



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Ing. Venduly Sochorové a Mgr. Karla Černína, Ph.D. ve věci

žalobkyně: **AMIPOL ZLÍN s.r.o.**
sídlem Všemina 301, Všemina
zastoupena Punktum, spol. s r. o.
sídlem Otická 758/19, P. O. BOX 29, Opava

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 8. 2019, č. j. 36181/19/5300-22442-712773

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

- 1. V projednávané věci jde o posouzení, zda se žalobkyně vědomě účastnila podvodu na DPH při obchodování s měděnými katodami.

2. Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) zahájil dne 16. 6. 2014 u žalobkyně daňovou kontrolu na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období duben 2014, kterou následně rozšířil i na zdaňovací období květen, červen a červenec 2014. Na jejím základě dospěl k závěru, že se žalobkyně účastnila podvodného jednání při obchodování s měděnými katodami, o němž měla nebo mohla vědět. Vydal proto dne 28. 6. 2018 následující platební výměry:
 - č. j. 1502891/18/3301-51521-702877, jímž žalobkyni vyměřil nadměrný odpočet na DPH za období duben 2014 ve výši 172 300 Kč,
 - č. j. 1502999/18/3301-51521-702877, jímž žalobkyni vyměřil nadměrný odpočet na DPH za období květen 2014 ve výši 170 162 Kč,
 - č. j. 1503045/18/3301-51521-702877, jímž žalobkyni vyměřil nadměrný odpočet na DPH za období červen 2014 ve výši 231 207 Kč,
 - č. j. 1503068/18/3301-51521-702877, jímž žalobkyni vyměřil nadměrný odpočet na DPH za období červenec 2014 ve výši 7 188 Kč.
3. Proti platebním výměrům brojila žalobkyně odvoláními, která žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl a platební výměry potvrdil.

II. Obsah žaloby

4. Žalobkyně v podané žalobě namítla, že jí správce daně nezákonně odepřel nárok na odpočet DPH při dodání zboží do Evropské unie. Domnívala se rovněž, že rozhodnutí bylo vydáno po uplynutí lhůty pro stanovení daně.
5. Popsala, že provozuje nákladní dopravu a zasilatelství. Zabývá se rovněž delší dobu obchodováním s měděným granulátem, drtí a kabely. Není tedy pravdou, že by neměla žádné zkušenosti s obchodováním s barevnými kovy. Závěr žalovaného, že žalobkyně podceňuje veškerá obchodní rizika a podílí se na daňových podvodech, tak je nesprávný.
6. Bezprostředním dodavatelem žalobkyně byla společnost TRIMETAL s. r. o., která je solidní a stabilní společností. Hmotněprávní i formální podmínky nároku na odpočet byly dle finančních orgánů splněny. Sporné však zůstává, zda lze žalobkyni vinit z vědomé účasti na daňovém podvodu.
7. Z řetězce zjištěného správcem daně plyne, že pokud se skutečně stal podvod, došlo k němu čtyři dodavatelské subjekty před žalobkyní. V obchodním styku je přitom vyloučeno, aby obchodník znal více než jeden předcházející článek řetězce – jinak by některé dodavatele obešel a pokusil se obchodovat kratší cestou. Je tedy vyloučeno, aby žalobkyně znala kohokoli před dodavatelem Trimetal. Aby žalovaný unesl své důkazní břemeno, musel by prokázat, že žalobkyně daňový podvod organizovala, nebo alespoň znala všechny předešlé články řetězce. To splněno nebylo.
8. Přestože byla v řetězci zjištěna chybějící daň, je absurdní, aby byla doměřena všem následným článkům řetězce. Cílem správce daně tak nebylo doměřit daň správně, ale vybrat ji od těch, kteří jsou solventní. Žalovaný několikanásobně vymáhá jednu a tutéž daň, což dokazuje daňové řízení vedené s dodavatelem Trimetal.
9. Nesouhlasí rovněž s tím, že měděné katody jsou rizikovou komoditou, nebo že by celoroční objednávka měla být rizikovým faktorem. Jindy jsou naopak daňovým

subjektům vyčítány obchody nahodilé. Objektivní okolnosti jsou účelově vymyšlené s cílem dovést podvodné jednání žalobkyně.

10. Žalobkyně se rovněž domnívá, že rozhodnutí bylo vydáno po uplynutí lhůty pro stanovení daně. Podle § 136 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, byl posledním dnem pro podání přiznání za poslední zdaňovací období 25. 8. 2014. Po 26. 8. 2017 tak nebylo možné stanovit daň, přičemž v nyní projednávaném případě bylo žalobkyni napadené rozhodnutí doručeno 12. 9. 2019, tedy po uplynutí prekluzivní lhůty. Napadené rozhodnutí se k otázce prekluze nijak nevyjadřuje, proto je v tomto směru nepřezkoumatelné. Lhůtu pro stanovení daně nemohlo ovlivnit zahájení daňové kontroly, neboť ze spisu nevyplývá, že by konkrétní osoba byla tímto jednáním pověřena. Ani z protokolů neplyne, že by při zahájení kontroly disponovaly úřední osoby příslušným pověřením. Stejně tak nemohlo běh lhůty pro stanovení daně ovlivnit mezinárodní dožádání, neboť ze spisu není zřejmé, jaké skutkové okolnosti mělo dožádání prověřit. O skutkových okolnostech případu nepanovaly pochybnosti, proto nebylo provádění dožádání nezbytné. Ani žalovaný v napadeném rozhodnutí potřebnost dožádání nevysvětlil. Ke všem dodávkám předložila žalobkyně originály CMR listů potvrzené příjemci. Vliv na prekluzi má rovněž absence výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu a datum skutečného zahájení daňové kontroly.
11. Dále žalobkyně tvrdila, že nebyla seznámena se všemi skutečnostmi, které měly vliv na doměření daně. Ze správního spisu (zejm. z napadeného rozhodnutí, výsledku kontrolního zjištění ani ze zprávy o daňové kontrole) neplyne, jaké důkazy byly v řízení shromážděny. Tím došlo k porušení § 8 odst. 1 a § 92 odst. 2 a 7, ale rovněž čl. 38 odst. 2 Listiny. Z tohoto důvodu je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné. Správní spis není úplný, neboť v něm chybí důkazy shromážděné mimo daňovou kontrolu, při místních šetřeních, při realizaci postupu dle § 89 daňového řádu aj. K tomu podotkla, že soupis listin, které neprošly řádným hodnocením, dodá soudu před ústním jednáním po nahlédnutí do spisu.
12. Podle žalobkyně došlo rovněž ke zneužití § 65 daňového řádu, neboť přestože bylo ukončeno dokazování, nebyly veškeré listiny přesunuty do veřejné části spisu. Při posledním nahlížení do spisu správce daně žalobkyni veškeré potřebné dokumenty nezpřístupnil s odůvodněním, že je v řízení nehodnotil. Takový důvod odepření nahlížení však zákon nezná. Není tedy jiné možnosti, než aby procesní aktivitu žalobkyně suploval sám soud a při ústním jednání provedl důkaz každou listinou, která byla vyloučena z nahlížení.
13. K jednotlivým objektivním okolnostem pak žalobkyně zmínila, že žalovaný si protiřečí, pokud na jedné straně hovoří o absenci písemné smlouvy, ovšem na druhou strany nezpochybňuje, že ze smlouvy bylo bez problémů plněno. V řešeném případě kupní smlouva s dodavatelem uzavřena byla a došlo k jejímu naplnění. Naplnění smluvního vztahu bylo potvrzeno předloženými doklady. I kdyby smlouva byla uzavřena písemně, nebylo by nijak vyloučeno, že se transakce stane součástí podvodu na DPH.
14. Váhové rozdíly zmiňované správcem daně jsou nepřesné, na což bylo upozorněno již ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění. Pokud by žalovaný nesetřval na omylu prvostupňového správce daně, zjistil by, že váhové rozdíly jsou minimální a odpovídají toleranci pro odchylku udávanou Metrologickým institutem. Je pravděpodobné, že převážení na jiné váze by vykazalo jiný váhový rozdíl. Tato okolnost tak je marginální.

15. Co se týče dodavatelského řetězce, žalobkyně zopakovala, že byla v kontaktu pouze s dodavatelem Trimetal a jeho zaměstnanci. Přebírala zboží v areálu dodavatele a od jeho pracovníků. Nikdy nezjišťovala, jak si dodavatel zboží opatřil. Až v průběhu kontroly se dozvěděla o existenci jiných článků řetězce, které jí dříve známy nebyly. Jakmile předložila daňová přiznání společnosti V-Voříšek k prokázání své maximální obezřetnosti, vyhodnotil správce daně tuto skutečnost jako nestandardní. Žalovaný se v rozhodnutí obšírně zabýval korporacemi, které jsou pro žalobkyni neznámé a nebyly jejími obchodními partnery. Navíc byly v době realizace obchodů spolehlivými plátcí DPH. Opatření jako např. kontrolní hlášení, nebyla v dané době platná, což lze chápat jako selhání státu v této oblasti, které však nelze přenášet na žalobkyni. Pravdivé není rovněž tvrzení, že všechny články řetězce jsou nekontaktní a sídlí na virtuálních adresách. Společnost V-Voříšek byla kontaktní, dokonce byl v daňovém řízení vyslechnut její jednatel. Pokud žalovaný jako nestandardní zmiňuje virtuální sídlo společností v řetězci, je nepochopitelné, že tyto společnosti byly ke dni uskutečnění zdanitelných plnění plátcí DPH. V případě, že tyto skutečnosti byly správcem daně známy, měl povinnost dodavatele sídlící na adrese virtuálních sídel ihned prověřit dle § 127 odst. 4 a § 128 odst. 1 daňového řádu. Pokud to neučinil, nelze tuto skutečnost klást k tíži žalobkyně. Zásadní je, že dodavatel žalobkyně je kontaktní, sídlí na stále adrese a je věrohodný.
16. Nebylo prokázáno vědomé zapojení žalobkyně do podvodného řetězce, proto jí nelze vyčítat, že došlo k narušení daňové neutrality a upírat jí nárok na odpočet daně dle § 64 zákona o DPH. Argumentace žalovaného by *de facto* vedla k závěru, že dodání zboží v rámci EU samo o sobě zakládá pravděpodobnost daňového podvodu. O to víc to musí platit v případě, že se daňový podvod a údajné krácení daně mělo odehrát o čtyři články dříve v řetězci.
17. Žalobkyně nesouhlasí ani se závěry o nestandardně nízké ceně, kterou žalovaný dovozoval z rozdílu mezi obchodovanou cenou a cenou na burze London Metal Exchange (LME). Skutečná cena se sjednává dle aktuální nabídky a poptávky, při zohlednění přebytku či nedostatku suroviny na trhu. Měď nakupují obchodníci jako investiční surovinu. Není proto neobvyklé, že potřebuje-li obchodník volnou hotovost, začne surovinu prodávat i se ztrátou oproti ceně obchodované na burze. Rozdíly v cenách mohou činit až 550 EUR za tunu. Zohlednit je nutné rovněž výkyvy cen na burze, které činí 5 až 12 %.
18. Nepochopitelná je rovněž výtku, že k přeprodeji došlo rychle. O rychlosti realizace celého obchodu v řetězci neměla žalobkyně povědomost. Je však logické, že všichni na trhu pracují rychle a obchodují se zbožím v reálném čase. Zboží bylo žalobkyni dodavatelem Trimetal nabídnuto krátce před realizací obchodu. Obratem došlo k oslovení potenciálních odběratelů, a pokud reagovali kladně, nic nebránilo uskutečnit transakci. Dodavatelsko-odběratelská smlouva nebyla nutná, neboť se jednalo o malé množství v poměru k celkovým odběrům. Zboží bylo vyzvednuto v areálu Trimetal a dopraveno do Spolkové republiky Německo. Certifikát byl žalobkyni zaslán až s fakturou za zboží, tedy až poté, co zboží opustilo Českou republiku a bylo dodáno odběrateli; nikdo jej blíže nezkoumal.
19. Neobstojí ani závěr, že žalobkyně spolupracovala nepřímě s výrobcem. Do areálu společnosti Aurubis pouze několikrát vezla zboží firmy PARTR, které řidič předal předem určené osobě; v obchodním vztahu s ní však nevystupovali. Jedná se o jednoho z největších zpracovatelů barevných kovů, pro něhož by spolupráce se žalobkyní nebyla nijak zajímavá.

20. Nepřípadný je rovněž závěr, že žalobkyně obchodovala se starým zbožím. Stáří zboží nijak neovlivňovalo jeho kvalitu a další zpracování. Odběratelem bylo bez výhrad přijato a bylo za něj zapláceno.
21. Co se týče údajně rychlého ukončení spolupráce po zahájení daňové kontroly, žalobkyně zdůraznila dlouhodobost spolupráce. Jak u dodavatele Trimetal, tak u žalobkyně byly již v roce 2014 prováděny správcem daně kontroly a místní šetření při prověřování nadměrných odpočtů. Lživé je rovněž tvrzení, že došlo k náhlému ukončení spolupráce s dodavatelem Trimetal. Nadále přetrvává rovněž spolupráce s odběrateli. K prokázání těchto skutečností žalobkyně v daňovém řízení nebyla vyzvána, proto je předložila až nyní v řízení před soudem.
22. Na základě výše uvedeného je žalobkyně přesvědčena, že žalovaný věrohodně neprokázal její vědomost o podvodu na DPH. Navíc učinila všechna rozumně požadovaná opatření k ověření bezpečnosti transakcí. Vlastní kontrolní mechanismy žalobkyně nebyly v řízení zjišťovány. Je však nutno zdůraznit, že dodavatele zboží znala žalobkyně několik let a pravidelně s ním spolupracovala, což potvrdil i výslech K. Š. Přestože nebyly uzavírány smlouvy, podmínky ústních dohod i objednávky byly řádně plněny. Není rovněž pravdou, že by žalobkyně vstupovala do nového odvětví na trhu – s barevnými kovy obchoduje řadu let, proto má patřičné znalosti a zkušenosti. S možností dodávky žalobkyni oslovil její dlouholetý dodavatel a ona zboží nabídla svým odběratelům, kteří nabídku akceptovali a zboží řádně převzali a uhradili. Na kontrolu zboží žalobkyně nerezignovala, prováděl ji řidič na místě nakládky (vizuálně, metricky i ručním spektrometrem). Po naložení zboží byla provedena kontrola hmotnosti, zboží bylo pojištěno. Objektivní okolnosti, z nichž by mohla plynout povědomost žalobkyně o daňovém podvodu, tak podle žalobkyně prokázány nebyly. Je tak přesvědčena, že žalovaný neunesl své důkazní břemeno.
23. Z výše uvedených důvodů žalobkyně navrhla, aby soud zrušil napadené rozhodnutí žalovaného, včetně jemu předcházejících platebních výměrů, a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

24. Žalovaný ve vyjádření k žalobě nejprve odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, v němž se podrobně vyjádřil k námitkám žalobkyně. Shrnl, že není povinen prokazovat, že by žalobkyně byla organizátorem podvodu nebo že by znala všechny články řetězce. Za spolupachatele podvodu musí být považován i takový daňový subjekt, který se na přípravě podvodu nepodílel, ale přehlížel zjevné nestandardnosti.
25. Vědomost žalobkyně o zapojení do podvodného řetězce byla v daňovém řízení prokázána. V rozhodnutí byl identifikován řetězec a chybějící daň (u společností Oliver Trade a Fonotix). Byl shromážděn dostatek objektivních okolností svědčících o vědomosti žalobkyně o podvodu, jakož i otázka přijetí rozumných opatření.
26. Žalovaný nekladl žalobkyni k tíži jednání subjektů, které neznala. Identifikace obchodního řetězce a chybějící daně není součástí objektivních okolností svědčících o vědomé účasti na podvodu. Tyto dvě kategorie nelze směšovat. V prvním kroku je nutno posoudit celý podvodný řetězec včetně chybějící daně a narušení daňové neutrality (o těchto skutečnostech ani žalobkyně nemusela vědět). Až poté přichází na řadu vědomostní test, v němž jsou posuzovány objektivní okolnosti a přijatá opatření.

27. Souhlasil se žalobkyní, že společnosti v řetězci neměly v době obchodování status nespolehlivého plátce DPH. To však nic nemění na tom, že odpovědnost za zapojení žalobkyně do podvodu nelze přenášet na orgány finanční správy s tím, že stát měl tyto společnosti prohlásit za nespolehlivé plátce. Odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 252/2017-31 není přílehavý, neboť žalobkyni nebyla k tíži nekontaktnost a virtuální sídla společností v řetězci. Žalovaný jí vyčítal toliko objektivní okolnosti, kterých si žalobkyně musela být dobře vědoma.
28. Žalovaný v rozhodnutí popsal, že v podvodném řetězci byla identifikována chybějící daň. Narušení neutrality může představovat nekonečná množina situací odvislá od fantazie organizátorů podvodu. Není právně významné, že žalobkyně dodala zboží do jiného členského státu EU jako zboží osvobozené od daně. Podstatou věci je odmítnutí nároku na odpočet daně na vstupu z důvodu zapojení žalobkyně do transakcí zasažených podvodem na DPH. Není proto rozhodné, jaký režim mělo zboží dodávané na výstupu.
29. Co se týče námitky prekluze, žalovaný upozornil, že k ní správní orgány přihlíží z úřední povinnosti. Pokud k uplynutí lhůty pro stanovení daně nedošlo, nebylo nutné se danou námitkou v napadeném rozhodnutí zabývat, zejména pokud nebyla uplatněna v odvolání. Platební výměry byly vydány ve lhůtě tří let od zahájení daňové kontroly. Je totiž nutné zohlednit, že lhůtu pro stanovení daně prodloužilo mezinárodní dožádání. Dále byla lhůta podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu prodloužena o 1 rok, neboť v posledních 12 měsících před jejím uplynutím byly žalobkyni oznámeny platební výměry. Napadené rozhodnutí tak bylo vydáno ve lhůtě pro stanovení daně. Výtky o tom, že kontrola byla zahájena neúčinně, podle žalovaného neobstojí. Mezi zákonné náležitosti protokolu o kontrole nepatří označení osoby pověřené tímto úkonem. Nepřípadné jsou rovněž úvahy o účelovosti mezinárodního dožádání. Daň byla v prekluzivní lhůtě stanovena pravomocně, proto na věc nelze použít judikaturu Nejvyššího správního a Ústavního soudu zmiňovanou žalobkyní.
30. Neztotožnil se ani s námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Žádné ustanovení daňového řádu nestanoví povinnost uvést v napadeném rozhodnutí všechny shromážděné důkazy. Tuto povinnost správních orgánů nelze dovodit ani z § 8 odst. 1 daňového řádu nebo čl. 38 odst. 2 Listiny. Před vydáním napadeného rozhodnutí zaslal žalobkyni sdělení ze dne 29. 5. 2019, jehož přílohou byl soupis spisového materiálu, s tím, že se žalobkyně může s obsahem správního spisu po domluvě seznámit. Není pravdou, že by některé listiny byly zatajovány. Navíc žalobkyně ani neuvedla, kterých listin by se dané pochybení spočívající v nepřerazení do veřejné části spisu mělo týkat. Ne všechny listiny, které jsou součástí spisového materiálu, musí být hodnoceny jako důkaz. Rozsudek č. j. 62 Af 75/2014-230 na věc nedopadá, neboť ten řešil otázku nahlížení do spisu před přerazením listin z vyhledávací do veřejné části. Žalobkyně navíc obdržela seznam přerazených písemností jako přílohu ke sdělení žalovaného z 9. 7. 2019.
31. Setrval rovněž na svých závěrech ohledně existence objektivních okolností prokazujících vědomost žalobkyně o podvodu. Uzavření smlouvy na základě zcela obecné rámcové smlouvy je podle žalovaného nestandardní. Na tom nic nemění ani fakt, že smlouva byla plněna. Navíc žalobkyně u svého dodavatele objednávala velké množství zboží za podezřele nízkou cenu za situace, kdy s měděnými katodami dříve neobchodovala.
32. Co se týče způsobu přejímky a váhových rozdílů, odkázal na napadené rozhodnutí a zprávu o daňové kontrole. Není pravdou, že by bezmyšlenkovitě převzal data chybně

uvedená správcem daně. Rozdíly mezi doklady žalobce a vážnými lístky činily 240 kg, 77 kg a 11 kg, což nelze hodnotit jako marginální odchylky. Tato skutečnost nesvědčí o jednání s nezbytnou péčí.

33. Údaje o cenách na londýnské burze získal žalovaný z webových stránek www.mtctradin.cz zobrazující aktuální ceny kovů na LME. Za standardní cenu považoval takovou, která je vyšší nebo rovna ceně obchodované na LME. Obchodování se zbožím pod cenou obchodovanou na burze muselo žalobkyni signalizovat, že této skutečnosti nemohlo být dosaženo jinak než podvodem na DPH v řetězci dodávek. Nákupní ceny zboží byly nepřiměřeně nízké, což bylo přezkoumatelně vysvětleno.
34. Rychlost přepravy zmiňoval žalovaný jako objektivní okolnost z důvodu, že transakce probíhaly velice rychle i přesto, že byly mezinárodní. Nesouhlasil rovněž s tím, jak žalobkyně bagatelizuje kontrolu certifikátů. Skutečnost, že certifikát byl padělkem, je jednou ze silných objektivních okolností. Měď je drahý kov, proto při obchodování s ní hraje certifikát o původu a pravosti zboží významnou roli.
35. Úvahy o tom, že se jednalo o staré zboží, neznamenaly, že by mělo být zboží nepoužitelné či blížící se expiraci. Významné však je, že zboží bylo obchodováno již v roce 2012, tedy 2 roky před realizací posuzovaných transakcí.
36. Ukončení spolupráce bylo považováno za objektivní okolnost z důvodu, že po zahájení kontroly byla ukončena spolupráce právě s měděnými katodami, nikoliv s dodavatelem Trimetal. Poslední prodej pro německého odběratele se uskutečnil v červenci 2014. Poté již obchodování s měděnými katodami neprobíhalo. Lze doplnit, že subjekt obchodující s drahými kovy v řádu milionů korun by si měl být vědom toho, že se jedná o rizikovou komoditu.
37. Ve svém souhrnu tak je žalovaný přesvědčen, že objektivní okolnosti tvoří ucelený soubor vzájemně se doplňujících důkazů, z nichž spolehlivě vyplývá, že žalobkyně o svém zapojení do řetězce zasaženého podvodem mohla nebo měla vědět.
38. K přijetí rozumných opatření žalovaný doplnil, že není jeho úkolem uvádět, jaké kroky měla žalobkyně v rámci svého podnikání činit. Preventivní opatření musí přijímat všechny subjekty bez ohledu na to, v jakém odvětví působí. V napadeném rozhodnutí bylo vysvětleno, že žalobkyně nepřijala dostatečná opatření, aby své účasti na podvodu zabránila. Není pravdou, že by žalobkyně nebyla vyzvána k prokázání dobré víry. Ve výzvě č. j. 1855760/17/3301-615662-705637 byl popsán podvodný řetězec, existence chybějící daně a objektivní okolnosti. V ní byla žalobkyně vyzvána, aby doložila dobrou víru v obchodním styku, což nesplnila.
39. Navrhl proto, aby soud žalobu zamítl.

IV. Ústní jednání

40. Při ústním jednání dne 20. 10. 2021 účastníci setrvali na svých argumentech obsažených v předchozích písemných podáních.
41. Zástupce žalobkyně uvedl, že žalovaný postupoval podle předem připraveného schématu a snažil se dovodit existenci podvodu a vědomost žalobkyně o něm. Chybějící daň však nemůže být vybrána kdekoli. Správce daně pominul, že dodavatel žalobkyně kontroloval kvalitu pomocí spektrometru. Nebylo nutné vyžadovat či prověřovat certifikáty.

Upozornil rovněž na nesprávné zahájení daňové kontroly a na fakt, že spis předložený žalovaným neobsahuje správní spisy všech článků v řetězci.

42. Zástupce žalovaného odkázal na napadené rozhodnutí, v němž bylo popsáno, kde se nachází chybějící daň. Zmíněny byly rovněž dostatečné objektivní okolnosti svědčící o vědomosti žalobkyně o podvodu. Žalovaný vytýkal žalobkyni předložení falešných certifikátů, nikoliv způsob provádění kontroly pomocí spektrometru. K námitce neúplnosti spisového materiálu zmínil, že běžně nejsou předkládány spisy ostatních článků v řetězci. Smyslem odepření nároku na odpočet u žalobkyně byla ochrana systému výběru daně z přidané hodnoty.
43. Soud konstatoval obsah soudního a správního spisu a provedl dokazování listinami obsaženými na č. l. 33 – 101 soudního spisu. Jednalo se o faktury prokazující dlouhodobou spolupráci žalobkyně s dodavatelem Trimetal (č. l. 33 – 38 spisu), STEFAN PLUS (č. l. 38 verte – 39), Draka Kabely (č. l. 47 – 58) a odběrateli RHS ROHSTOFF HANDEL (č. l. 40 – 43) a B.u.F. Metallhandels (č. l. 44 – 46), a dále o skladové karty za období 2010-2018 prokazující, že žalobkyně obchodovala s hliníkem, s mědí vlasovou, měděnými vodiči, granulátem, kabely, dráty, resp. s čistou mědí (viz č. l. 59 – 101). Skladové karty naopak nezobrazovaly, že by žalobkyně obchodovala v daném období s měděnými katodami. Na provedení důkazu osvědčením o pojištění založeným na č. l. 102 zástupce žalobkyně při jednání netrval. Soud měl za to, že spisový materiál, který byl předložen žalovaným k rozhodnutí o předmětné věci, je dostatečný (neshledal, že by byly dány důvody vyžádat i spisové materiály týkající se daňových řízení jiných článků řetězce).

V. Posouzení věci soudem

44. Soud přezkoumal rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů. Ověřil přitom, zda rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti, a vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí žalovaného.
45. Dospěl k závěru, že **žaloba není důvodná**.
46. Nejdříve se soud zabýval námitkou prekluze [bod V. A) rozsudku] a námitkou porušení procesních práv žalobkyně spočívající v ponechání listin ve vyhledávací části spisu i po ukončení daňové kontroly [bod V. B) rozsudku]. Dále se věnoval námitce prokázání podmínek pro odepření nároku na odpočet DPH z důvodu vědomé účasti žalobkyně na podvodu [bod V. C) rozsudku].

V. A) Námitka prekluze

47. Žalobkyně namítala, že daň byla vyměřena po uplynutí lhůty pro stanovení daně. Podle jejího názoru uplynula lhůta pro poslední zdaňovací období 26. 8. 2017 a nemohlo ji přerušit ani zahájení daňové kontroly, ani mezinárodní dožádání.
48. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu *daň nelze 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*.
49. Ustanovení § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu pak uvádí, že *lhůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně*.

50. Z § 148 odst. 3 daňového řádu dále plyne, že *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.*
51. Konečně z § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu plyne, že *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.*
52. Soud úvodem odmítá výtku žalobkyně, že žalovaný se k otázce prekluze nevyjádřil v napadeném rozhodnutí. Jestliže taková námitka nebyla uplatněna v rámci odvolání, nebyl žalovaný povinen z úřední povinnosti se k této otázce vyjadřovat, pokud měl za to, že k uplynutí lhůty pro stanovení daně nedošlo. Z tohoto důvodu tak nelze dovozovat nepřezkoumatelnost rozhodnutí.
53. K jednotlivým zdaňovacím obdobím je pak nutné uvést následující.
54. Lhůta pro stanovení daně za duben 2014 počala běžet 26. 5. 2014 a uplynula by 26. 5. 2017. Dne 16. 6. 2014 však byla řádně zahájena daňová kontrola, v důsledku čehož započala znovu běžet tříletá prekluzivní lhůta a uplynula by 16. 6. 2017. Mezinárodní dožádání týkající se společností Aurubis a RHS ROHSTOFF HANDEL však lhůtu prodloužilo o 630 dnů, tj. do 11. 3. 2019. V posledních 12 měsících této lhůty bylo žalobkyni oznámeno rozhodnutí o vyměření daně (platební výměr doručen 8. 7. 2018), což mělo za následek prodloužení lhůty o 1 rok, tj. do 11. 3. 2020. Napadené rozhodnutí bylo oznámeno žalobkyni 12. 9. 2019, tedy před uplynutím prekluzivní lhůty.
55. Ve vztahu ke zdaňovacímu období květen 2014 lze učinit obdobný závěr. Počátek lhůty pro stanovení daně byl 25. 6. 2014 a tříletá lhůta by uplynula 25. 6. 2017. Dne 20. 8. 2014 však byla zahájena daňová kontrola, která konec lhůty posunula na 20. 8. 2017. Ke lhůtě je dále nutné připočíst 604 dnů z důvodu mezinárodního dožádání, tj. lhůta by skončila 17. 4. 2019. Vydáním platebního výměru však byla lhůta dále prodloužena dle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu o 12 měsíců. Konec lhůty tak připadá na 17. 4. 2020. Je tak zřejmé, že i ve vztahu k tomuto zdaňovacímu období bylo napadené rozhodnutí vydáno před uplynutím prekluzivní lhůty.
56. Co se týče zdaňovacího období červen 2014, lhůta pro stanovení daně začala běžet 25. 7. 2014 a uplynula by 25. 7. 2017. V rámci této lhůty byla dne 20. 8. 2014 zahájena daňová kontrola, která měla za následek posunutí konce lhůty na 20. 8. 2017. V důsledku mezinárodního dožádání, které trvalo 420 dnů, se lhůta prodloužila do 15. 10. 2018. Po doručení platebního výměru se konec lhůty dle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu posunul na 15. 10. 2019. I v tomto případě tak bylo napadené rozhodnutí vydáno v rámci lhůty pro stanovení daně.
57. Konečně ke zdaňovacímu období červenec 2014 lze uvést, že lhůta pro stanovení daně započala běžet 25. 8. 2014 a uplynula by 25. 8. 2017. V rámci této lhůty byla dne 23. 9. 2014 zahájena daňová kontrola, což odsunulo konec lhůty pro stanovení daně na 23. 9. 2017. Dále byl běh lhůty prodloužen o 420 dnů v důsledku mezinárodního dožádání. Lhůta by tak skončila 19. 11. 2018. Byla však dále prodloužena o 12 měsíců podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, což odsunulo její konec na 19. 11. 2019. I v tomto případě tak bylo napadené rozhodnutí vydáno v rámci prekluzivní lhůty.

58. Uvádí-li žalobkyně v obecné rovině, že mezinárodní dožádání bylo účelové a nemohlo podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu prodloužit lhůtu pro stanovení daně, nelze s ní souhlasit. Předně je třeba zdůraznit, že námitka byla vznesena pouze v obecné rovině, aniž by bylo upřesněno, které z mezinárodních dožádání, resp. v jakém zdaňovacím období považuje žalobkyně za účelové. Žalobkyně měla možnost seznámit se s kompletním správním spisem (všechna mezinárodní dožádání, která byla ve věci učiněna, jsou obsažena ve veřejné části spisu) a nepochybně mohla svoje výtky konkretizovat. Pokud tak neučinila, není soud povinen aktivně vyhledávat případná pochybení správce daně v tomto směru. V obecné rovině nicméně soud uzavírá, že ze správního spisu ověřil, že provedená mezinárodní dožádání se vztahovala k předmětu daňové kontroly i k nyní řešeným zdaňovacím obdobím. Byla tedy účelná a měla za následek stavění lhůty pro stanovení daně.
59. Žalobkyně se rovněž mylí, pokud uvádí, že zahájení daňové kontroly nemohlo přerušit běh prekluzivní lhůty a založit běh nové tříleté lhůty. To dovozuje ze skutečnosti, že oprávněné osoby nedisponovaly při zahájení kontroly příslušným pověřením. 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 (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2019, čj. 1 Afs 148/2019-59). Ustanovení § 87 odst. 1 daňového řádu definuje zahájení daňové kontroly jako faktické provedení úkonu, jenž splňuje obsahové požadavky vymezené v tomto ustanovení. Z § 88 odst. 1 písm. a) daňového řádu lze dovodit, že o zahájení daňové kontroly by měl být sepsán protokol, který bude podepsán úřední osobou a daňovým subjektem (viz rozsudek ze dne 15. 6. 2021, č. j. 3 Afs 348/2019-34).
60. Jak žalovaný správně poznamenal ve vyjádření k žalobě, označení osoby pověřené jednat jménem státu při zahájení daňové kontroly není povinnou náležitostí protokolu o zahájení kontroly. Těmi je podle § 87 odst. 1 daňového řádu zejména vymezení předmětu a rozsahu daňové kontroly. Soud je přesvědčen, že k zahájení daňových kontrol v nyní projednávaném případě došlo v souladu se zákonem a nebylo nutné, aby oprávněné osoby zakládaly při zahájení kontroly do spisu pověření k jejímu provedení. Pokud snad žalobkyně měla nějaké konkrétní výtky k oprávnění jednotlivých úředních osob daňovou kontrolu provádět, měla je vznést v daňovém řízení či v podané žalobě a tyto skutečnosti mohly být vyjasněny doložením příslušných oprávnění úředních osob v rámci organizační struktury příslušného finančního úřadu. Žádnou konkrétní výtku o nedostatku oprávnění jednotlivých úředních osob však žalobkyně nevznesla, proto se touto otázkou soud nezabýval. Obecnou námitku, že při zahájení kontroly bylo nutné založit do spisu i pověření pro osoby provádějící kontrolu, soud z výše uvedených důvodů (s odkazem na náležitosti protokolu o kontrole plynoucí z § 87 daňového řádu) shledal neoprávněnou.
61. Námitka tak není důvodná.
- V. B) Namítané procesní pochybení spočívající v nepřerázení listin z vyhledávací části spisu*
62. Žalobkyně rovněž namítala, že došlo k porušení § 65 odst. 2 daňového řádu tím, že některé listiny byly ponechány ve vyhledávací části spisu i po ukončení daňové kontroly.
63. Podle § 65 odst. 1 písm. a) daňového řádu se do vyhledávací části spisu zakládají písemnosti, které mohou být uplatněny v řízení jako důkazní prostředek, jestliže by jejich zpřístupnění

daňovému subjektu zmařilo nebo ohrozilo cíl správy daní, účel úkonu nebo ohrozilo objektivnost důkazu. Odstavec 2 daného ustanovení uvádí, že písemnosti zakládáné do části vyhledávací podle odstavce 1 písm. a) lze v této části ponechat nejdéle do provedení hodnocení důkazů. Jde-li o důkazní prostředky, které jsou uplatněny v rámci daňové kontroly, lze je v části vyhledávací ponechat nejdéle do sdělení dosavadního výsledku kontrolního zjištění. Z odstavce 3 pak dále plyne, že při přeražení písemnosti z vyhledávací části spisu do příslušné části spisu musí být ze soupisu písemností patrné, která písemnost, zaevidovaná v části vyhledávací, byla přeražena, do které části, pod jakým pořadovým číslem a k jakému datu.

64. K rozsahu nahlížení do spisu Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29. 1. 2021, č. j. 2 Afs 188/2019-51, uvedl, že daňový subjekt má právo nahlížet do úplného soupisu písemností obsažených ve vyhledávací části spisu a právo obdržet opis či kopii takového soupisu nebo výpis z něho. V bodě 34 rozsudku pak zdůraznil, že „[z] položek soupisu týkajících se vyhledávací části musí být v každém jednotlivém případě patrné, o jakou konkrétní písemnost jde, v té míře, aby si z toho mohl daňový subjekt učinit aspoň rámcovou představu, zda konkrétní písemnosti mohou být uplatněny v řízení jako důkazní prostředek, jak s tím počítají § 65 odst. 1 písm. a) a odst. 2 daňového řádu, včetně s tím spojeného povinného přesunu písemnosti z vyhledávací do „nevychledávací“ části spisu v zákonem stanovený okamžik.“
65. Ze správního spisu vyplývá, že na základě žádosti žalobkyně o poskytnutí „inventurního soupisu“ důkazních prostředků ze dne 10. 5. 2019 jí žalovaný zaslal sdělení ze dne 29. 5. 2019, č. j. 20769/19/5300-22442-711674, jehož přílohu tvořil seznam písemností, které se nacházejí ve správním spisu. Podotkl, že jeho povinností není poskytovat daňovému subjektu seznam použitých důkazů (ten je zjistitelný ze spisu a ze zprávy o daňové kontrole). Konstatoval rovněž, že žalobkyně je oprávněna nahlédnout do spisu a seznámit se s listinami v něm obsaženými.
66. Z předmětného soupisu je zřejmé, že spis obsahuje část veřejnou a část vyhledávací. Je v něm rovněž obsažen stručný popis listin, které jsou ve spise obsaženy. Soud je proto přesvědčen, že žalobkyně byla s obsahem správního spisu řádně seznámena. Bylo jí rovněž známo, které listiny se nacházejí ve vyhledávací části spisu. Podmínky vyslovené v rozsudku č. j. 2 Afs 188/2019-51 tak byly dodrženy. Procesní práva žalobkyně tak porušena nebyla.
67. Přestože žalobkyně avizovala, že po nahlédnutí do spisového materiálu konkretizuje svoji námitku, které listiny měly být přeraženy do části veřejné, do doby konání ústního jednání ani při něm tak neučinila. Námitku ponechala pouze v obecné rovině. Soud proto rovněž obecně uvádí, že žádné pochybení při vedení spisu v projednávaném případě neshledal. Spis obsahuje několik úředních záznamů, na jejichž základě došlo k přeražení listin z vyhledávací do veřejné části spisu. Přeraženy přitom byly v souladu s § 65 odst. 2 daňového řádu všechny listiny, které byly v řízení použity jako důkaz (zejm. učiněná mezinárodní dožádání a skutečnosti zjištěné z trestního řízení). Stěžejní navíc je, že dne 29. 5. 2019 byl žalobkyni na základě její žádosti zaslán žalovaným soupis písemností nacházejících se ve veřejné vyhledávací části správního spisu. Žalobkyně tak byla s obsahem správního spisu seznámena a kdykoli v průběhu daňového řízení do něj mohla nahlížet. Závěry rozsudku č. j. 62 Af 75/2014-230 o nutnosti procesní aktivity soudu na věc nedopadají, neboť citovaná věc se týkala nahlížení do spisu před vydáním zajišťovacího příkazu a byla v něm řešena otázka rozsahu nahlížení před přeražením listin z vyhledávací do veřejné části. V nyní řešeném případě však byly listiny po zhodnocení

důkazů přeráženy z vyhledávací do veřejné části v souladu s § 65 odst. 2 daňového řádu a žalobkyně se s nimi mohla seznámit. Pokud tak neučinila, není soud oprávněn její procesní pasivitu nahrazovat.

68. Úvahy žalobkyně, že žalovaný byl povinen poskytnout jí soupis všech důkazů, které v řízení hodnotil, nejsou případné. Jak přiléhavě uvedl žalovaný, seznam důkazů je obsažen ve zprávě o daňové kontrole. Povinností žalovaného tak nebylo k žádosti žalobkyně v odvolacím řízení vyhotovovat zvláštní dokument a uvádět v něm veškeré důkazy, z nichž bylo vycházeno. Ty lze bez problémů zjistit po nahlédnutí do spisového materiálu. K porušení § 8 odst. 1 daňového řádu, resp. čl. 38 odst. 2 Listiny tak nedošlo.
69. Závěrem soud doplňuje, že jako mírně nestandardní se jeví, že přestože byly některé listiny přeráženy z části vyhledávací do části veřejné v souladu s § 65 odst. 2 daňového řádu, jejich kopie byly ve vyhledávací části ponechány a byly obsaženy rovněž na soupisu listin obsažených ve vyhledávací části. Žalobkyni však tato skutečnost byla vysvětlena v přípise žalovaného ze dne 9. 7. 2019. Sama skutečnost, že totožné listiny byly zařazeny do veřejné i vyhledávací části, nemůže nijak porušovat procesní práva žalobkyně. Zásadní totiž je, že listiny, které byly v řízení použity jako důkaz, byly žalobkyni zpřístupněny.
70. Námitka nesprávného vedení spisu tak není důvodná.

V. C) Námitka nesprávného posouzení podmínek pro odepření nároku na odpočet DPH

71. Stěžejní námitkou podané žaloby je polemika žalobkyně se závěry žalovaného ohledně její vědomosti o zapojení do řetězce transakcí stíženého podvodem na DPH.
72. Soud proto hodnotil, zda žalovaný odepřel žalobkyni nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z důvodu její vědomé účasti na daňovém podvodu oprávněně či nikoliv.
73. Nejprve je třeba uvést, že vnitrostátní úprava daně z přidané hodnoty se v jednotlivých členských státech EU řídí směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice“), která nahradila šestou směrnicí Rady 77/388/EHS ze dne 17. 5. 1977, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu. Z judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále též „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).
74. Samotná existence podvodného jednání však k odepření nároku na odpočet nestačí. Nárok na odpočet není dotčen, jestliže v řetězci dodávek bylo jedno z předcházejících nebo následujících plnění zasaženo daňovým podvodem, pokud to daňový subjekt nevěděl nebo vědět nemohl (viz bod 45 a 49 rozsudku SDEU ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling*, nebo rozsudek SDEU ze dne 28. 7. 2016 ve věci C-332/15, *Giuseppe Astone*). Je proto nutné zkoumat existenci daňového podvodu a v případě jeho zjištění musí správce daně pro odepření nároku na odpočet daně prokázat, že o tomto podvodu osoba povinná k dani věděla nebo vědět mohla a měla (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 12. 2016, č. j. 9 Afs 115/2016-57, nebo ze dne 27. 2. 2018, č. j. 4 Afs 228/2017-31).
75. V projednávaném případě žalovaný potvrdil, že žalobkyně splnila zákonné podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně podle § 72, resp. § 73 zákona o DPH. Nárok na odpočet

daně jí proto mohl být odepřen jen tehdy, pokud by správní orgány prokázaly skutečnosti, s nimiž judikatura SDEU zánik nároku spojuje (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017-31, bod 36). Současné však platí, že není povinností správních orgánů či soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod; musí však být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval, přičemž správce daně může vycházet i jen z indicií, které mu jsou k dispozici (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38, nebo ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60).

76. Posuzování toho, zda daňový subjekt nárokuje si odpočet daně „zavinil“ svou účast na podvodu na DPH, musí z povahy věci následovat až poté, co správce daně prokáže, že k daňovému podvodu vůbec došlo. Nejvyšší správní soud ostatně již v rozsudku ze dne 30. 5. 2013, č. j. 1 Afs 13/2013-61, zdůraznil, že v daňovém řízení musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Pokud by tomu tak nebylo, jen stěží by správce daně mohl unést důkazní břemeno stran prokázání existence objektivních okolností, na základě kterých příslušný daňový subjekt věděl nebo musel vědět, že předmětným plněním účastní transakce zasažené daňovým podvodem (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018-43).
77. Pro posouzení, zda se žalobkyně účastnila podvodu na DPH spáchaného některým z účastníků v řetězci, je třeba postupovat v několika krocích. Nejprve je třeba zjistit, zda k podvodu spáchanému dodavatelem došlo. Pokud ano, je třeba na základě objektivních skutkových okolností posoudit, zda žalobkyně věděla, anebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a zda přijala veškerá opatření, která od ní mohla být rozumně vyžadována, aby zajistila, že přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017-47).

V. C. 1 Existence podvodu (chybějící daně)

78. Žalovaný v bodech 43 až 64 popsal řetězec subjektů od německého výrobce Aurubis, přes několik článků řetězce v České republice, v jehož rámci žalobkyně přijala plnění (měděné katody) od svého dodavatele Trimetal a následně je prodala odběratelům v Německu. Uvedl rovněž, že k narušení daňové neutrality došlo u společností Oliver Trade a Fonotix, které nepodaly přiznání k DPH a nebylo u nich možné prověřit předmětné transakce. S tímto hodnocením se soud ztotožňuje. Ostatně žalobkyně ani argumentaci žalovaného (resp. správce daně) v tomto směru nezpochybňovala.

V. C. 2 Vědomost žalobkyně o podvodu

79. Žalobkyně však brojila proti závěrům žalovaného, že na základě zjištěných objektivních okolností bylo prokázáno, že o podvodu na DPH věděla nebo vědět mohla a že nepřijala dostatečná opatření, aby své účasti na podvodu zabránila.
80. Ze správního spisu vyplývá, že žalovaný v napadeném rozhodnutí převzal závěry správce daně a v bodech 65 až 76 jako objektivní okolnosti zmínil rizikovost komodity, obecnou celoroční objednávku, absenci kvantitativní přejímky zboží a váhové rozdíly, nestandardně nízkou cenu, rychlost přepravy a padělky certifikátů, staré zboží, skutečnost, že žalobkyně znala výrobce a přesto obchodovala přes prostředníka, nedoloženou spolupráci s dodavatelem v oblasti měděných katod a náhlé ukončení

obchodování po zahájení kontroly. Současně v bodech 77 až 82 dodal, že žalobkyně neučinila dostatečná opatření, aby riziko spojené s případnou účastí na podvodu vyloučila.

81. V podané žalobě brojila žalobkyně proti jednotlivým závěrům správce daně vztahujícím se k dílčím objektivním okolnostem. Soud považuje za nadbytečné podrobně rekapitulovat závěry žalovaného v tomto směru (neboť ty jsou účastníkům známy z příslušných pasáží napadeného rozhodnutí). Níže však stručně reaguje na dílčí výtky žalobkyně k jednotlivým objektivním okolnostem.
82. Za zásadní objektivní okolnost považuje soud v daném případě nízkou cenu prodáváného zboží, která se pohybovala pod cenou obchodovanou na LME. Žalobkyně v průběhu daňového řízení tvrdila, že obchodovala s měděnými katodami za ceny odpovídající cenám na londýnské burze (viz např. její odpověď z 26. 4. 2015 na č. l. 42 správního spisu). Totéž vyplývalo rovněž ze svědeckých výpovědí K. a O. Š. ze společnosti Trimetal (č. l. 115 a 122 spisu). Správce daně nicméně provedl šetření a zjistil, že ve všech čtyřech případech cena, za kterou se v rozhodných datech obchodovalo na LME s měděnými katodami, převyšovala cenu, za niž zboží nakoupila od svého dodavatele žalobkyně (viz ceny na LME na č. l. 93 spisu nebo tabulky pod bodem 69 napadeného rozhodnutí). Původní tvrzení žalobkyně o obchodování se zbožím za cenu odpovídající LME se tak nepotvrdila. Následná argumentace, že subjekty, které nakoupily zboží dříve, potřebovaly akutně hotovost, proto prodávaly katody žalobkyni pod cenou obchodovanou na burze, jednak odporuje prvotním vyjádřením žalobkyně, jednak nepůsobí přesvědčivě ani důvěryhodně.
83. Nestandardně nízká cena zboží tak podle soudu signalizuje, že žalobkyně s měděnými katodami obchodovala, aniž by se důkladněji zajímala o cenu, za niž se s tímto druhem zboží na trhu standardně obchoduje. To svědčí o nedostatečném prověření předmětných obchodních transakcí. Jak žalovaný přiléhavě uváděl, pokud by žalobkyně skutečně cenu komodity na burze kontrolovala, musela by jednoznačně vědět, že cena pořizovaného zboží je nižší než cena uváděná na burze (v rozmezí od 61,89 do 381,78 EUR/t), navíc za situace, kdy žalobkyně byla až několikátým článkem v řetězci a nenakupovala zboží přímo od výrobce (viz bod 69 rozhodnutí). Významné jsou v tomto ohledu rovněž výsledky šetření, které správce daně provedl v rámci výzev k poskytnutí informací od společností, které v kontrolovaných obdobích odebíraly měď přímo od výrobce. Bylo zjištěno, že výrobce Aurubis prodával měď v rozhodné době svým odběratelům vždy za cenu vyšší, než byla cena na LME. Tato okolnost tak nepochybně vzbuzuje pochybnosti, jak mohla žalobkyně docílit toho, že jako několikátý článek v řetězci odebírala měděné katody od svých dodavatelů za ceny nižší, než za jaké se obchodovalo na LME. Cena obchodovaného zboží tak tvoří i podle soudu stěžejní objektivní okolnost.
84. K objektivním okolnostem jako je neprovedení průzkumu trhu při zahájení obchodování s novým zbožím, neprověření původu, absence kontrolních mechanismů s ohledem na vzhled zboží, apod. uvádí soud následující. Jak žalobkyně správně uváděla, žádná z těchto okolností nemůže sama o sobě vést k závěru o vědomosti žalobkyně o podvodu na DPH. Je však třeba je vnímat ve vzájemných souvislostech a přihlídnout ke specifickým řešeného případu. Přestože bylo prokázáno, že žalobkyně dlouhodobě obchodovala s drahými kovy (viz rovněž důkazy provedené při jednání), s měděnými katodami začala žalobkyně obchodovat až v kontrolovaných zdaňovacích obdobích, přičemž zahájení obchodní spolupráce s tímto novým typem zboží nijak přesvědčivě nevysvětlila. Tvrdila, že jí tuto spolupráci nabídl její dosavadní prověřený obchodní partner a pro nové zboží měla

domluvené odběratele. Tyto skutečnosti žalovaný nezpochybňoval. Uváděl však, a soud se s jeho hodnocením ztotožňuje, že žalobkyně přesto mohla (či za daných okolností měla) před zahájením obchodování s měděnými katodami minimálně prověřit cenu zboží (zda odpovídala ceně na trhu), resp. jeho kvalitu. Pokud by tak učinila, zjistila by, že se zbožím obchoduje pod cenami na LME a že kvalita zboží neodpovídá novým výrobkům. Žalobkyně žádné prověřování ceny či průzkum trhu před zahájením obchodních transakcí s měděnými katodami neučinila, proto je zřejmé, že se o cenu obchodovaného zboží v podstatě nezajímala a plně v tomto ohledu důvěřovala dodavateli Trimetal. Takový postup nepovažuje soud za standardní ani dostatečně obezřetný, a to ani v případě, že Trimetal byl jejím dlouhodobým a spolehlivým obchodním partnerem. Přinejmenším rizikovost obchodované komodity (drahý kov) měla i v tomto případě vést alespoň k minimálnímu prověření obchodů s tímto zbožím. K tomu však prokazatelně nedošlo.

85. Další významnou okolností, kterou žalovaný zmiňoval, bylo, že kvalita zboží při pohledové kontrole neodpovídala novému zboží. Přestože žalobkyně uváděla, že měděné katody si ponechávají kvalitu drahého kovu i s plynutím času, soud souhlasí se žalovaným, že pouhý letmý pohled na zboží při přejímce umožňoval zjistit, že obchodované zboží není zánovní. Zkušenému obchodníkovi s drahými kovy tato skutečnost nepochybně mohla signalizovat problémovost obchodní transakce. Pokud žalobkyně těmito skutečnostmi nevěnovala žádnou pozornost, svědčí to o její nedostatečné obezřetnosti a přispívá to k závěru o její vědomosti o podvodu na DPH.
86. Žalobkyně uváděla, že pravost certifikátů nemohla nijak ověřit, neboť i správce daně až dodatečně konstatoval jejich padělání. Podle soudu je pochopitelné, že žalobkyně detailně neprověřuje certifikáty původu zboží, obchoduje-li dlouhodobě s tímž obchodním partnerem neměnným způsobem. V nyní posuzovaném případě však žalobkyně začala obchodovat s novým typem zboží (drahých kovů), přičemž při běžné kontrole zboží bylo zřejmé, že se nejedná o zboží zcela nové (ručně psané popisky, přetrhané či nečitelné etikety apod.). Na tyto signály žalobkyně nijak nereagovala, přestože ji právě tyto okolnosti měly vést ke zvýšené potřebě ověření pravosti certifikátů od výrobce. To žalobkyně neučinila, proto soud souhlasí se žalovaným, že i nedostatečnou kontrolu kvality (např. prostřednictvím prověření certifikátů) lze chápat jako jednu z objektivních okolností přispívajících k vědomosti žalobkyně o podvodu.
87. Na daný závěr nemají vliv ani tvrzení žalobkyně, že řidiči přebírající zboží prováděli kontrolu kvality spektrometrem. Byť k této formě kontroly dojít mohlo a mohlo být zjištěno, že se jedná skutečně o měděné katody, takové zjištění nic nemění na závěru, že obchodované zboží sejevilo jako použité a vzbuzovalo pochybnosti o svém původu. To mělo u žalobkyně vyvolat potřebu detailnějšího prověření, zda skutečně jde o zboží od výrobce Aurubis. Na to žalobkyně v projednávaném případě rezignovala.
88. Další problematickou objektivní okolností byla podle žalovaného obecná rámcová dohoda na prodej měděných katod (viz bod 67 rozhodnutí). Nestandardní se žalovanému jevil zejména fakt, že byla uzavřena zcela obecná objednávky rizikové komodity, aniž by bylo vyjasněno množství, cena, kvalita, termín dodávek, platební podmínky, odpovědnost za vady atd. Navíc stejně obecnou objednávku uzavřel Trimetal se svým dodavatelem V-VORÍŠEK. Tuto skutečnost porovnal správce daně s odpověďmi na dožádání, z nichž zjistil, že dodavatel V-VORÍŠEK standardně uzavíral s jinými odběrateli naprosto konkrétní objednávky. Stejně tak žalobkyně v rozhodném období uzavřela smlouvu na

reklamu na daleko nižší hodnotu plnění s mnohem konkrétnější smluvní úpravou. Žalobkyně tuto skutečnost vysvětlovala dlouhodobou bezproblémovou spoluprací s dodavatelem Trimetal. Soud částečně souhlasí se žalobkyní, že na základě dlouhodobé bezvadné spolupráce je akceptovatelný nižší standard smluvní dokumentace (viz rovněž rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 252/2017-31 ve věci *Trimetal*). Na druhou stranu je však nutné zohlednit i skutkové okolnosti nyní projednávané věci, kdy žalobkyně zcela rezignovala na prověření situace na trhu před zahájením obchodování s novým typem zboží a nijak nereagovala na nejasný původ či zhoršenou kvalitu (stáří) obchodovaného zboží. Proto v nynějším případě soud souhlasí se žalovaným, že i obecná rámcová objednávka zboží může navozovat fakt, že žalobkyně v podstatě na obchodování s daným typem zboží ekonomický zájem neměla a do transakcí se zapojila z jiných důvodů.

89. Ani váhové rozdíly zmiňované žalovaným v bodě 68 žalobkyně v podané žalobě úspěšně nevysvětlila. Tabulka zobrazující tyto rozdíly vychází z dodavatelských a odběratelských faktur a v některých případech ukazuje, že docházelo k rozdílům mezi váhou zboží, které nakoupila žalobkyně od svého dodavatele a váhou zjištěnou u odběratele. Ačkoliv žalobkyně uváděla, že její řidiči při převímce kontrolovali i váhu zboží na vahách v autě, nepodařilo se jí podle soudu vysvětlit, jak k váhovým rozdílům mohlo dojít. Argumentaci o řádné kontrole kvality i množství (váhy) dodaného zboží tak soud nepřisvědčil.
90. Žalovaný jako další objektivní okolnost uváděl rychlost přeprodáváného zboží ve spojení s padělky certifikátů. Přestože je pravdou, že řetězec transakcí, kdy se zboží z Německa prodávalo do České republiky, v tuzemsku putovalo přes několik článků a následně bylo prodáno zpět do Německa v řádu několika málo dní, nepůsobí zcela standardně. Soud však akceptuje námitku žalobkyně, že samotnou rychlost provádění obchodů ve spojení s padělanými certifikáty původu nelze žalobkyni přičítat k tíži jako objektivní okolnost. Jednak při obchodování s drahými kovy běžně dochází k rychlé formě přepravy, jednak žalobkyně o této skutečnosti nemusela mít vůbec povědomost, neboť s ostatními články řetězce nespolupracovala. Tato dílčí nesprávnost však nic nemění na výše uvedeném závěru, že žalobkyně možnosti nové obchodní spolupráce i kvalitu zboží prověřovala nedostatečně.
91. Konečně ani objektivní okolnost zmíněnou v bodě 72, že žalobkyně znala výrobce a přesto obchodovala přes prostředníka, neklasifikuje soud jako okolnost zakládající vědomost žalobkyně o podvodu na DPH. Úvaha žalovaného, že žalobkyně znala výrobce Aurubis, neboť od něj pro společnost PARTR zajišťovala přepravu, nemůže podle soudu nijak založit její vědomost o účasti na podvodu. V daňovém řízení bylo vysvětleno, že žalobkyně s výrobcem v daném obchodním případě nijak nejednala, pouze v transakci jiných obchodních společností vystupovala jako přepravce. Není tak zřejmé, jak by daný obchodní případ mohl přispět k tomu, aby žalobkyně jednala při nákupu měděných katod přímo s výrobcem. I bez této objektivní okolnosti je však soud přesvědčen, že závěr žalovaného o vědomosti žalobkyně o účasti na podvodu obstojí.
92. Zmiňoval i žalovaný i správce daně, že objektivní okolností může být i ukončení obchodování po zahájení daňové kontroly, i zde lze správním orgánům přisvědčit. Ani z dokazování provedeného při jednání nijak nevyplynulo, že by žalobkyně obchodovala s měděnými katodami i v jiných než kontrolovaných zdaňovacích obdobích. Žádné důkazy v tomto směru předloženy nebyly. Přestože se žalobkyně snažila přesvědčit soud, že i nadále obchodovala s dodavatelem Trimetal i svými odběrateli, nebylo prokázáno, že

by spolupráce přetrvávala právě v obchodování s měděnými katodami. Soud tak souhlasí se žalovaným (viz body 74 – 75 rozhodnutí), že i tato skutečnost může přispět k nestandardním okolnostem, které obchodování s měděnými katodami provázelo.

93. K odkazům žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017-31, ve věci *Trimetal*, soud uvádí, že jeho závěry nejsou zcela přenositelné na nyní projednávanou věc. Obecné závěry Nejvyššího správního soudu, že obchoduje-li daňový subjekt s dodavatelem delší dobu bezproblémově, je možno akceptovat nižší míru kontroly či prověřování při rozšíření obchodní spolupráce, soud využil i v nynějším případě (viz bod 88 rozsudku). Důležité je však akcentovat, že přestože se v případě *Trimetal* jednalo o podvod na DPH s měděnými katodami, jednalo se o jiné zdaňovací období a jiný řetězec odběratelů. V případě řešeném Nejvyšším správním soudem (a následně i Krajským soudem v Brně v rozsudku ze dne 30. 9. 2021, č. j. 29 Af 59/2019), byla daňovému subjektu vytýkána finančními orgány zejména nekontaktnost jeho dodavatelů. Oproti tomu v nynějším případě je vědomost žalobkyně o účasti na podvodu dovozována zejména z nestandardně nízké ceny a z nedostatečné kontroly zboží. Přestože žalobkyně tvrdila, že obchody probíhaly standardně za cenu odpovídající LME, nebyla její tvrzení pravdivá, neboť obchodovala s měděnými katodami za cenu nižší než na burze. Navíc bylo doloženo, že žalobkyně ani dostatečně nedbala na kvalitu obchodovaného zboží. Od případu *Trimetal* se věc žalobkyně odlišuje rovněž tím, že zatímco v bodě 41 rozsudku č. j. 5 Afs 252/2017-31 bylo akcentováno, že *Trimetal* obchodováním žádnou výhodu svými obchody nezískal, žalobkyně v důsledku vývozu měděných katod do jiného členského státu žádala od státu nadměrné odpočty DPH. Přestože tedy ke ztrátě daně došlo o několik článků dříve v řetězci, je soud přesvědčen, že žalovaný snesl dostatečné objektivní okolnosti, z nichž lze učinit přesvědčivý závěr o tom, že žalobkyně mohla nebo měla vědět o tom, že se zapojením do předmětných obchodních transakcí účastní podvodu na DPH. Žalovaný tak podle soudu své důkazní břemeno o vědomosti žalobkyně o podvodu na DPH unesl.
94. Pokud jde o námitku, že daň nelze vybrat od všech článků v řetězci, ta vznesena pouze v obecné rovině, aniž by bylo jakkoli konkretizováno, u jakých článků řetězce byla chybějící daň vybrána. Odkazy na věc *Trimetal* se týkaly jiného zdaňovacího období a jiného řetězce dodávek, proto nejsou v tomto směru použitelné. Námitka tak není důvodná.
95. Nepřípadné je rovněž tvrzení, že žalovaný byl povinen prokázat žalobkyni, že je iniciátorem podvodu. Takovou povinnost odmítl Nejvyšší správní soud v rozsudcích č. j. 2 Afs 55/2016-38 nebo č. j. 6 Afs 130/2014-60, na něž soud pro stručnost odkazuje (viz rovněž bod 75 výše).

V. C. 3 Přijetí rozumných opatření

96. Soud souhlasí rovněž se závěry žalovaného v bodech 79 – 82 rozhodnutí, že žalobkyně nepřijala dostatečná opatření, která po ní mohou být rozumně požadována, aby své účasti na podvodu zabránila (byť s korekcí v tom směru, že žalobkyni nelze klást k tíži, že znala výrobce zboží – viz bod 91 výše).
97. Jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 1. 2008, č. j. 9 Afs 67/2008-147, je věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost podmínkám na trhu a snažil se dbát bezproblémovosti svých obchodních partnerů. Zásadní podle soudu jsou v tomto ohledu

výše vyslovené závěry o nedostatečném prověřování trhu před zahájení obchodní spolupráce, podezřele nízká cena, nedostatečná kontrola kvality a absence detailní smluvní úpravy. Obchoduje-li žalobkyně s drahými kovy, vyžaduje to vyšší míru kontrolních opatření, neboť měděné katody jsou rizikovou komoditou. Žalobkyně v průběhu daňového řízení ani v podané žalobě netvrdila, jaká konkrétní opatření k vyloučení účasti na podvodu učinila. Za těchto okolností lze odkázat na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-47, z nichž plyne, že pokud daňový subjekt „sám netvrdil, že by nějaká preventivní opatření přijal, daňové orgány neměly povinnost provádět jakákoli abstraktní hodnocení.“ Jak správně uvedl žalovaný, žalobkyně byla ke sdělení těchto okolností výzvou č. j. 1855760/17/3301-615662-705637. Žádné zásadní skutečnosti v tomto směru však nesdělila. Lze tak uzavřít, že žalobkyně neprokázala přijetí dostatečných opatření pro vyloučení své účasti na podvodu.

98. Námitka nesprávného posouzení otázky vědomosti žalobkyně o podvodu na DPH tak není důvodná.

VI. Závěr a náklady řízení

99. Soud tak na základě všech výše uvedených skutečností neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
100. 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. Žalobkyně ve věci úspěch neměla (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

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 právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 20. října 2021

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu