



aČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Faisala Husseiniho, Ph.D., a JUDr. Mariana Kokeše, Ph.D., ve věci

žalobce: **TRIMETAL s.r.o.**, IČ: 634 89 601
sídlem Hájecká 1194/12, 618 00 Brno
zastoupeného JUDr. Evou Zemanovou, daňovou poradkyní
sídlem Přívrat 12, 616 00 Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 5. 2019, č. j. 18351/19/5300-22444-711307,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 5. 2019, č. j. 18351/19/5300-22444-711307, **se ruší** a věc **se vrací** k dalšímu řízení žalovanému.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 15 342 Kč, a to k rukám jeho daňové poradkyně, JUDr. Evy Zemanové, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Výše označeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil platební výměry Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále též „správní orgán prvního stupně“ či „správce daně“) ze dne 6. 6. 2014, č. j. 2566939/14/3002-24806-706927, a č. j. 2568616/14/3002-24806-706927, kterými byla žalobci podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“) a podle § 147 a § 139 odst. 1 a § 90 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2012 ve výši 2 881 298 Kč a za zdaňovací období červen 2012 ve výši 2 054 637 Kč.
2. Dne 20. 7. 2012 byla žalobci doručena výzva v rámci postupu k odstranění pochybností za zdaňovací období květen roku 2012 a dne 23. 8. 2012 byla výzva v rámci postupu k odstranění pochybností za zdaňovací období červen roku 2012. Prvostupňový správce daně svoje pochybnosti u daňových dokladů přijatých od dodavatele MRC Metal s.r.o., DIČ: CZ27626148 (dále jen „MRC Metal“) za nákup měděných katod dle žalobcem předložených daňových dokladů. Prvostupňovému správci daně vznikly pochybnosti o oprávněnosti nároku na odpočet daně dle § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty, na základě přijatých daňových dokladů od dodavatele MRC Metal, zejména v tom, zda došlo ke skutečnému přijetí plnění tak, jak je na uvedených dokladech deklarováno. Žalobce byl seznámen s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností za příslušná zdaňovací období dne 7. 5. 2014. Dne 22. 5. 2014 se žalobce k tomu vyjádřil (podání zaevidované pod č. j. 2436599/14) s tím, že nenavrhl provedení žádných dalších důkazních prostředků, ani pokračování v dokazování. Správce daně následně vydal platební výměry. Proti těmto platebním výměrům podal žalobce dne 25. 6. 2014 odvolání (zaevidováno pod č. j. 2877855/14 a č. j. 2878003/14), která doplnil dne 9. 7. 2014 (č. j. 3018614/14 a č. j. 3018592/14).
3. Proti následnému rozhodnutí žalovaného o odvolání ze dne 10. 6. 2015, č. j. 18254/15/5300-22444-710968 podal žalobce žalobu, kterou Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 27. 7. 2017, č. j. 29 Af 76/2015-66 (všechna zde uvedená rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na www.nssoud.cz) zamítl. Na základě žalobcem podané kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017-31, uvedený rozsudek krajského soudu i jemu předcházející rozhodnutí o odvolání zrušil.
4. Žalovaný v odůvodnění rozhodnutí uvedl, že v daném případě existovaly objektivní skutečnosti, z nichž vyplývá, že žalobce nepřijal žádná opatření, která po něm mohou být rozumně vyžadována k ověření, zda plnění, která provádí, jej nepovedou k účasti na daňovém podvodu. Skutečnost, že žalobce tyto objektivní skutečnosti ignoroval a nepřijal žádná opatření, aby své účasti na podvodném jednání zabránil, jej vedla k závěru, že žalobce mohl a měl vědět, že předmětná zdanitelná plnění jsou součástí podvodného jednání, v důsledku čehož v souladu s evropským právem nemusí být nárok na odpočet daně správcem daně přiznán. Žalovaný měl za to, že žalobce nevstupoval do obchodního vztahu se společností MRC Metal s.r.o. s náležitou pečlivostí a opatrností, a proto byl oprávněn žalobci odepřít nárok na odpočet daně z předmětných plnění.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

5. Žalobce se v žalobě domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného, jakož i obou platebních výměrů vydaných správním orgánem prvního stupně.
6. Žalobce v prvé řadě namítá, že žalovaný rozhodl ve věci i přes překážku věci rozhodnuté, tedy nezastavil řízení dle § 106 odst. 1 písm. d) daňového řádu.

7. Žalobce je toho názoru, že žalovaný nerespektuje v napadeném rozhodnutí závěry, které učinil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017-31. Žalobce je přesvědčen, že žalovaný je v dané situaci vázán dle § 110 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) právním názorem Nejvyššího správního soudu, který jednoznačně konstatoval nezákonnost původního rozhodnutí žalovaného, a proto měl žalovaný postupem podle § 116 odst. 1 písm. b) daňového řádu zrušit rozhodnutí správce daně.
8. Žalovaný doplnil odvolací řízení o provedení svědecké výpovědi bývalého jednatele MRC Metal pana P. M., dále o zjištěné skutečnosti z trestního řízení s obviněným P. M. a jednatelem společnosti Gigasystems, s.r.o. (dále jen „Gigasystems“), tj. dodavatelem MRC Metal, a dále údaji ze sdělení Ředitelství silnic a dálnic ČR a z mezinárodní výměny informací ve věci přepravy dodaného zboží. Žalovaný tak v napadeném rozhodnutí opakuje celou řadu argumentů a vychází ze stejných okolností, které Nejvyšší správní soud označil za nedůvodné a neprůkazné. Žalovaný označil svědeckou výpověď pana M. za málo spontánní, a tedy nevěrohodnou, a skutečnosti z trestního řízení i údaje ze sdělení Ředitelství silnic a dálnic ČR a z mezinárodní výměny informací ve věci přepravy předmětného zboží označil žalovaný za nové důkazy o vědomé účasti žalobce na daňovém podvodu. Žalobce v žalobě odkázal na své vyjádření ze dne 1. 4. 2019 k seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvě k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 22. 2. 2019, č. j. 8070/19/5300-22444-711307. Žalobce k tomu zdůraznil, že předmětné zboží pořizoval od MRC Metal včetně přepravy až do svého sídla, samotnou přepravu neobjednával ani nehradil, nemohl tedy znát okolnosti okolo přepravy, jakož ani subjekty na ní zúčastněné, což žalobci klade žalovaný opakovaně k tíži, ačkoliv Nejvyšší správní soud na takovém způsobu pořizování zboží ani na neznalosti okolností přepravy a na ní zúčastněných subjektů nespatořoval nic neobvyklého.
9. Žalobce považuje za irelevantní skutečnosti zjištěné ze svědeckých výpovědí v rámci trestního řízení, neboť byly porýzeny v jiném než daňovém řízení, kterého se žalobce neúčastnil, tedy v rozporu s § 96 odst. 5 daňového řádu. Žalobce nebyl o provádění výsledků vyrozuměn, nemohl být přítomen u výsledků, tudíž nemohl klást vyslýchaným otázky. Tyto důkazní prostředky byly proto dle žalobce porýzeny v rozporu se zákonem a byly tak pro účely daňového řízení použity protiprávně dle § 93 odst. 1 daňového řádu. Žalovaný vytýká žalobci, že nenavrlh opakování svědeckých výpovědí, dle žalobce však leží důkazní břemeno zcela na žalovaném, proto měl opakování svědeckých výpovědí iniciovat sám, a to zejména proto, že žalobce brojil proti těmto výsledkům ve svém vyjádření k zjištěným skutečnostem.
10. Žalobce dodává, že doplnění odvolacího řízení nepřineslo žádné relevantní důkazy o nových skutečnostech, žalovaný tak opět neunesl důkazní břemeno ohledně žalobcova povědomí o účasti na daňovém podvodu.
11. Další vadu řízení spatřuje žalobce v tom, že se žalovaný nevypořádal se všemi odvolacími důvody, zejména důvody uvedené v žalobcově vyjádření k zjištěným skutečnostem ze dne 1. 4. 2019, v čemž žalobce spatřuje nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů. Napadené rozhodnutí je dále dle žalobce nepřezkoumatelné pro jeho vnitřní rozporuplnost, jelikož žalovaný jednak uvádí, že žalobci vytýká pouze skutečnosti týkající se spolupráce s dodavatelem, a že jsou mu tak kladeny k tíži jen skutečnosti, které byly ve sféře jeho vlivu, ovšem v dalších bodech napadeného rozhodnutí žalovaný klade žalobci

k tíži účast na daňovém podvodu, jehož původcem a nositelem daňové výhody musel být některý ze subjektů stojících před dodavatelem žalobce.

12. Žalobce opětovně zdůraznil, že žalovaný netvrdí získání daňové výhody žalobce, přesto mu nadále klade k tíži účast na daňovém podvodu, jehož původcem a nositelem této výhody musel být některý ze subjektů stojící v řetězci před dodavatelem. Žalobce proto trvá na tom, že postup žalovaného po vydání rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017-31, a napadené rozhodnutí jsou nezákonné.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě a další podání žalobce

13. Ve vyjádření k žalobě žalovaný odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí o odvolání s tím, že zde vyčerpávajícím způsobem vyjádřil ke všem (odvolacím) námitkám žalobce, a to jak po stránce skutkové, tak právní. Žalovaný podotýká, že žalobní námitky se do jisté míry shodují s námitkami odvolacími.
14. Žalovaný konstatuje, že ačkoliv byl při rozhodování vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vyjádřeným v rozsudku ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017-31, Nejvyšší správní soud jej explicitně nezavázal ke konkrétním nápravným krokům v dalším řízení, proto má žalovaný za to, že v daném odvolacím řízení nepostupoval v rozporu se závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu ve smyslu § 78 odst. 5 s. ř. s. Nad rámec toho žalovaný uvádí, že i kdyby byl v navazujícím řízení vázán konkrétním názorem Nejvyššího správního soudu, je namíste odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 6. 2004, č. j. 2 Ads 16/2003-56, publikovaný pod č. 352/2004 Sb. NSS, ze kterého plyne, že vázanost správního orgánu rozhodnutím soudu může být prolomena, a to v případě nových skutečností, resp. skutkových zjištění.
15. Žalovaný dále nesouhlasí s žalobcem v tom, že po zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu měl žalovaný rozhodnout o zastavení řízení. Odkaz žalobce na § 106 odst. 1 písm. d) daňového řádu je nepřipadný, neboť užití tohoto ustanovení přichází v úvahu tam, kde existuje pravomocné rozhodnutí ve věci. V daném případě sice žalovaný původním rozhodnutím o odvolání pravomocně rozhodl, nicméně poté bylo toto rozhodnutí právě na základě uvedeného rozsudku Nejvyššího správního soudu zrušeno s tím, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení. V daném případě tedy nebylo nikterak namíste odvolací řízení po zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu zastavovat.
16. Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud v předmětném rozsudku dospěl k závěru, že objektivní okolnosti uvedené v původním rozhodnutí o odvolání dostatečně nesvědčí o možné účasti žalobce na podvodu na DPH, žalovaný uložil prvostupňovému správci daně řízení doplnit. Odvolací řízení bylo doplněno takto (v podrobnostech viz body [61] až [77] rozhodnutí o odvolání).
17. Žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí o odvolání definoval objektivní okolnosti (body [95] a násl. napadeného rozhodnutí), které ve světle nově zjištěných skutečností představují logicky ucelený soubor vzájemně provázaných a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě prokazují, že žalobce vědět měl a mohl, že se účastní transakcí zasažených podvodem na DPH. V daném případě žalobce nepožadoval sepsání písemné smlouvy (příp. objednávky), ignoroval skutečnosti o formálním sídle dodavatele, neověřil si skutečnosti v obchodním rejstříku (podpis, účetní závěrky), ignoroval skutečnosti ve věci přepravy zboží (ze skutečnosti, že CMR listy se dostaly do dispozice žalobce, nebo u předání zboží byla přítomna osoba, která tyto potvrdila, muselo být

žalobci již v den prvního závozu měděných katod známo, že předmětné zboží je přeprodáváno v řetězci společnosti). Rozhodnutí o odvolání obsahuje logické a bezrozporné závěry, přičemž skutečnosti nově zjištěné z trestního řízení tyto závěry žalovaného bez dalšího potvrzují.

18. Žalovaný se všemi nově zjištěnými skutečnostmi a jejich vyhodnocením (viz body [61] a násl. rozhodnutí o odvolání) seznámil žalobce v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu a bylo mu umožněno, aby se k tomu vyjádřil. Žalovaný zdůrazňuje, že nově zjištěné a popsane skutečnosti s ohledem na časový průběh vedeného trestního řízení nemohly být zohledněny ve fázi prvního odvolacího řízení, avšak dosahují takové intenzity relevance pro řízení, že nemohou být odvolacím orgánem bezdůvodně přehlíženy. Tyto skutečnosti byly hodnoceny komplexně v kontextu dříve zjištěných skutečností.
19. Žalovaný konstatuje, že na základě doplnění předmětného odvolacího řízení došlo ke zjištění zcela zásadních skutečností ohledně předmětného obchodního řetězce. Nově zjištěné skutečnosti z trestního řízení vedeného ve vztahu k předmětným obchodům ve světle předchozích zjištěných skutečností rozkryly způsob obchodování v řetězci společnosti, přičemž správce daně neměl v době předchozího daňového řízení o *modu operandi* povědomí, neboť informace o šetření v trestněprávní rovině byly zjištěny až v navazujícím odvolacím řízení. Žalovaný má za nepochybné, že zjištěné objektivní okolnosti ve světle nových zásadních zjištění bezesporu obstojí. V tomto smyslu je třeba odmítnout argumentaci žalobce, že žalovaný nesmyslně a arogantně uplatňuje celou řadu argumentů, které Nejvyšší správní soud označil za nedůvodné a neprůkazné.
20. K výhradě žalobce ohledně použitelnosti nových důkazů žalovaný poznamenává, že tyto důkazy zjištěné z trestních řízení vedených ve vztahu k popsanému obchodnímu řetězci a osob do něj zapojených byly užity s ohledem na § 93 odst. 2 daňového řádu, přičemž žalobce v rámci předmětného odvolacího řízení nevyjevil návrh na opakovaném provedení svědeckých výpovědí i v rámci daňového řízení o jeho daňové povinnosti ve smyslu § 93 odst. 3 daňového řádu. Výpovědi osob zapojených do obchodního řetězce v rámci trestního řízení je třeba označit za relevantní, přičemž nebyl shledán jakýkoli procesní nedostatek při jejich provedení, či získání. Předmětné výpovědi a informace z nich plynoucí proto byly zcela zákonným způsobem užity v předmětném daňovém řízení.
21. Co se týče žalobcem namítané nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí o odvolání, žalovaný toto zcela odmítá, neboť má za to, že odůvodnění napadeného rozhodnutí o odvolání splňuje veškeré požadavky uvedené v § 102 odst. 3 a 4 daňového řádu ve shodě s požadavky kladenými na přezkoumatelnost správních rozhodnutí vyjádřenými v judikatuře správních soudů, podle kterých je rozhodnutí o odvolání přezkoumatelné, pokud je z něj patrné, na základě čeho bylo rozhodnuto, a je v něm vysvětleno, z jakých důvodů jsou námitky účastníka řízení shledány nedůvodnými.
22. Žalovaný má za to, že žalobou napadené rozhodnutí netrpí nezákonnostmi a provedená řízení vadami žalobcem tvrzenými, a proto navrhuje, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.
23. V reakci na vyjádření žalovaného byla soudu doručena replika žalobce, v níž setrval na žalobní argumentaci. Žalobce je toho názoru, že žalovaný reagoval ve svém vyjádření na námitky pouze obecně nebo vůbec.

24. Žalobce poukazuje na to, že žalovaný opět pouze konstatuje, že ve světle nově zjištěných skutečností představují tyto logicky ucelený soubor vzájemně provázaných a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě prokazují, že žalobce vědět měl a mohl, že se účastní transakcí zasažených podvodem na DPH. Tento závěr však dle žalobce žalovaný opět srozumitelně nevyložil, tedy jak a proč tyto nově zjištěné skutečnosti spolehlivě prokazují, že žalobce měl a mohl vědět o daňovém podvodu.
25. Žalobce dále uvedl, že žalovaný ve vyjádření pouze uvádí, že dle judikatury je rozhodnutí přezkoumatelné, pokud je v něm vysvětleno, z jakých důvodů jsou námitky žalobce shledány nedůvodnými, proč správní orgán nepovažoval za důvodnou jeho právní či skutkovou argumentaci, proč jeho námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, toto se žalobce však nedozvěděl ani z napadeného rozhodnutí ani z vyjádření žalovaného k žalobě. Navzdory citované judikatuře žalovaný dle žalobce pouze konstatoval, že rozhodnutí bez dalšího splňuje uvedené požadavky, a není proto nepřezkoumatelné.
26. Žalobce rovněž trvá nato, že žalovaný neměl vydat další rozhodnutí o odvolání, ale řízení dle § 116 odst. 1 písm. d) daňového řádu zastavit.

IV. Posouzení věci soudem

27. Soud v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, včetně řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba **je důvodná** (§ 78 odst. 1 s. ř. s.).
28. Předně se soud zabýval žalobní námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Bylo by totiž předčasné zabývat se právním posouzením věci samé, pokud by bylo napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné. Námitku nepřezkoumatelnosti soud neshledal důvodnou a přílehavou. Napadené rozhodnutí je dle soudu srozumitelné, strukturované a ve sporných otázkách dostatečně odůvodněné. Žalovaný reagoval na všechny podstatné aspekty projednávané věci a relevantní námitky, které v daňovém řízení žalobce vznesl. Napadené rozhodnutí obsahuje rozbor a zhodnocení podkladů rozhodnutí, úvahy, kterými se správní orgán řídil při hodnocení skutkového stavu, při výkladu právních předpisů a jejich jednotlivých ustanovení, jakož i to, proč byly aplikovány způsobem, který vedl k výslednému rozhodnutí. V projednávané věci rozhodnutí žalovaného vadou nepřezkoumatelnosti netrpí, neboť je zřejmé, z jakého zjištěného stavu věci žalovaný vycházel a jak jej právně posoudil; hodnocení správnosti a úplnosti skutkových a právních úvah, na kterých žalovaný poté své rozhodnutí založil, je již otázkou zákonnosti. Napadené rozhodnutí proto není nepřezkoumatelné, a to ať už z důvodu nesrozumitelnosti, pro nedostatek důvodů ani pro vnitřní rozpornost.
29. Dále se soud zabýval námitkou věci pravomocně rozhodnuté. Soud k této námitce uvádí, že první rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 6. 2015, č. j. 18254/15/5300-22444-710968, bylo zrušeno rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017-31, věc se tak procesně vrátila do toho stavu řízení, kdy o odvolání žalobce nebylo rozhodnuto. Za tohoto stavu se tak o žádnou překážku řízení nejedná, neboť zde žádné předchozí pravomocné rozhodnutí o odvolání žalobce proti platebním výměrům není (srov. nálezný Ústavního soudu ze dne 14. 1. 2008, sp. zn. I. ÚS 822/06 dostupný z <http://nalus.usoud.cz>). Podle konstantní judikatury by šlo o překážku věci pravomocně rozhodnuté, pokud by došlo ke zrušení platebních výměrů, čímž by bylo daňové řízení

skončeno (viz např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, publikované pod č. 1865/2009 Sb. NSS). Námitka věci pravomocně rozhodnuté je proto nedůvodná.

30. Předmětem sporu v dané věci je neuznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty z daňových dokladů přijatých od dodavatele MRC Metal za zdaňovací období květen 2012 a červen 2012. Po provedeném postupu k odstranění pochybností bylo dle správce daně z hlediska zjištěných objektivních skutečností konstatováno, že stěžovatel věděl nebo měl vědět, že je zapojen do podvodného obchodního řetězce.
31. Soud poznamenává, že není sporné, že v průběhu daňového řízení bylo faktické plnění od deklarovaného dodavatele prokázáno. Žalobce splnil materiální zákonné podmínky dle § 72, resp. § 73 zákona o dani z přidané hodnoty pro uplatnění nadměrného odpočtu (žalobci bylo zboží dodáno, dodávku uskutečnil deklarovaný dodavatel – plátce DPH, a to za obvyklou deklarovanou cenu, přitom v průběhu nedocházelo k jejímu umělému navyšování, plnění bylo využito v rámci ekonomické činnosti žalobce; dodání prokázal žalobce daňovými doklady). Za nesporné považuje soud i to, že žalobce byl součástí řetězce, který byl zatížen podvodem na dani z přidané hodnoty, jelikož měl přijmout plnění (měděné katody), aniž by některým z předchozích článků řetězce byla odvedena daň. Povinností správce daně tedy bylo u žalobce nalézt a prokázat objektivní skutečnosti, ze kterých by bylo možné dovodit, že žalobce věděl nebo měl vědět, že předmětné plnění bylo součástí daňového podvodu.
32. V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017-31, kterým bylo zrušeno první rozhodnutí žalovaného o odvolání Nejvyšší správní soud konstatoval, že „[z] judikatury zdejšího soudu vyplývá, že je to právě správce daně, koho tíží břemeno k prokázání povědomosti daňového subjektu o daňovém podvodu.[...] Ani na základě dalších, žalovaným popsanych objektivních skutečností, týkajících se osob od stěžovatele odlišných, nelze dospět k závěru, že žalovaný unesl důkazní břemeno stran toho, že stěžovatel se nechoval dostatečně obezřetně, resp. že mohl rozpoznat, že se účastní podvodu na dani, či že záměrem stěžovatele či jeho dodavatele či předchozích článků obchodu bylo čerpat odpočet na DPH a že věděl nebo mohl vědět, že DPH nebyla v řetězci v plné výši odvedena. Stěžovateli je v rámci objektivních (fakticky přitěžujících) skutečností přičítáno neodvedení daně jinými články řetězce, jejich sídlo na virtuální adrese, nesplnění i jiných než daňových povinností, či jejich následná nekontaktnost. Skutečnosti, o které argumentaci o povědomosti o daňovém podvodu či zapojení v něm, žalovaný opírá, se týkají daňových povinností jiných subjektů. Pro závěr o vědomosti stěžovatele bylo proto nutno především prokázat, zda stěžovatel o záměrném neplnění těchto povinností či chování těchto subjektů mohl vědět či věděl; zda věděl o skutečném původu zboží, znal způsob a charakter přepravy a věděl, přes které společnosti bude zboží přeprodáváno. O povědomosti či účasti stěžovatele na podvodu by nebylo pochyb, pokud by stěžovatel jednal a obchod uzavřel se subjektem stojícím na začátku řetězce, a pouze formálně by zboží odebíral a fakturoval od svého dodavatele, sjednával by s ním postup zboží přes jednotlivé články, organizoval dopravu, přitom by docházelo např. k umělému navyšování ceny. Nic takového správce daně nezjistil, ze spisu tato skutečnost ani nevyplývá a ani takovou spojitost správce daně neprokázal. Rovněž neodvedení daně některým ze subjektů v řetězci, jak zdejší soud opakovaně konstatoval, není dostačujícím argumentem; k tomu by musely přispět další okolnosti, z nichž by bylo lze dovodit, že stěžovatel o jednání, jehož jediným účelem bylo vylákání daňové výhody, věděl, tedy věděl, že daň nebude nebo nebyla v předchozím stupni zaplacená. Ani to nebylo v řízení prokázáno. [...] Dle přesvědčení Nejvyššího správního soudu stěžovatel v rozumné míře a

v jeho reálných možnostech z dostupných zdrojů ověřil skutečnosti týkající se jak samotného dodavatele, tak dodávaného zboží, co se týče jeho původu [pozn.: zvýraznění doplnil KS v Brně]. Pokud správce daně má mít právo odmítnout nárok na odpočet, musí prokázat „zlou víru“ na straně plátce daně, tj. prokázat, nikoli pouze tvrdit či se domnívat, že kupující věděl nebo vědět mohl či měl, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu. Z výkladových stanovisek SDEU lze dovodit, že i v případě, že se prokáže podvod, tak i tehdy má kupující nárok na odpočet daně, pokud o tomto podvodu nevěděl ani vědět nemohl. [...] Nejvyšší správní soud nesdílí závěr žalovaného potažmo krajského soudu, že předestřená objektivní kritéria jako celek prokazují, že stěžovatel mohl vědět, že se účastní plnění, které je součástí podvodného obchodu; tato ani jednotlivě ani ve vzájemných souvislostech nevykazují takovou intenzitu, aby nasvědčovala povědomí stěžovatele o účasti na daňovém podvodu; skutečnosti, které jsou jejich obsahem, jsou dobře vysvětlitelné i jinak. Žalovaný z nich pouze vytvořil konstrukci založenou především na svých domněnkách, konkrétními tvrzeními stěžovatele se nezabýval a dovozuje, že pokud by stěžovatel učinil řadu úkonů, které neučinil, musel by takovou povědomost mít (např. žalovaný opakovaně zdůrazňuje, že pokud by stěžovatel požadoval doklady o přepravě, musel by vědět, že zboží pochází od společnosti BB STEEL; byť stěžovatel opakovaně uváděl, že dopravu nezajišťoval). Některá z nich nebyla vůbec způsobilá jakoukoli souvislost s možným podvodným jednáním navodit (např. nezveřejnění účetní závěrky, či uzavření písemné smlouvy; není ani zřejmé, jak měl stěžovatel prokázat, že ústní dohody v tomto oboru podnikání jsou zcela běžné- zde bylo naopak na správci daně, aby prokázal, že tomu tak není, že se o běžnou obchodní praxi nejedná a proč). Dle Nejvyššího správního soudu stěžovatel učinil řadu relevantních úkonů před uzavřením obchodu, které lze považovat za standard opatrnosti či obezřetnosti. Obchodoval-li s prověřeným subjektem již opakovaně, přičemž vždy bezproblémově, nelze mu vyčítat, že se choval neobezřetně, pokud nezjišťoval další skutečnosti, či že měl mít důvodné pochybnosti o jeho možném zapojení v daňovém podvodu a prověřovat jeho případné dodavatele.“

33. Z uvedeného vyplývá, objektivní okolnosti zjištěné žalovaným v předchozím rozhodnutí o odvolání ze dne 10. 6. 2015, č. j. 18254/15/5300-22444-710968, dostatečně nesvědčí o možné účasti žalobce na daňovém podvodu. Žalovaný, pro odepření nároku žalobce na odpočet, musí prokázat, že žalobce věděl nebo mohl vědět o záměrném neplnění daňových povinností či chování subjektů zapojených do přepravy zboží, nebo že věděl o skutečném původu zboží, anebo znal způsob a charakter přepravy a věděl, přes které společnosti bude zboží přeprodáváno.
34. Žalovaný uložil správci daně řízení doplnit. Správce daně doplnil dokazování o svědeckou výpověď pana P. M. (jednatel MRC Metal), pana B. M. (otec P. M.); o doplněné důkazy P. M., o sdělení Ředitelství silnic a dálnic ČR, o informace o MRC Metal a o zjištění z trestního řízení.
35. K námitce protiprávního použití svědeckých výpovědí z trestního řízení krajský soud uvádí, že dle § 93 odst. 2 daňového řádu platí, že „[z]a podmínek podle odstavce 1 lze 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.“ a odst. 3 pak praví, 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.“ Z uvedeného vyplývá, že správce daně, je povinen provést opětovně výslech svědků v daňovém řízení pouze na návrh daňového subjektu. K tomu soud dodává, že

tento postup nijak nesouvisí s důkazním břemenem, ale jde o předepsaný způsob užití a obstarávání důkazních prostředků. Zákon tak výslovně žalovanému dává možnost užít protokolů o výsleších svědků i z trestního řízení a žalobci zase dává možnost navrhnout jejich opakované provedení, pokud má žalobce např. zájem na tom klást svědkům otázky apod. Námitka žalobce stran protiprávnosti použití svědeckých výpovědí z trestního řízení je nedůvodná.

36. Z doplněného dokazování zjistil správce daně následující skutečnosti:
37. Svědecké výpovědi P. M. a B. M., jakož i důkazy doplněné P. M. a sdělení Ředitelství silnic a dálnic ČR nepřinesly do řízení žádné nové poznatky. Pan P. M. potvrdil spolupráci mezi MRC Metal a žalobcem, a že dopravu zboží (měděných katod) zajišťovala společnost MRC Metal; na název přepravce si již nepamatoval. Informacemi o MRC Metal získaných prostřednictvím kontrolora s celorepublikovou působností bylo zjištěno, že společnost neplní své daňové povinnosti od roku 2009, a že za šetřená období byla daňová přiznání podána až dne 15. 11. 2012, tedy až po zahájení daňového řízení u žalobce. V rámci mezinárodní výměny informací bylo zjištěno od slovenského správce daně, že vozidla, která měla ve dnech 16. 5. 2012 a 24. 5. 2012 dopravit měděné katody žalobci, registračních značek X a X, nevyhovují žádnému vozidlu, a registrační značky X byla v období od 28. 6. 2010 do 26. 8. 2015 registrovaná na vlastníka MEBS, spol. s.r.o. RZ X byla od 28. 8. 2006 do 8. 2. 2013 registrovaná na vlastníka A. C. Dle výpisu ze Živnostenského registra SR A. C. zanikla živnostenská oprávnění (předmět podnikání cestná nákladná doprava zanikl dne 21. 4. 2005, pronájem dopravných prostředků zanikl dne 24. 1. 2015 a vnútroštátna nákladná cestná doprava zanikla dne 3. 12. 2013).
38. Ze spisu obchodní společnosti Gigasystems (dodavatel společnosti MRC Metal) správce daně zjistil, že na základě usnesení Policie České republiky (dále jen „PČR“) ze dne 15. 3. 2016, č. j. KRPB-283717/TČ-2012-060081-SOV, zahájila PČR pro zvlášť závažný zločin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby trestní stíhání osob, mezi nimiž jsou také P. M., bývalý jednatel obchodní společnosti MRC Metal, a P. B. V., jednatel obchodní společnosti Gigasystems. V roce 2012 měla společnost Gigasystems pořizovat měděné katody od společnosti CROSTAT, které pak měla dodávat společnosti MRC Metal. Pan P. B. V. (jednatel Gigasystems) popíral, že by sám přímo zajišťoval prodej měděných katod svému odběrateli MRC Metal, či že by sám aktivně oslovoval svého dodavatele CROSTAT. Opakovaně uvedl, že veškerou činnost společnosti Gigasystems aktivně řídil pan V. F.. Ani druhá jednatelka společnosti Gigasystems (paní K. K.) aktivně činnost společnosti Gigasystems neřídila (kromě výpovědi paní K. K., je to zřejmé také z výpovědi pana P. B. V. i paní M., účetní společnosti Gigasystems). P. B. V. ve svém podání na PČR dne 17. 3. 2014 uvedl, že zboží uvedené na fakturách nikdy neviděl, neobjednával, nezajišťoval jeho přepravu a ani nedojednával, komu bude zboží dále dodáváno. O původu zboží nic nevěděl, věděl jen, že zboží zajišťoval pan F. a že měděné katody měl pořizovat od společnosti CROSTAT – to poznal z faktur, které mu byly předloženy k podpisu.
39. P. M. (jednatel a společník MRC Metal) dne 31. 3. 2014 na PČR ve svém podání uvedl, že v roce 2012 obchodoval s měděnými katodami, které nakupoval od společnosti Gigasystems a prodával dvěma společnostem, z nichž jednou z nich je žalobce. K tomu uvedl, že zboží šlo přímo od dodavatele k odběrateli a platby šly rovněž přes účet MRC Metal. Dále uvedl, že za společnost Gigasystems jednal s P. B. V., s nímž jednal většinou přes telefon nebo e-mailem. Obchod nejprve domluvil s panem F. (ten P. M. seznámil s panem P. B. V.). Dále P. M. uvedl, že podrobnosti obchodu byly domlouvány buď telefonicky, nebo e-mailem.

Rovněž i doklady mu zasílali e-mailem. Dále uvedl, že k žalobci jezdil nepravdělně, kde si zkontroloval zboží dodané panem B. Potvrzený dodací list mu žalobce zaslal e-mailem a originály si osobně předávali při kontrole zboží. Dále Petr M. uvedl, že jelikož k žalobci nejezdil pravidelně, tak mu předal k dispozici své razítko, aby potvrzovali jeho předání zboží. Za žalobcem dle svého tvrzení jezdil tak jednou za čtrnáct dní a to si vždycky doklady vyřídili, podepsal nepodepsané příslušné doklady (faktury a dodací listy).

40. B. B. (jednatel společnosti B&B STEEL TRADE s.r.o., dále jen „B&B STEEL TRADE“) dne 16. 12. 2013 na PČR do protokolu uvedl, že měděné katody dodával mj. též společnosti CROSTATA, kterou zastupoval jednatel pan L. V., s nímž jednal. Jednatel této společnosti ho měl sám kontaktovat v roce 2012. Jednal přímo s jednatelem, nikdo další při jednáních nebyl. Dopravu si měla společnost CROSTATA zajišťovat sama, pan B. jen doporučil přepravce C.S.C Cargo. Dopravce pak pana B. kontaktoval, aby věděl, kdy má být nachystaný na překládku. Zboží bylo zabezpečované od německého dodavatele Westmetal sídlícího ve Wuppertalu a bylo přepravované z Německa nebo Rakouska do Bratislavy a následně do Brna. Zboží dopravené do Bratislavy bylo umístěné v pronajatých skladech v Bratislavě. Zboží si odběratel přebíral v Brně, bylo to v lokalitě Černovice, na parkovišti naproti ČSAD. Zboží měl přebírat jednatel, který i zboží kontroloval.
41. L. V. (jednatel CROSTATA) na PČR do protokolu ze dne 15. 2. 2017 uvedl, že ho pan F. vyzvedl a dále popsal skutečnosti týkající se přebírání nákladu z kamionu v Brně-Černovicích a souvisejících dokladů. Z trestního spisu vyplynulo, že pana L. V. do těchto podvodných transakcí zapojil pan V. F. (zařídil založení společnosti CROSTATA, zajišťoval též jednotlivé obchodní transakce).
42. K. Š. (jednatel žalobce) uvedl do protokolu na PČR dne 20. 3. 2017, že zná pana M., jednatele MRC Metal. Uvedl, že zná jen M. příjmení, určitě se spolu viděli, M. nabízel „nějakou surovinu z měděných katod“. Žalobce měl dosahovat zisku na 1 kamionu cca 80 až 100 EUR/t.; cena byla stanovena dle burzy v Londýně. Přepravu nezajišťoval, ale měl ji zajišťovat M. Po příjezdu nechal kamion vyložit, pak přijel kamion odběratele a tento nechal po zvážení naložit. Rovněž se měla kontrolovat kvalita měděných katod zaměstnanci žalobce. Chemická čistota se měla kontrolovat ručním spektrometrem. Pana B. pan K. Š. zná, obchodovali spolu se šrotem v letech 2010 až 2011. K časové náročnosti obchodních transakcí od nákupu do prodeje uvedl: „Asi pár dní. Asi do týdne.“ Cena u prodeje se odvíjela od ceny LME v den nákupu, neboť v ten den byl potvrzen obchod. Postup obchodních transakcí byl následující: Pan M. oslovil žalobce s nabídkou měděných katod, ten obratem kontaktoval své potenciální odběratele, a pokud měl odběratele, obchod potvrdil (celé to mělo dle pana Š. trvat cca 5 minut).
43. Správce daně dále zjistil, že žalobce v minulosti obchodoval se společností IN STEEL s. r. o., jejímž jednatelem byl pan B. B., pozdější jednatel společnosti B&B STEEL TRADE. K této spolupráci žalobce uvedl, že skončila neúspěchem, společnost IN STEEL s. r. o. nezaplatila žalobci pohledávky ve výši 2,075 mil. Kč, a ten byl nucen je jako nedobytné odepsat. Z této skutečnosti správce daně vyvodil, že se do pozice dodavatele v řetězci dostal subjekt, který byl v minulosti odběratelem žalobce, a nejednalo se o solidního partnera.
44. Z popsání zjištění vyvodil žalovaný závěr, že byl vytvořen řetězec společností, které postupně prefakturovaly předmětná plnění za účelem čerpání nadměrného odpočtu. Závěr o povědomosti žalobce o účasti na daňovém podvodu žalovaný učinil na základě nezkušenosti žalobce s dodavatelem (MRC Metal), absence smluvních podkladů,

osoby dodavatele a osoby za dodavatele jednající, ze způsobu přepravy a převzetí zboží, vystavování důkazů a dispozice nástroji dodavatele (účetnictví dodavatele, zapůjčení razítka).

45. Žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí o odvolání definoval objektivní okolnosti (body [95] a násl. napadeného rozhodnutí), které mají ve světle nově zjištěných skutečností představovat logicky ucelený soubor vzájemně provázaných a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě prokazují, že žalobce vědět měl a mohl, že se účastní transakcí zasažených podvodem na DPH. V daném případě žalobce nepožadoval sepsání písemné smlouvy (příp. objednávky), ignoroval skutečnosti o formálním sídle dodavatele, neověřil si skutečnosti v obchodním rejstříku (podpis, účetní závěrky), ignoroval skutečnosti ve věci přepravy zboží (ze skutečnosti, že CMR listy se dostaly do dispozice žalobce, nebo u předání zboží byla přítomna osoba, která předání potvrdila, muselo být žalobci již v den prvního závozu měděných katod známo, že předmětné zboží je přeprodáváno v řetězci společností).
46. Krajský soud nesdílí závěr žalovaného, že předestřená objektivní kritéria jako celek prokazují, že stěžovatel mohl vědět, že se účastní plnění, které je součástí podvodného obchodu. Žalovaný se při doplnění dokazování zaměřil opět spíše na prokázání existence daňového podvodu a jeho mechanismu, ale již méně na prokázání možnosti povědomí žalobce o účasti na tomto daňovém podvodu. Jak soud již výše konstatoval, není sporu o tom, že byl žalobce součástí řetězce, který byl zatížen podvodem na dani z přidané hodnoty.
47. Žalovaný opětovně klade žalobci k tíži neprověření svého dodavatele, neuzavření písemné kupní smlouvy, nedostatečnou kontrolu předmětu plnění, či způsob organizace dopravy zboží a tuto dopravu jako takovou. K těmto skutečnostem se vyjádřil již Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017-31 (viz body [40] až [43] rozsudku; viz také citace v bodě 32. tohoto rozsudku Krajského soudu v Brně) tak, že nevykazují takovou intenzitu, aby nasvědčovala povědomí stěžovatele o účasti na daňovém podvodu.
48. Jedinou relevantní skutečností, která mohla žalobce upozornit na možné zapojení dalších subjektů do obchodní transakce, byla přítomnost pana B. B. a L. V. u vykládky zboží u žalobce. I přes minulou zkušenost žalobce s panem B. nemá soud za prokázané, že by v tu chvíli žalobce musel vědět, kdo se na transakci účastní. Soud připouští, že pokud by zástupce žalobce rozpoznal při vykládce zboží pana B., bylo by v rámci obecné obezřetnosti (s ohledem na zkušenost z minulosti) si jeho účast na obchodu ověřit. Ze správního spisu však nevyplývá nic, co by nasvědčovalo tomu, že se tak mělo stát.
49. Krajský soud dospěl k závěru, že žalovaný neunesl důkazní břemeno, které v případě aplikace objektivních okolností leží v souladu s ustálenou judikaturou výhradně na něm (srov. bod [41] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017-31). Uváděné objektivní okolnosti nesvědčí, a to ani v jejich celkovém posouzení, dostatečně o povědomí stěžovatele o jeho možné účasti na daňovém podvodu, nedostatky v prokázání možnosti povědomí žalobce o účasti na daňovém podvodu tak nebyly napraveny ani doplněním dokazování po zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017-31. Krajský soud v Brně se tak domnívá, že nosné důvody citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu se uplatní i nyní, kdy nově zjištěné skutečnosti nepředstavují důvod pro „prolomení“ vázanosti žalovaného názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem. To zdejší soud uvádí při vědomí konkrétních

skutkových okolností věci, jejichž určitá specifická brání širšímu zobecňování pro jiné případy.

V. Závěr a náklady řízení

50. S ohledem na výše uvedené krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil z důvodu nezákonnosti dle § 78 odst. 1 s. ř. s. a současně dle § 78 odst. 4 s. ř. s. věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.) a bude tedy na něm, aby zajistil nápravu shora vytčených vad.
51. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.
52. Žalobce dosáhl v řízení o žalobě plného úspěchu, a proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Odměna žalobcova zástupce (zástupkyně) a náhrada hotových výdajů byla stanovena podle § 35 odst. 2 s. ř. s. a vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. V daném případě se jednalo o tři úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, žaloba, další písemné podání ve věci) a tři režijní paušály, a to ve výši $3 \times 3 \text{ 100 Kč}$ a $3 \times 300 \text{ Kč}$ [§ 7 bod 5., § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a) a d), § 13 odst. 3 advokátního tarifu], tedy celkem 10 200 Kč. Protože je žalobcova zástupkyně plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku 2 142 Kč, odpovídající dani (21 %), kterou je povinna z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Žalobci dále přísluší náhrada za zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč.
53. Celkem tedy byla žalobci vůči žalovanému přiznána náhrada nákladů ve výši 15 342 Kč. K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou lhůtu.

Poučení:

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

Brno 30. září 2021

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu