57 rozsudku SDEU ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 Kittel).

2.3 třetí podmínka podvodu na DPH – opatření k zamezení zapojení do podvodu na DPH (dobrá víra)

129. V daňovém řízení daňové orgány prokázaly existenci podvodu na DPH (první krok) i to, že žalobkyně na základě objektivních okolností měla vědět, že se transakce zřetelně zatížená podezřením na existenci podvodu na DPH účastní (druhý krok). Odepřít nárok na odpočet DPH lze ovšem pouze za současného splnění třetího kroku (kumulativní podmínka) spočívajícího v tom, že daňový subjekt neučinil adekvátní opatření k tomu, aby své účasti na daňovém podvodu zabránil. Oproti předchozím dvěma podmínkám je daňový subjekt povinen rozhodující skutečnosti tvrdit a v daňovém řízení je i prokázat (jeho tíží důkazní břemeno). O tom není v judikatuře správních soudů sporu, jak je shrnuto v bodě 90 tohoto rozsudku. V tomto kroku má tedy daňový subjekt v první řadě povinnost tvrdit, že učiněná opatření byla dostatečná (adekvátní) s tím, že teprve ve druhé řadě je povinen svá tvrzení hodnověrně prokázat.
130. V této souvislosti soud uvádí, že z judikatury SDEU a navazující judikatury českých správních soudů (zde soud také připomíná svůj rozsudek ze dne 18. 3. 2021, č. j. 51 Af 12/2019-108, na jehož závěry navazuje i v této věci) plynou následující obecné právní principy, z nichž je třeba při posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí vyjít:
131. Pokud jde o adekvátnost opatření, z judikatury SDEU plyne, že „[j]estliže existují náznaky vzbuzující podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo podvodu, lze samozřejmě od obezřetného subjektu v závislosti na okolnostech projednávaného případu vyžadovat, aby si zjistil informace o druhém subjektu, u něhož zamýšlí nakoupit zboží či služby za účelem ujištění se o jeho věrohodnosti“ (viz rozsudek *Mahagében a Dávid*, bod 60).
132. Pouze v případě standardních okolností platí, že správce daně nemůže „vyžadovat, aby osoba povinná k dani, která chce uplatnit nárok na odpočet DPH, ověřovala, zda vystavitel faktury týkající se zboží a služeb, na které je uplatňován tento nárok, je v postavení osoby povinné k dani, zda má k dispozici dotčené zboží a je s to uvedené zboží dodat a že splnil své povinnosti ohledně podání daňového přiznání a úhrady DPH, a tím se ujistila, že nedošlo k nesrovnalostem či podvodu u subjektu na vstupu, a dále aby v tomto ohledu měla k dispozici potřebné doklady“ (viz rozsudek *Mahagében a Dávid*, bod 61). Pokud však okolnosti transakce vzbuzují podezření o možném podvodu na DPH, lze po osobě povinné k dani požadovat větší obezřetnost.
133. Podle NSS bude takový požadavek dán zejména „tam, kde již samotný dodavatel (z hlediska jeho samotné faktické existence, sídla, kontaktnosti), s nímž daňový subjekt uzavírá obchod, nebo samotný předmět dodávky (rizikovost komodity, rozsah dodávky, fakticita plnění, její relevantnost ve vztahu k předmětu činnosti apod.) či její cena či jiné okolnosti budou vykazovat určité znaky pochybností o ‚solidnosti‘ transakce, její vážnosti či smyslu a úmyslu jednajících (vylákat daňovou výhodu). V takovém případě lze na míru obezřetnosti a adekvátních opatření ze strany osoby povinné k dani k minimalizaci své účasti na možném podvodném jednání klást při uzavírání obchodu důvodně přísné požadavky“ (viz rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2018, č. j.

5 Afs 60/2017-60; shodně také např. rozsudek NSS ze dne 28. 8. 2020, č. j. 8 Afs 232/2018-45).

134. Z toho lze dovodit, že základní soubor úkonů, jenž má daňový subjekt za standardních okolností učinit, je zcela minimální a nepatří mezi ně ani povinnost ověřit si, zda je obchodní partner plátcem DPH (zejména viz rozsudek *Mahagében a Dávid*, body 61 až 63, bohatě citovaný i v navazující judikatuře SDEU). V zásadě se jedná pouze o povinnost ověřit, zda dodavatel není veden na seznamu nespolehlivých plátců (viz rozsudek SDEU ze dne 19. 10. 2017, C-101/16 *Paper Consult*, body 54 a 55), resp. některé formální povinnosti související s oběhem daňových dokladů. Nic více nelze za standardních okolností po daňovém subjektu vyžadovat.
135. Vše ostatní je již pouze důsledkem povinnosti daňového subjektu „mít otevřené oči“, jež je však s výjimkou aktivních úkonů, zmíněných v předchozí větě, spjata jen s informacemi, které se daňový subjekt (samovolně) dozvěděl, aniž by bylo ale možné po něm požadovat, aby takové informace sám aktivně vyhledával. Teprve pokud je správcem daně prokázáno, že se informace, jež vzbuzují podezření, že by mohlo dojít k nesrovnalosti nebo podvodu, dostaly do dispozice daňového subjektu, lze aplikovat dodatečné požadavky na to, aby daňový subjekt blíže svého obchodního partnera a povahu obchodní transakce, již hodlá podstoupit, předem prověřoval, a to i prostřednictvím aktivního šetření (právě o takové situaci se hovoří v bodech 59 a 60 rozsudku *Mahagében a Dávid*). Nadto i toto aktivní šetření (jež má povahu výjimky z pravidla), byla-li jeho potřeba aktivována, nemůže být neomezené, ale vždy záleží na možnostech prověřování, jimiž daňový subjekt disponuje (teoretická dostupnost informací), a na okolnostech případu – především na povaze informace naznačující riziko podvodu (požadavek proporcionality prověřování k míře zjištěných pochybností).
136. Daňový subjekt tíží důkazní břemeno k rozsahu a výsledku jím prováděných šetření jen v míře odpovídající podezřelým skutečnostem, jejichž znalost mu správce daně prokáže. Nebyl-li konfrontován s ničím podezřelým, nemusí daňový subjekt prokazovat prakticky žádnou aktivní snahu o předcházení účasti na daňovém podvodu (kromě ověření statusu nespolehlivého plátce a přijetí daňového dokladu). Byl-li s podezřelou informací seznámen, prokazuje provedení jen odpovídajících opatření (pokud by byla vůbec způsobilá podle informací správce daně podezření posílit) a eventuálně též může prokazovat, že tato opatření i přes očekávání správce daně případně kýžené informace nepřinesla, a to z příčin, jež nelze daňovému subjektu přičítat k tíži (zatímco vadně realizované prověřování je chybou daňového subjektu, za přesvědčivé zastření či důvěryhodné vysvětlení podezřelých okolností ze strany tvůrců podvodné transakce nebo za náhodu, která zabránila získání informace, daňový subjekt neodpovídá). Odpovědnost daňového subjektu se totiž týká pouze řádného prověřování tam, kde to situace žádala, nejedná se však o odpovědnost za výsledek.
137. V nyní projednávané věci daňové orgány prokázaly, že transakce v obchodním řetězci byly z mnoha důvodů nestandardní, a tedy silně podezřelé (viz body 94 a 106 tohoto rozsudku) s tím, že např. v bodech 114, 117 a 126 tohoto rozsudku je podrobně rozebráno, o jakých z nich žalobkyně věděla a proč z nich měla dovodit natolik závažné a silné pochybnosti, na základě kterých měla předvídat, že dochází k podvodům na DPH. Z nich je pak zřejmé, že v nyní projednávané věci byly pochybnosti tak závažné, že nepostačovalo pouhé ověření toho, zda je společnost DELICOOP evidována jako nespolehlivý plátc

DPH, ale v souladu s výše uvedeným již aktivní vyhledávání a ověřování toho, zda obchodní řetězec nemůže být zatížen podvodem na DPH.

138. Pokud jde o povinnost tvrdit, jednatel žalobkyně při ústním jednání dne 27. 2. 2017 nejprve uvedl, že společnost DELICOOP nijak neprověřoval, protože spoléhal na D. N.. Pouze nahlédl do obchodního rejstříku („na stránky Justice“), z čehož zjistil, že společnost DELICOOP „je na trhu dlouho, že má obraty.“ Nijak dále žalobkyně podle tohoto tvrzení společnost DELICOOP neprověřovala; dokonce ani neuvedla, že nahlédla do registru nespolehlivých plátců, což je naprosto základní povinnost, již má daňový subjekt učinit bez ohledu na to, zda zde jsou nějaké podezřelé nebo nestandardní skutečnosti (to má ovšem jen ilustrativní význam ukazující nedbalost žalobkyně k rizikům navazované spolupráce, jelikož v daném případě společnost DELICOOP ještě na tomto seznamu nefigurovala).
139. Daňové orgány proto žalobkyni správně dne 11. 10. 2017 vyzvaly (výzva č. j. 161456/17/4200-12776-202745), aby tvrdila a prokázala, že přijala adekvátní opatření. K tomu již právně zastoupená žalobkyně v podáních ze dne 30. 10. 2017 a 12. 12. 2017 změnila svá tvrzení a uvedla, že společnost DELICOOP neznala, a proto si vyžádala kopie dokladů: (1) kopii pasu jejího jednatele (C. Z.), (2) výpis z obchodního rejstříku ke dni 26. 10. 2012, aby zjistila, zda je C. Z. oprávněn za tuto společnost jednat, (3) přiznání k DPH a souhrnné hlášení DPH (z nichž byla patrná výše obrátu a výše deklarované daně), (4) kopii smlouvy o běžném účtu v cizí měně, podle níž je společnost DELICOOP majitelem účtu v České republice a majitelem účtu ve Slovenské republice. Dále žalobkyně uvedla, že ověřovala, zda není společnost DELICOOP nespolehlivým plátcem DPH, zda má řádně zveřejněný bankovní účet a ověřovala údaje vyplývající z insolvenčního rejstříku. Tvrdila, že měla nahlížet i do výpisu ze sbírky listin, z něhož vyplývalo, že společnost založila svou účetní závěrku za předchozí kalendářní rok. Dodala, že v průběhu trvání obchodní spolupráce žalobkyně zajistila, aby jí společnost DELICOOP předávala přiznání k DPH a souhrnné hlášení (přičemž si kontrolovala správnost těchto údajů na základě vzájemných obchodních vztahů) a rovněž výpis z účetnictví – knihu pohledávek v cizí měně za celý rok 2014.
140. K těmto tvrzením mj. předložila kopii rámcové kupní smlouvy mezi žalobkyní a společností DELICOOP ze dne 9. 1. 2014 a její dodatek ze dne 24. 2. 2014, kopii úmrtního listu C. Z., kopii jeho cestovního pasu, výpis z obchodního rejstříku společnosti DELICOOP, daňová přiznání společnosti DELICOOP a souhrnná hlášení této společnosti za měsíce leden, únor, květen a červenec 2014. Dále předložila listiny dokládající žádosti společnosti DELICOOP o otevření podnikatelského běžného účtu pro právnickou osobu, oznámení o změně registračních údajů společnosti DELICOOP a údaje o registraci společnosti DELICOOP k DPH.
141. Nejprve je namístě konstatovat, že s prokázáním žalobkyní tvrzených skutečností mohou být spojeny obtíže, protože běžně si daňové subjekty nepořizují o ověřování těchto údajů v době prověřování doklady (kopie výpisu z veřejného rejstříku apod.), kterými by bylo možné následně v daňovém řízení toto prověřování prokázat. Lze ovšem předpokládat, že si ve svém zájmu (v této části je důkazní břemeno i na jejich straně) budou daňové subjekty tyto podklady archivovat v případech, kdy zjistí větší množství podezřelých okolností, avšak nikoliv nadlimitní (hlubší prověřování již podezření neprohloubí, popř. dokonce prvotní náznaky pochyb rozptýlí). V daňovém řízení je pak třeba ověřit, zda předkládané listiny skutečně dokumentují prověřování podezřelých indicií u obchodního

partnera, nebo se jedná o listiny pořizované teprve dodatečně po zahájení daňové kontroly a slouží jen k předstírání takového šetření, jež ve skutečnosti nikdy v této podobě neproběhlo.

142. V této souvislosti je třeba poukázat na to, že zpočátku ve svých vyjádření žalobkyně vůbec netvrdila, že činila zvláštní (adekvátní) opatření; toliko uvedla, že nahlédla do výpisu z obchodního rejstříku (viz ústní jednání dne 27. 2. 2017), aby zjistila, zda C. Z. je oprávněn za společnost DELICOOP jednat. Teprve později toto tvrzení významným způsobem změnila a doplnila (nikoliv pouze rozvedla), přičemž nelze odhlédnout od skutečnosti, že takto žalobkyně postupovala až ve chvíli, kdy byla právně zastoupena profesionálem (advokátem). Lze se tak domnívat, že na rozdíl od jednatele žalobkyně, si její zástupce (advokát) byl již velmi dobře vědom toho, co je daňový subjekt v takovémto daňovém řízení povinen tvrdit, aby žalobkyně mohla úspěšně namítat, že přijala adekvátní opatření. To však žalobkyni neopravňuje měnit dosavadní a fabulovat nová tvrzení, může to pouze být důvodem zmínění dalších skutečností, na něž případně práva neznalý jednatel v době své výpovědi nepomyslel. Soud přitom vnímá za rozhodující následující skutečnosti:
143. Žalobkyně především na základě informací zjistitelných z obchodního rejstříku na počátku jejího obchodování se společností DELICOOP (přelom roku 2013 a 2014) nemohla rozumně dojít k závěru, že společnost DELICOOP je na trhu dlouho, jak její jednatel uvedl dne 27. 2. 2017 (viz bod 48 tohoto rozsudku). Společnost DELICOOP totiž ještě do dne 18. 10. 2012 byla pod jinou firmou maloobchodem se smíšeným zbožím, která vůbec do obchodního rejstříku nezakládala své účetní závěrky. Již toto nasvědčuje spíše tomu, že žalobkyně svého dodavatele z hlediska hypotetického zapojení do daňového podvodu nijak nekontrolovala a že její tvrzení jsou nedůvěryhodná, popř. výrazem čirého amatérismu.
144. Klíčové pak je, že žalobkyně v daňovém řízení tvrdila skutečnosti, u nichž byl ale prokázán jejich opak. V reakci na výzvu správce daně ze dne 11. 10. 2017, č. j. 161456/17/4200-12776-202745, (v podání ze dne 30. 10. 2017) žalobkyně uvedla, že společnost DELICOOP si ověřovala tak, zda má v obchodním rejstříku založenou účetní závěrku za minulé účetní období. Toto tvrzení žalobkyně zopakovala též v žalobě (bod 56), kde uvedla, že ve sbírce listin měla žalobkyně zveřejněny všechny povinné údaje. Dodala, že účetní závěrku za rok 2014 ve sbírce listin založenou neměla, neboť jednatel společnosti DELICOOP zesnul, a proto tuto povinnost nemohl splnit. K tomu soud ve shodě se žalovaným (bod 117 napadeného rozhodnutí) uvádí, že obchody mezi žalobkyní a společností DELICOOP byly domlouvány od podzimu 2013 (je prokázáno, že k prvnímu plnění došlo nejpozději v lednu 2014), ze sbírky listin společnosti DELICOOP ovšem plyne, že společnost v tu dobu žádnou účetní závěrku nezveřejnila (svoje povinnosti neplnila), přičemž účetní závěrka za rok 2013 byla ve sbírce listin zveřejněna až dne 24. 7. 2014, tj. v momentě, kdy žalobkyně se společností DELICOOP již déle než sedm měsíců obchodovala. Z tohoto je zřejmé, že pokud žalobkyně tvrdí, že do účetních závěrek nahlížela a v době, kdy se společností DELICOOP navázala spolupráci, měla tato společnost veškeré povinné údaje ve sbírce listin zveřejněny (bod 56 žaloby), pak zřetelně lže. Důvěryhodné ostatně není ani pozdější tvrzení o předložení předběžné účetní závěrky, jelikož údaje v takové účetní závěrce by musely být alarmující.
145. Dále je podle soudu zásadní, že ačkoli žalobkyně později tvrdila (v zastoupení advokátem), že si ověřovala registraci společnosti DELICOOP k DPH, přičemž zjistila, že společnost

DELICOOP je registrována k DPH, má zveřejněny bankovní účty a je spolehlivým plátcem DPH, tak z údajů o registraci společnosti DELICOOP k DPH tyto skutečnosti nevyplývají. Z registrace společnosti DELICOOP k DPH je totiž patrné, že bankovní účty určené ke zveřejnění byly zveřejněny až ke dni 4. 2. 2014 (český účet použitý k úhradě ekvivalentu DPH), resp. 12. 2. 2014 (dva ze tří zahraničních účtů), tj. až poté, kdy žalobkyně a společnost DELICOOP již spolu začaly obchodovat. Pokud tedy opět žalobkyně tvrdí, že ověřovala splnění určitých výslovně vyjmenovaných skutečností, přičemž z výpisu z registrace subjektů k DPH je zřejmé, že takto v době, kdy k tomu byla (v kontextu zjištěných podezřelých okolností) povinna, postupovat nemohla (nanejvýše dodatečně až po zahájení obchodování), dále to znevěrohodňuje její související tvrzení o prověřování dodavatele. Soud přitom připomíná, jak uvedl výše, že ověření toho, zda je obchodní partner registrován k DPH (z čehož lze mj. zjistit též to, zda není evidován jako nespolehlivý plátc DPH) je spíše základním předpokladem bezpečného navazování obchodní spolupráce (viz bod 134 tohoto rozsudku). Jestliže takové ověření činila až dodatečně po zahájení obchodování, nedokládá to při navazování obchodních vztahů ani základní nezbytnou obezřetnost.

146. Stejně tak při navázání obchodních styků žalobkyně nemohla mít v rukou doklady o otevření bankovního účtu DELICOOP v České republice, neboť smlouva o běžném účtu s Českou spořitelnou je datována až dnem 24. 1. 2014. Stejně tak ani nemůže žalobkyně tvrdit, že by měla v rukou daňová přiznání dodavatele, neboť i ty jsou (přirozeně) pozdějšího data.
147. Uvádění lživých nebo přinejmenším hrubě zkreslených tvrzení v této záležitosti pak vrhá stín pochybností i na další související tvrzení žalobkyně, zejména když z předkládaných listin nelze zpravidla zjistit, kdy a jakou cestou byly žalobkyni předloženy. Ostatně nelze přehlédnout sdělení Ing. M. i jednatele žalobkyně, že se navzájem kontaktovali po smrti C. Z. a Ing. M. žalobkyni zaslala dokumenty týkající se obchodní spolupráce DELICOOP se žalobkyní. V kontrastu původních tvrzení jednatele žalobkyně jen o minimálních opatřeních při prověřování nového dodavatele se dokládá široké prověřování tohoto dodavatele jeví jako *ex post* konstruovaná procesní obrana vzniklá dodatečným shromážděním předkládaných listin. Opět pak lze připomenout již shora vysvětlené závěry, že žalobkyně nemohla jí popsaným způsobem ověřovat společnost DELICOOP a dospět k ospravedlnitelnému závěru, že se jedná o zdravou a důvěryhodnou společnost. Namítá-li přitom žalobkyně, že účetní závěrka za rok 2014 měla být zveřejněna do dne 30. 6. 2015, přičemž k tomu nedošlo, protože jednatel společnosti dne 24. 4. 2015 zesnul, je to zcela irelevantní, neboť pro navázání spolupráce měl význam stav sbírky listin na přelomu let 2013 a 2014, a tedy účetní závěrky za roky 2012, popř. 2013. Ani žalovaný z nezveřejnění účetní závěrky za rok 2014 nevycházel a nekladl jej žalobkyni k tíži.
148. Z toho tedy nelze jinak než dovodit, že tvrzení o obšírném prověřování dodavatele v době předcházející zahájení obchodní spolupráce, jež žalobkyně uváděla v podáních ze dne 30. 10. 2017 a 12. 12. 2017, nebyla důvěryhodně prokázána, naopak u základních kontrolních kroků bylo objektivně prokázáno, že takto žalobkyně nepostupovala (popř. že negativním zjištěním z tehdejší kontroly trestuhodně žalobkyně nepřiznala odpovídající význam). Žalobkyně tedy neunesla své důkazní břemeno a neprokázala, že vůbec v rozhodnou dobu ověřovala, zda společnost DELICOOP není podezřelým obchodním partnerem, takže nebylo možné dojít k závěru, že by učinila adekvátní opatření.

149. Vedle toho, že nebylo prokázáno, že by žalobkyně v rozhodnou dobu reálně ověřovala údaje z obchodního rejstříku a sbírky listin, stejně jako z evidence plátců DPH (registrace bankovních účtů), nic nenasvědčuje ani tomu, že by svého obchodního partnera prověřila vyhledáním jeho webových stránek, jelikož by zjistila, že společnost DELICOOP webové stránky vůbec nemá. To mohlo být dalším signálem toho, že nejde o zavedený tržní subjekt či subjekt usilující o získání nových zákazníků, nad čímž se měla žalobkyně pozastavit.
150. V tomto kontextu za adekvátní opatření nebylo možné považovat ani uzavření rámcové smlouvy a jejího dodatku, neboť byly zjevně nedostatečné a neposkytovaly s ohledem na svůj obsah potřebnou právní jistotu s ohledem na množství a hodnotu obchodovaného zboží. Za důvěryhodný doklad adekvátního opatření pak nelze považovat ani to, že platby za dodávky zboží proběhly přes bankovní účty a že žalobkyně údajně ověřila kopii cestovního pasu, že jednatel společnosti DELICOOP za ni může podle obchodního rejstříku jednat.
151. Žalobkyně má pravdu, že daňové orgány, dospějí-li k závěru, že přijatá opatření jsou nedostatečná, musí specifikovat také to, v čem byla nedostatečná, jakož i to, co podle jejich názoru měl daňový subjekt učinit a neučinil. Správní úvaha, která neobsahuje tyto závěry, nemůže být úvahou přezkoumatelnou (viz rozsudek NSS ze dne 29. ledna 2020, č. j. 8 Afs 112/2017-69). V nyní projednávaném případě se ovšem toto pravidlo neuplatní, jelikož žalobkyně ani neprokázala to, že by učinila opatření, jež tvrdila, naopak bylo prokázáno, že žalobkyně popisovaná opatření s tvrzeným výsledkem učinit nemohla.
152. Žalobkyně v žalobě rovněž odkázala na rozsudek ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017-31, v němž měl NSS posuzovat prakticky totožnou věc. K tomu soud ale uvádí, že v dané věci ve skutečnosti vycházel NSS z jiných skutkových okolností případu. V bodě 31 citovaného rozhodnutí NSS vyjmenoval, jaká adekvátní opatření stěžovatel k ověření svého dodavatele učinil. Vycházel ze závěru, že si dodavatele ověřil v registru plátců DPH, z obchodního rejstříku zjistil, že se nejedná o nově založenou společnost, o dodávkách zboží si pořizoval fotodokumentaci, ke všem fakturám si vyžádal od dodavatele certifikát od výrobce a čestné prohlášení o původu zboží a způsobu jeho přepravy, dále si vyžádal prohlášení pro produkty se statusem preferenčního původu, prohlášení, že se jedná o polotovary, a nikoliv o odpad, a prohlášení, že se nejedná o zboží kriminálního původu a nevázne na něm jiná zástava. Ekvivalentní opatření však žalobkyně v nyní projednávané věci nepřijala, resp. to neprokázala. Společnost DELICOOP byla založena s jiným předmětem podnikání, přičemž se zbožím začala obchodovat teprve krátce před navázáním spolupráce se žalobkyní. Žalobkyně neprokázala, že by si ji včas ověřovala v registru plátců DPH (uzavření dodatku č. 1 k rámcové smlouvě spíše ukazuje, že pokud snad k ověření došlo, ani jeho výsledek žalobkyni neodradil od realizace prvních obchodů, přičemž daňové konsekvence se řešily až dodatečně za běhu) a zboží nikdy neviděla (fotodokumentace byla pořizována někým jiným). Certifikáty ke zboží byly obtížně čitelné či neúplné, a nemohly tak řádně plnit svoji úlohu. Tyto odlišnosti považuje soud za natolik významné, že na nyní projednávanou věc nelze žalobkyní zmiňovaný rozsudek NSS aplikovat.
153. Soud tak uzavírá, že žalobkyně neprokázala, že by učinila adekvátní opatření, aby zajistila, že její obchodní aktivity nepovedou k účasti na daňovém podvodu. Bylo naopak prokázáno, že poměry společnosti DELICOOP adekvátně neověřovala a *de facto* se slepě spoléhala na to, co jí bylo doporučeno příbuzným jejího jednatele D. N., přestože mohla a

měla vědět, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Je tedy namístě ji považovat za osobu zapojenou do podvodu na DPH.

3. Vady řízení

154. Žalobkyně dále namítala, že daňové orgány postupovaly nezákonně, protože vycházely z protokolů o výsledcích svědků v jiných řízeních, přičemž na její návrh tyto svědky v rozporu s § 93 odst. 3 daňového řádu v tomto daňovém řízení nevyslechly. Žalobkyně nemohla klást svědkům otázky a byla zkrácena na svých právech.
155. 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.
156. Podle § 93 odst. 2 daňového řádu lze za podmínek podle odstavce 1 jako důkazní prostředky použít i veškeré podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jimi vedená řízení, jakož i podklady převzaté z jiných daňových řízení nebo získané při správě daní jiných daňových subjektů.
157. Podle § 93 odst. 3 daňového řádu, je-li podkladem předaným podle odstavce 2 protokol o svědecké výpovědi, správce daně na návrh daňového subjektu provede svědeckou výpověď v rámci daňového řízení o této daňové povinnosti.
158. Z citovaných ustanovení daňového řádu vyplývá, že v daňovém řízení je přípustné použít všechny podklady, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně, jsou-li získány v souladu se zákonem. V případě, že jsou důkazní prostředky opatřeny správcem daně, je nezbytné, aby s nimi byl daňový subjekt seznámen (žalobkyně namítá i to, že s těmito podklady nebyla seznámena – viz body 173 až 174 tohoto rozsudku). Je tomu tak v důsledku zásady součinnosti (§ 6 odst. 2).
159. V případě svědecké výpovědi zákon podmínky rozšiřuje, protože uvádí, že na návrh daňového subjektu správce daně zopakuje svědeckou výpověď, k čemuž je povinen. Text zákona respektuje i judikatura (srov. rozsudek NSS ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 33/2009-172). Též odborná literatura uvádí, že „[p]okud daňový subjekt chce podrobit svědka výsledku, musí správce daně takovému návrhu vyhovět a svědka standardním způsobem vyslechnout a poskytnout daňovému subjektu plnou možnost včasného vyrozumění o konání výsledku, přítomnosti při výsledku a právu klást vyslýchanému svědkovi otázky (srov. § 96). Správce daně tu nemá žádnou diskreci, výjimkou by byla pouze objektivní nemožnost svědka vyslechnout, např. protože v mezidobí zemřel“ (viz BAXA, Josef, Ondřej DRÁB, Lenka KANIOVÁ, Petr LAVICKÝ, Alena SCHILLEROVÁ, Karel ŠIMEK a Marie ŽÍŠKOVÁ. *Daňový řád: Komentář*. Wolters Kluwer. Dostupné v systému ASPI, k § 93 daňového řádu). Ne vždy však bude možné svědeckou výpověď opakovat – např. svědek bude nedostupný (viz ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád: Praktický komentář*, Wolters Kluwer. Dostupné v systému ASPI, k § 93 daňového řádu), v takovém případě daňové orgány nemají povinnost výslech svědka v daňovém řízení provést.
160. V souladu s výše uvedenými závěry žalovaný vyslechl V. M., přičemž své skutkové závěry činil jak na základě jejího výsledku ze dne 18. 10. 2016 v daňovém řízení vedeném se společností KovMetal (viz bod 45 tohoto rozsudku), tak na základě jejího výsledku ze dne 19. 3. 2019 v daňovém řízení žalobkyně (viz bod 57 tohoto rozsudku). Namítá-li

ovšem žalobkyně, že pozdější výslech V. M. nebyl daňovými orgány nijak zohledněn, nijak tuto námitku nekonkretizuje a z obsahu výpovědí a napadeného rozhodnutí takový závěr ani neplyne. Žalovaný postupoval v souladu s právními předpisy a podle § 93 odst. 3 daňového řádu na návrh žalobkyně vyslechl V. M. Oba výsledky pak hodnotil samostatně a ve svém souhrnu společně s ostatními důkazy podle § 8 odst. 1 daňového řádu, čímž splnil všechny zákonné podmínky.

161. Dále bylo namístě opětovně vyslechnout Ing. S., o což se též daňové orgány opakovaně pokoušely. Podle § 100 daňového řádu Ing. S. opakovaně předvolaly a následně za pomoci Policie České republiky se jej pokusily i předvést, avšak bez úspěchu. Přestože je pravdou, že na návrh daňového subjektu jsou daňové orgány povinny podle § 93 odst. 3 daňového řádu výslech svědka provést, neplatí toto pravidlo bez výhrad, jak soud uvedl v bodě 159 tohoto rozsudku, kde poukázal např. na nedostižnost svědka anebo jeho smrt. Soud má pak za to, že v souladu s § 6 odst. 2 daňového řádu využily daňové orgány všech možných zákonných prostředků, přičemž pokud byl Ing. S. opakovaně nedostižný (dvakrát byl předvolán a posléze byl proveden pokus o předvedení), lze vycházet pouze z jeho výpovědi z jiného daňového řízení (viz bod 46 tohoto rozsudku), byť pochopitelně platí, že je třeba tuto skutečnost vzít v úvahu v rámci hodnocení váhy tohoto důkazu (srov. rozsudek NSS ze dne 22. 7. 2009, č. j. 1 Afs 19/2009-57, č. 1936/2009 Sb. NSS). Tyto skutečnosti ovšem daňové orgány vzaly v potaz, neboť své důkazní břemeno unesly na základě souboru vícero důkazů a výslech Ing. S. nebyl jediným ani rozhodujícím důkazem pro jednotlivé kroky nezbytné k tomu, aby bylo možné žalobkyni přičítat účast na daňovém podvodu. Ostatně v tomto případě došlo k podvodu na DPH u článků řetězce předcházejících žalobkyni, zatímco není sporu o tom, že Ing. S. se podílel na vytvoření části řetězce navazující na žalobkyni. Klíčové pro posouzení účasti žalobkyně na daňovém podvodu tak byly primárně okolnosti, u nichž Ing. S. nijak nefiguroval a k nimž vypovídat ani neměl. I kdyby tedy skutková zjištění navázaná na výslech Ing. S. mimo daňové řízení žalobkyně nebyla použitelná, nevedlo by to k dostatečnému zpochybnění výroku napadeného rozhodnutí. Konečně nelze odhlédnout též od toho, že žalobkyně sama Ing. S. nijak nepomohla zkontaktovat, přičemž zásada součinnosti mezi daňovými orgány a daňovými subjekty podle § 6 odst. 3 daňového řádu, které se dovolává žalobkyně, platí oboustranně.
162. Pokud jde o výslech E. T., ze žaloby a z obsahu správního spisu nevyplývá, že by žalobkyně podle § 93 odst. 3 daňového řádu navrhovala provést výslech též této svědkyně. Pokud pak žalobkyně tento důkazní návrh neučinila, neměly daňové orgány povinnost výslech této svědkyně podle § 93 odst. 3 daňového řádu provést. Lze dále souhlasit se žalovaným, že jak naznačil listinný důkaz v podobě protokolu z jejího výslechu v jiném daňovém řízení, z výpovědi této svědkyně lze zjistit pouze to, že se o činnost společnosti KovMetal nijak nestarala a že ve vztahu ke společnosti KovMetal je zásadní výpověď její dcery, svědkyně V. M.. Žalobkyně přitom ani neuváděla, k jakým jiným otázkám než k obchodům společnosti KovMetal by měla být E. T. v tomto daňovém řízení vyslechnuta, aby bylo možné dojít k závěru, že její výslech v kontrastu s údaji známými z jiného daňového řízení by přece jen mohl mít nějaký výpovědní potenciál.
163. Daňové orgány též nebyly povinny podle § 93 odst. 3 daňového řádu provádět výslech Ing. Janky M., protože ta v daňovém řízení nevypovídala jako svědek, ale správci daně toliko doložila písemné podklady, ze kterých daňové orgány učinily skutkové závěry. Nejednalo se tedy o svědeckou výpověď podle § 93 odst. 3 daňového řádu (viz body 59 a 143 napadeného rozhodnutí), ale toliko o jiný důkazní prostředek podle § 92 odst. 2

daňového řádu. Je třeba též dodat, že žalobkyně se nedomáhala toho, aby byla Ing. J. M. vyslechnuta jako svědek podle § 96 daňového řádu (viz bod 36 žaloby), ale toliko podle § 93 daňového řádu (viz body 34 a 35 žaloby). Žalovaný tedy nepostupoval nezákonně, pokud v napadeném rozhodnutí neuvedl, z jakého důvodu Ing. J. M. nevyslechl. Navíc ani soud se nedomnívá, že by výslech této svědkyně byl způsobilý přinést nové informace, jež by mohly zpochybnit rozhodné skutkové závěry, z nichž vyšel při vydání napadeného rozhodnutí žalovaný, jelikož všechny zásadní skutečnosti byly obsaženy již v jejích písemných podáních směřovaných orgánům činným v trestním řízení a daňovým orgánům. Navíc z podaných informací vyplývá, že ani ona nebyla v bezprostředním kontaktu s jednatelem společnosti DELICOOP, ale protože nehovořila maďarsky, komunikovala s ním jen písemně prostřednictvím kolegy z jiné společnosti, který zajišťoval předklad e-mailů a dalších listin, popř. zprostředkoval telefonický kontakt. S jednatelem žalobkyně se pak dostala do kontaktu v zásadě až po smrti C. Z.. Do té doby zpracovávala pouze účetní doklady, jež také všechny předložila. Nelze tedy očekávat, že by z jejího výsledku vyplynuly nějaké nové skutečnosti ve prospěch žalobkyně.

164. Námitky žalobkyně, že daňové orgány nemohly vycházet z podkladů shrnutých v bodech 72, 73, 76, 77 a 82 napadeného rozhodnutí, jsou tak nedůvodné.
165. Dále žalobkyně požadovala, aby byl podle § 96 daňového řádu vyslechnut svědek D. N., ačkoli byl vyslechnut správcem daně již dne 14. 12. 2017, čehož se žalobkyně zúčastnila a kladla svědkovi přitom otázky. Důvodem mělo být, že správce daně měl podle žalobkyně k dispozici blíže nespecifikované vyjádření Ing. J. M. o tom, že D. N. za společnost ALBA WASTE obchodoval se společností DELICOOP, což měly daňové orgány přičítat k tíži žalobkyně. Žalobkyně však v žalobě nijak nespecifikuje, v čem podle ní měly daňové orgány tuto skutečnost k její tíži opravdu přičítat, a tato skutečnost přitom nevyplyvá ani z obsahu napadeného rozhodnutí. Daňové orgány totiž nevycházely ze skutečnosti, že D. N. znal jednatele společnosti DELICOOP C. Z., naopak akceptovaly, že D. N. obchody za žalobkyni s DELICOOP přímo nesjednával. Soud přitom s tímto závěrem žalovaného souhlasí, čímž žalovaný přesvědčivým způsobem zdůvodnil, z jakého důvodu by byl opakovaný výslech D. N. nadbytečný.
166. Pokud jde o námitku, že v daňovém řízení vedeném ohledně totožné věci za zdaňovací období březen 2015 dospěl žalovaný v rozhodnutí ze dne 10. 2. 2020, č. j. 4814/20/5300-22444-707622, k závěru, že správce daně porušil práva žalobkyně, pokud nevyhověl požadavku na provedení výsledku D. N. a zaměstnanců obchodních partnerů žalobkyně, tak tato skutečnost nastala až po vydání napadeného rozhodnutí a soud k ní podle § 75 odst. 1 s. ř. s. nemůže přihlížet. Nadto platí, že žalovaný v duplice správně poukázal na to, že v nyní projednávané věci byl výslech D. N. proveden již v prvostupňovém řízení správcem daně a že žalobkyně pouze v odvolacím řízení navrhovala opakovaný výslech, což žalovaný (a stejně tak soud) shledal nadbytečným. V daňovém řízení týkajícím se zdaňovacího období březen 2015 však D. N. nebyl v řízení před správcem daně vůbec vyslechnut, a proto žalovaný dospěl k odlišnému závěru, že požadavek žalobkyně na výslech tohoto svědka v odvolacím řízení je oprávněný, bohužel jej ale s ohledem na blížící se konec lhůty pro stanovení daně již nebylo možné provést a pochybení správce daně tím v odvolacím řízení napravit. V dané specifické situaci tak nebylo možné odepřít žalobkyni nárok na odpočet daně. Odlišný postup v těchto věcech žalovaný podle soudu jasně a srozumitelně vysvětlil.

167. Dále žalobkyně v žalobě uvedla, že řízení je zatíženo vadami, protože nebyli jako svědci vyslechnuti P. J., J. H., Ing. J. R., D., K., S. a bratři H., kteří podle ní mají prokázat, že obchodní transakce byly zcela standardní a žalobkyně zachovala při uzavírání smluv patřičnou opatrnost. V daňovém řízení žalobkyně v podání ze dne 18. 3. 2019 uvedla, že navrhuje vyslechnout členy představenstva ALBA WASTE (P. J., J. H.), jelikož mohou osvětlit činnost D. N. pro společnost ALBA WASTE a poměry této společnosti. K tomu soud ve shodě se žalovaným (viz bod 127 napadeného rozhodnutí) uvádí, že tito svědkové v daňovém řízení nemohou vypovídat o skutečnostech významných pro nyní posuzovanou věc, neboť společnost ALBA WASTE nebyla členem obchodního řetězce a jediným pojítkem této společnosti a nyní projednávané věci byl D. N.. Z provedeného dokazování a z relevantních skutkových závěrů však plyne, že D. N. nejednal prostřednictvím společnosti ALBA WASTE, ale sám pomáhal žalobkyni s iniciací nové oblasti obchodování, za což obdržel odměnu. Takové skutečnosti pak nemají vliv na to, zda daňové orgány prokázaly, že došlo k podvodu na DPH a žalobkyně o něm měla vědět, či na to, zda žalobkyně prokázala, že učinila adekvátní opatření, aby své účasti na daňovém podvodu zabránila.
168. Stejně tak zaměstnanci společnosti METALIMEX (Ing. J. R., D., K., S.) mohli vypovídat pouze o poměrech společnosti METALIMEX, která nebyla na straně řetězce, kde došlo k daňovému úniku a se kterou navíc žalobkyně ani přímo neobchodovala. Též jejich výsledek by byl nadbytečný a z téhož důvodu je nedůvodná i námitka požadující, že daňové orgány měly žalobkyni poskytnout součinnost při zjišťování totožnosti zaměstnanců METALIMEXU, jak žalobkyně namítá v replice, protože tyto důkazy nebylo potřebné provádět.
169. Pokud žalobkyně navrhovala vyslechnout bratry H., tak ti mohli vypovídat k poměrům společnosti DELICOOP, neboť byli spolupracovníky zesnulého jednatele této společnosti. Potud by jejich výsledek mohl být zajímavým, a to i proto, že měli být přítomni sjednání samotného obchodu, pročez by mohli poskytnout cenné svědectví o tom, jak žalobkyně přistupovala k prověřování svého dodavatele před zahájením obchodování. Soud nicméně konstatuje ve shodě se žalovaným, že ze správního spisu a ani z údajů poskytnutých žalobkyní neplyne dostatečné označení těchto svědků, což znemožnilo správci daně takový důkaz provést. Bylo ověřeno, že osoby uvedeného jména nefigurují ve společnosti DELICOOP ani ve společnosti, jež měla podle shromážděných CMR listů realizovat přepravu zboží, přičemž se ani neshodovaly se jmény řidičů kamionů. Reálně dokonce ani není známo křestní jméno těchto údajných bratrů nebo jakákoliv další ověřitelná identifikace, přičemž se má jednat o slovenské občany, což dále ztěžuje možnost jejich dohledání lustracemi ze strany správce daně. Za daných okolností nelze přičítat žalovanému k tíži, jestliže tento důkazní návrh nebyl vyslyšen, jelikož není ani jak zjistit, zda se ve skutečnosti nejednalo o falešná jména, když jejich totožnost nebyla (na rozdíl od jednatele dodavatele) žalobkyní ověřována.
170. Pokud jde o svědecký výsledek bratra jednatele S. S., ten se měl podle podání žalobkyně ve správním spise týkat patrně otázky původu finančních prostředků vložených do obchodu se zbožím, ostatně na tuto otázku poukazovala žalobkyně i při jednání soudu. Zde ovšem soud konstatuje, že původ investovaných peněz není pro posouzení zapojení žalobkyně do sporných obchodů rozhodný a soud a ani žalovaný jej nijak nezpochybovaly. Odpovídající informace může pouze oslabovat pravděpodobnost, že se žalobkyně do daňového podvodu zapojila vědomě, nicméně jak již soud shora vysvětlil, pro odepření

nároku na odpočet daně dostačuje i zapojení v nevědomé nedbalosti, jež se v tomto případě jeví být nejpravděpodobnějším stupněm zaviněné účasti žalobkyně.

171. Pokud jde konečně o výslech jednatele žalobkyně, soud plně souhlasí se žalovaným v tom, že ten nelze v daňovém řízení vést formou výslechu svědka, což potvrzuje i judikatura NSS zmiňovaná žalovaným. Jednatel žalobkyně nicméně byl přítomen úkonům probíhající daňové kontroly a měl možnost své stanovisko i informace o tom, jak rozhodné události probíhaly, do řízení vnést formou vyjádření účastníka řízení.
172. Co se týče výslechu těchto osob v řízení před soudem (výslech Ing. M. S., Ing. J. M., P. J., J. H., Ing. J. R., D., K., S., bratrů H., D. N. a S. S.) a účastnického výslechu jednatele žalobkyně (C. S.), soud uvádí, že žalobkyně v textu žaloby ani náznakem nespecifikuje, jaké skutečnosti mají tyto důkazy prokázat. Pokud pak žalobkyně odkazuje na svá vyjádření z daňového řízení, nelze k tomu přihlížet. Ačkoli totiž odkaz na předchozí podání není ze zásady zcela vyloučen, soud k těmto podkladům smí přihlížet pouze za předpokladu, že žalobce odkáže na konkrétní, jednoznačně individualizovanou a nezaměnitelnou skutkovou či právní argumentaci, kterou vyslovil v předchozím řízení soudním či správním, a pokud tato argumentace nevyžaduje pro účely žaloby žádnou další konkretizaci, modifikaci či upřesnění (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 8. 2008, č. j. 2 As 43/2005-79). Žalobkyně v žalobě pouze obecně vyjmenovala svědky, jejichž výslechu se domáhá, a neuvedla, jakou skutečnost ten který výslech má prokázat, přičemž neodkázala na konkrétní jiné podání a jeho část, která by tyto skutečnosti uváděla. Nejedná se tedy o řádně uplatněný důkazní návrh. Navíc by pro něj platily shodné důvody, pro něž soud shora dospěl k závěru, že nebylo vadou daňového řízení, pokud takové výslechy před vydáním napadeného rozhodnutí provedeny nebyly. V případě jednatele žalobkyně sice před soudem je možné provést důkaz jeho výslechem, nicméně jde o důkaz subsidiární a platí pro něj také shora učiněný závěr o nekonkrétní specifikaci okolností, k nimž by měl být vyslýchán, stejně jako i o možnosti sdělit své stanovisko z pozice účastníka řízení. Soud má za to, že v kontextu důkazů shromážděných v průběhu daňového řízení by šlo již o důkaz nadbytečný, přičemž jednatel žalobkyně měl prostor v průběhu jednání soudu prezentovat své poznatky a stanoviska.
173. Konečně je třeba dát žalobkyni za pravdu v tom ohledu, že správce daně pochybil, pokud jí neumožnil vyjádřit se k novým kontrolním zjištěním. Tato vada však byla zhojena žalovaným, jenž vydal seznámení se zjištěnými skutečnostmi, v němž žalobkyni seznámil s novými skutečnostmi a jejich hodnocením, přičemž žalobkyně možnosti se k nim vyjádřit využila. Podle § 115 daňového řádu může v rámci odvolacího řízení odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty; v této své činnosti není přitom nikterak omezen; může tedy i měnit své právní úvahy a závěry podle stavu skutkových zjištění. V takovém případě vždy, provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru než správce daně prvního stupně a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele (viz rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017-31, bod 29).

174. Je tomu tak proto, že v odvolacím řízení odvolací orgán nemá možnost napadený platební výměr zrušit a věc vrátit správci daně I. stupně (§ 116 odst. 1 daňového řádu), ale zároveň odvolací orgán musí mít možnost v rámci odvolacího řízení odstranit pochybení správce daně (viz rozsudek NSS ze dne 28. 7. 2016, č. j. 9 Afs 169/2015-97). V tomto ohledu je namístě poukázat na odlišnost mezi správním a daňovým řízením. Správní řád totiž obsahuje kromě možnosti zamítnutí odvolání a změny rozhodnutí též možnost zrušení rozhodnutí nejen ve spojení se zastavením řízení, ale i s vrácením věci k novému projednání správnímu orgánu prvního stupně (společně se závazným právním názorem pro jeho další postup). Naopak daňový řád (stejně jako dříve účinný zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2010) nezná možnost zrušení rozhodnutí a vrácení věci k novému projednání správci daně. Jak upozornil NSS v usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, č. 1865/2009 Sb. NSS, rozhodnutím o odvolání daňové řízení končí, bez ohledu na to, o jaké rozhodnutí se jedná. Vady odvoláním napadeného rozhodnutí či předchozího procesního postupu správce daně proto musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení. Odvolací orgán je proto oprávněn ke všem úkonům, jimiž je třeba řízení doplnit. Tato pravomoc je pak korigována právě § 115 odst. 2 daňového řádu. Smyslem tohoto ustanovení je zabránit vydání překvapivého rozhodnutí, které bude pro odvolatele nepříznivé, a poskytnout mu tak ještě prostor k tomu, aby na nové právní závěry odvolacího orgánu zareagoval a pokusil se je vyvrátit. Uvedenou povinnost žalovaný, jak je výše uvedeno, před vydáním napadeného rozhodnutí splnil a jeho procesnímu postupu proto není čeho vytknout (viz rozsudek NSS ze dne 15. 11. 2019, č. j. 3 Afs 374/2017-42). Dovolávání se dvojinstančnosti daňového řízení tak není důvodné.

175. Žalobní body žalobkyně namítající vady řízení jsou proto všechny nedůvodné.

VI. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

176. Je tedy namístě ve shodě s daňovými orgány uzavřít, že žalobkyně (přinejmenším) postupovala neopatrně, pokud sporné obchodní transakce v kontrolovaných zdaňovacích obdobích realizovala, a tímto svým jednáním vznik daňového podvodu umožnila (viz rozsudek NSS ze dne 10. 9. 2020, č. j. 8 Afs 303/2018-52). Daňové orgány unesly své důkazní břemeno a prokázaly takové okolnosti, které odůvodňovaly odnětí žalobkyní uplatňovaných nároků na odpočet daně z důvodu jejího zapojení do podvodu na DPH. Na tomto závěru nic nemění fakt, že veškeré obchody fakticky proběhly a nejednalo se o pouze „papírové obchody“. Závěr o odepření odpočtu z důvodu zapojení do podvodného řetězce má totiž své místo právě až v případě prokázání faktického uskutečnění zdanitelného plnění (viz rozsudky NSS ze dne 11. 11. 2009, č. j. 2 Afs 122/2008-58, či ze dne 19. 1. 2017, č. j. 6 Afs 148/2016-30).

177. Ač soud rozumí tomu, že vidina velkého a vcelku snadného výdělku mohla být pro žalobkyni lákavá, měly to být jak negativní zjištění o jejím přímém dodavateli a nepochopitelně nízké ceny, tak i podmínky obchodních transakcí hladce probíhajících i přes zanedbatelný přínos žalobkyně, jenž vnášela do obchodního řetězce, ze kterých měla žalobkyně v jejich souhrnu dovodit, že je vysoce pravděpodobné, že se účastní na podvodu na DPH. Pokud sama nebyla schopna tyto pochybnosti rozptýlit (což v kontrastu s listinami nepravdivá a nedůvěryhodná tvrzení žalobkyně nedosvědčují), měla od uzavření těchto obchodů upustit či aplikovat institut zvláštního způsobu zajištění daně podle § 109a

zákona o DPH. Pokud tak neučinila, je namístě přičíst důsledky účasti na daňovém podvodu k její tíži.

178. Soud neprováděl ani další navržené důkazy, a to následujících důvodů:

179. Skutková zjištění z daňové kontroly zahájené správcem daně dne 7. 5. 2015 (č. j. 2496505/15/2102-60566-108273) mající prokázat obsah obchodní spolupráce mezi žalobkyní a společností KOVOŠROT nejsou pro projednávanou věc vůbec relevantní. Tato daňová kontrola se týkala až následujícího zdaňovacího období březen 2015, z čehož je patrné, že zjištění v ní činěná se věnují okolnostem, jež nastaly až dlouho po navázání sporných obchodních transakcí. Nadto sama žalobkyně u jednání upřesnila, že tyto navržené důkazy se měly týkat pouze spolupráce se společností TROFANY.

180. Provádět nebylo třeba ani důkaz technickými normami EN 10204 a EN 1978:1998 (bod 74 žaloby), neboť žalovaný připustil, že správce daně v daňovém řízení uvedl pro certifikáty zboží nesprávné normy. To ovšem skutečně nic nemění na tom, že certifikáty byly nečitelné či neúplné, přičemž z mezinárodního dožádání vyplynulo, že byly i padělané (viz body 97 a 98 napadeného rozhodnutí).

181. Lze tedy shrnout, že pro stanovení daně za zdaňovací období únor 2015 uplynula prekluzivní lhůta, soud proto podle § 78 odst. 1 zrušil napadené rozhodnutí v rozsahu, v němž jím bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a byl potvrzen platební výměr správce daně ze dne 13. 7. 2018, č. j. 3691149/18/2102-52522-209132, a v tomto rozsahu věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (výrok I tohoto rozsudku).

182. Ve zbývajícím rozsahu naopak soud podle § 78 odst. 7 s. ř. s. žalobu zamítl, neboť žalobní body jsou nedůvodné a soud nezjistil ani žádnou jinou vadu, k níž by byl povinen přihlédnout i bez námítky (výrok II tohoto rozsudku).

183. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle 60 odst. 1 s. ř. s. tak, že náhradu nákladů řízení nepřiznal žádnému z účastníků řízení, neboť žalobkyně měla úspěch ve věci pouze v nepatrném rozsahu. Napadené rozhodnutí bylo zrušeno toliko v rozsahu jednoho z deseti platebních výměrů, kterým byla vyměřena daň ve výši 931 299 Kč, přičemž daňové orgány žalobkyni platebními výměry celkově doměřily, resp. vyměřily daňovou povinnost ve výši 31 366 597 Kč. Převážně úspěšnému žalovanému nicméně nevznikly nahraditelné náklady, jež by převyšovaly náklady na běžnou administrativní činnost, pod niž spadá obhajoba vlastních rozhodnutí před soudem (výrok III tohoto rozsudku).

Poučení :

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

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

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

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

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

Praha 24. září 2021

JUDr. Věra Šimůnková, v. r.
předsedkyně senátu