



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu Mgr. Tomáše Kocourka, Ph.D., a soudců Mgr. Miroslava Makajeva a Mgr. Lenky Oulíkové ve věci

žalobkyně: **E. L. s.r.o., IČO X,**
sídlem X,
zastoupená advokátem Mgr. Jakubem Hajdučíkem,
sídlem Sluneční náměstí 2588/14, Praha,

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 8. 2018, č. j. 38290/18/5300-21444-711428,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 8. 2018, č. j. 38290/18/5300-21444-711428, se ruší v části, kterou bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj ze dne 4. 5. 2017, č. j. 2625702/17/2111-50522-208266, a toto rozhodnutí bylo potvrzeno, a věc se v tomto rozsahu vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Ve zbytku se žaloba zamítá.
- III. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Vymezení věci a obsah žaloby

1. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl její odvolání a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 4. 5. 2017, č. j. 2625495/17/2111-50522-208266 (dále jen „platební výměr za květen“) a č. j. 2625702/17/2111-50522-208266 (dále jen „platební výměr za srpen“).
2. Správce daně platebním výměrem za květen žalobkyni doměřil daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za období měsíce května 2012 ve výši 766 990 Kč a uložil jí povinnost uhradit penále ve výši 153 398 Kč. Platebním výměrem za srpen žalobkyni doměřil DPH za období měsíce srpna 2012 ve výši 1 371 320 Kč a uložil jí povinnost uhradit penále ve výši 274 264 Kč.
3. Soud pro přehlednost odůvodnění rozhodnutí předesílá, že daň byla doměřena z důvodu neuznání nároku na odpočet DPH za přijaté plnění – dodání niklových (dále jen „Ni“) a měděných (dále jen „Cu“) katod, neboť dle žalovaného byla přijatá plnění zasažena podvodem na DPH, o němž žalobkyně měla a mohla vědět.
4. V žalobě a jejím doplnění ze dne 5. 11. 2018 žalobkyně uplatnila řadu námitek proti napadenému rozhodnutí a řízení, které k jeho přijetí vedlo, z nichž soud identifikoval následující žalobní body.
5. Prvním žalobním bodem žalobkyně namítá, že existují pochybnosti o nepodjatosti úředních osob L. P. aj. K., které u ní prováděly daňovou kontrolu. Uvádí, že tyto úřední osoby u ní prováděly postup k odstranění pochybností na DPH za zdaňovací období říjen 2012, který byl shledán nezákonným zásahem, jak deklaroval Krajský soud v Praze rozsudkem ze dne 28. 4. 2015, č. j. 45 Af 28/2013-181. Žalobkyně tvrdí, že jí byla nezákonným postupem způsobena škoda nejméně ve výši 510 550 Kč na právních výdajích, a úřední osoby jsou tak nepřímými dlužnicemi žalobkyně, neboť stát má vůči nim regresní nárok podle § 17 zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem (dále jen „zákon o odpovědnosti státu“). Žalobkyně dále namítá, že uvedené úřední osoby prověřuje Policie České republiky, Národní centrála proti organizovanému zločinu, v řízení č. j. OKFK-5478-104/TČ-2014-251202-C, v souvislosti s výše uvedeným nezákonným postupem k odstranění pochybností. Dle žalobkyně existuje podezření, zda situace vzniklá u žalobkyně nebyla vyvolána snahou o získání úplatku poskytnutého formou daru fotbalovému klubu, kde působil bývalý nadřízený jmenovaných úředních osob Ing. Kruliš po skončení pracovního poměru u správce daně. Trestná činnost jmenovaného měla dle žalobkyně spočívat ve vytváření umělých doměrků daní, jež měl za úplatek likvidovat.
6. Druhým žalobním bodem žalobkyně namítá, že založil-li správce daně svá rozhodnutí na chybějící dani u bezprostředních dodavatelů žalobkyně, neměl jí odepřít nárok na nadměrný odpočet, ale měl aplikovat institut ručení podle § 109 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2012 (dále jen „ZDPH“). K tomu cituje rozsudky Krajského soudu v Ostravě ze dne 20. 12. 2017, č. j. 22 Af 33/2016-60, a ze dne 10. 5. 2018, č. j. 22 Af 101/2016-54 (dále jen „rozsudky KS v Ostravě“). Dle žalobkyně má správa daní podle § 1 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „d. ř.“), jediný cíl, a to správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady; ochrana a zajištění fungování systému DPH není cílem správy daní a daňovým orgánům nepřisluší, neboť jim plnění tohoto cíle žádný pramen práva

neukládá a z ústavní zásady enumerace veřejnoprávních povinností plyne, že jej naplňovat nesmí. Žalobkyně nerozporuje, že jak odepření nároku na odpočet daně, tak i ručení podléhají různým podmínkám a ustanovením směrnice Rady č. 112/2006/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice“). Smysl odepření nároku na odpočet daně je však dle názoru žalobkyně tentýž jako smysl ručení podle § 109 ZDPH, tedy u konkrétního plátce správně určit výši DPH. V opačném případě by dle žalobkyně Nejvyšší správní soud (dále jen „NSS“) nemohl v rozsudku ze dne 30. 11. 2017, č. j. 4 Afs 140/2017-54 (dále jen „FAU“), konstatovat zákaz dvojího zdanění, resp. aplikace ručení a zajišťovacích příkazů na shodnou daň vůči témuž daňovému subjektu. Dle žalobkyně je třeba rovněž zohlednit, že institut ručení je pro plátce příznivější, neboť při jeho aplikaci nedochází ke vzniku penále ani úroku z prodlení. Jelikož je penále považováno za trestní sankci ve smyslu čl. 40 Listiny základních práv a svobod, bylo uloženo protiprávně, protože se daňovým orgánům nabízel nástroj šetrnější, a to právě ručení. Rozlišování cílů odepření nároku na odpočet a ručení je dle žalobkyně vedeno mylnou představou, že v rámci odepření nároku na odpočet může daňový orgán postihnout více článků v řetězci, což vylučuje rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60 (dále jen „Vyrtych“).

7. Třetím žalobním bodem žalobkyně namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, pokud jde o vypořádání odvolací námitky žalobkyně, že správce daně měl před zahájením daňové kontroly rozsáhlé poznatky o tom, že by měla být žalobkyni určita daň doměřena. Žalovaný pouze konstatoval, že správce daně měl v okamžiku zahájení daňové kontroly pouze neurčité indicie, a nebyl proto povinen vyzvat žalobkyni k podání dodatečného daňového přiznání, aniž posoudil vztah mezi důkazy, na které poukázala žalobkyně, a důvody doměření daně. Eventuálně žalobkyně namítá, že správce daně měl před vydáním platebních výměrů zásadní množství informací o tom, že žalobkyni bude doměřena daň v určité výši, a výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení tedy vydat měl. Poukazuje na to, že správci daně byly na základě postupu k odstranění pochybností na DPH za zdaňovací období říjen 2012 známy téměř všechny skutkové okolnosti, z nichž žalovaný následně dovodil nedostatečnou obezřetnost žalobkyně v bodech 65 až 66 napadeného rozhodnutí. Odepření nároku na DPH mělo v té době oporu v náhledu žalovaného, který rozhodnutím ze dne 22. 10. 2014, č. j. 28309/14/5000-14307-705194, potvrdil dodatečný platební výměr za říjen 2012. Dle žalobkyně se nemůže uplatnit výjimečná možnost upustit od vydání výzvy k podání dodatečného tvrzení ve smyslu usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55 (dále jen „ALGON“), bodu 60, která je vyhrazena pro situace, kdy by daňový subjekt mohl při předchozí výzvě zmařit stanovení daně, např. manipulací s povinnými evidencemi. Žalobkyně je ustálená obchodní korporace, která zaměstnává desítky zaměstnanců, podniká s obratem přes 1,1 mld. Kč za rok 2017/18 a má vlastní kapitál 174 mil. Kč. Své veřejnoprávní povinnosti plní bezvadně, nikdy se nedopouštěla úprav svých povinných evidencí či jiných neférových praktik. Jelikož správce daně žalobkyni nevyzval k podání dodatečného přiznání k DPH za předmětná zdaňovací období, byla daňová kontrola nezákonná, a proto nemůže být podkladem dodatečných platebních výměrů.
8. Žalobkyně ve čtvrtém žalobním bodě tvrdí, že žalovaný provedl nesprávně tzv. vědomostní test a nedostatečně objasnil skutkový stav. To dovozuje z toho, že daňové orgány získaly zákonem č. 94/2018 Sb. kompetenci žádat od třetích osob údaje a dokumenty opatřené podle zákona o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu (dále jen „AML“). Opírá-li se žalovaný o závěr, že žalobkyně selhala v provedení opatření v boji proti daňovým únikům, lze očekávat, že

daňové orgány vzhledem ke svým širším kompetencím získaly varovné informace mnohem dříve než žalobkyně. Pokud na finančních operacích nic podezřelého neshledaly, ačkoli měly silnější nástroje než žalobkyně, svědčí to o tom, že žalobkyně nemohla daňový podvod odhalit a jednala v dobré víře.

9. Pátým žalobním bodem žalobkyně rozporuje závěry napadeného rozhodnutí, podle nichž koupila předmětné zboží za cenu v České republice nedosažitelnou, které považuje za nepřezkoumatelné. Žalobkyně namítá, že žalovaný nezjistil žádné ceny Cu a Ni na trhu v ČR a vycházel pouze z mezinárodních cen na londýnské burze (London Metal Exchange, dále jen „LME“), aniž zohlednil místo dodání a přepravní náklady. Žalovaný též neprokázal, že by jiné subjekty za ceny dle LME obchodovaly, a srovnání s těmito cenami proto postrádá reálný základ. Žalovaný nedoplnil dokazování o listiny předložené žalobkyní, jimiž žalobkyně dokládala, že cena byla v tuzemsku zcela běžná. Jde zejména o přílohy č. 1 až 5 Cu doplnění odvolání ze dne 17. 10. 2017, ze kterých vyplývá cena Cu na světových trzích a její extrémní volatilita. Žalobkyně mohla reálně předpokládat, že její dodavatel mohl Cu získat na základě staršího kontraktu či ji držet skladem, což by odůvodňovalo jeho prodělek, na který poukázal správce daně. Žalobkyně nevěděla o skutečném pohybu, který dle žalovaného nesvědčil o dlouhodobějším držení na skladě. Žalobkyni byla známa rozkolísanost cen Cu, a proto jí odchylka od ceny na LME nepřišla ničím zvláštní a neměla povinnost ji blíže prověřovat. Z tabulky č. 3 vyplývá, že nej kvalitnější Cu byla celosvětově vykupována s odchylkou -167 až -251 euro, sjednaná odchylka -150 euro tak nebyla nic mimořádného, co by mělo žalobkyni přimět blíže prověřovat dodavatele. Žalobkyně tvrdí, že za LME ceny nelze obchodovat mimo LME burzovní sklady, neboť na sekundárním trhu nelze garantovat LME kvalitu. Žalobkyně odkazuje na výkupní ceníky společnosti T. C. R. s.r.o., sídlem X, IČO X (dále jen „T.“). Obdobně žalobkyně namítá nesprávnost závěrů a nedostatečné zjištění skutkového stavu i ve vztahu k cenám Ni, jichž se týkaly přílohy č. 1-5 Ni doplnění odvolání. Z přílohy č. 1 Ni vyplývá, že průměr odchylek reálných cen od ceny na LME byl cca 90 % z burzovní ceny na LME, nákup za 91 % hodnoty, který sjednala žalobkyně, tak nebyl ničím výjimečný. Historický vývoj cen Ni v roce 2012 svědčí o extrémním poklesu, dodavatel mohl Ni prodávat na základě svého staršího kontraktu či jej držet skladem. Žalobkyně uzavírá, že z okolností na trhu jí cena nepřipadala a nemusela připadat zvláštní, neboť odchylky od burzovní ceny Ni na sekundárním trhu byly značné. Dodavatel mohl získat Ni na základě dřívějších smluv výhodněji, popř. mohl koupit přebytek z hutě, která změnila výrobní program. Obchod odpovídal globálnímu trhu, na němž se žalobkyně pohybovala. Žalobkyní sjednaná cena byla vyšší než velkoobchodní cena dle ceníku T.. Není proto správné tvrzení, že cena sjednaná žalobkyní byla na českém trhu nedosažitelná. Žalobkyně má za to, že nejednala neopatrně, neboť sjednané ceny byly reálné, byla proto v dobré víře a za domnělou ušlou daň neodpovídá. Žalovaný tím, že neprovedl důkazní návrhy žalobkyně, nedostatečně objasnil skutkový stav a ani žalobkyni neseznámil s osudem důkazních návrhů, což měl dle § 92 odst. 6 d. ř. učinit.
10. Šestým žalobním bodem žalobkyně namítá, že v rozporu s § 115 odst. 2 d. ř. nebyla seznámena s novým dokazováním. Žalovaný v bodech 65-66 napadeného rozhodnutí považoval za další indicii svědčící o nedostatečné obezřetnosti žalobkyně, že žádná z dodavatelských společností nabízejících dodávku burzovního materiálu s certifikátem nebyla dle veřejně dostupných informací výrobcem, zpracovatelem ani úpravcem uvedených komodit (Ni a Cu katod). Dle žalobkyně jde o skutkovou novotu, neboť správce daně svůj vědomostní test na takovém tvrzení nezaložil, a žalobkyně se tak k němu

nemohla vyjádřit. Žalobkyně by namítala, že obchodování s burzovním materiálem opatřeným certifikátem není doménou výrobců, zpracovatelů či úpravců, z ceníků T. vyplývá, že jde o běžně obchodovanou komoditu.

11. Sedmým žalobním bodem žalobkyně namítá, že pokud žalovaný svůj závěr vědomostního testu postavil na tom, že dodavatelé neměli webové prezentace, prokázala výsledkem B. V., že šlo o dlouholetého známého obchodního partnera, u něhož nemusela ověřovat existenci webových stránek či reklamu. Nemůže proto jít o indicii o podezřelosti obchodů. Stejně tak nemůže o nedostatečné obezřetnosti žalobkyně svědčit okolnost, že přepravní trasa neodpovídala pohybu zboží v řetězci, neboť žalobkyně v bodě 56 odvolání namítla, že se na organizaci přepravy nijak nepodílela, což žalovaný nevyvrátil. Napadené rozhodnutí je proto dle žalobkyně v tomto směru nepřezkoumatelné.
12. Osmým žalobním bodem žalobkyně dále namítala, že v rozporu s § 115 odst. 2 d. ř. nebyla seznámena s novým dokazováním, neboť žalovaný v bodech 65-66 napadeného rozhodnutí jako další indicii neobezřetnosti žalobkyně uvedl, že dodavatelé nebyli přítomni u předání zboží žalobkyni. Správce daně na tomto tvrzení vědomostní test nezaložil, a žalobkyně se tak k němu nemohla vyjádřit. Dle žalobkyně je přitom naopak zcela neobvyklé, aby jednatele dodavatelů absolvovali cestu kamionem za účelem předání, zejména když přeprava nezačínala ve skladu dodavatele.
13. Devátým žalobním bodem žalobkyně rozporuje závěr o tom, že její neobezřetnost vyplývá z personální propojenosti obou dodavatelů, kteří měli stejného jednatele. K tomu žalobkyně namítá, že nešlo o navazující články v řetězci, ale o dodavatele dvou různých typů zboží, a šlo tak o běžnou komoditní diverzifikaci. Dále žalobkyně poukázala na to, že předmětné obchody představují pouze 1,44 % jejích tržeb v daném hospodářském období.
14. Desátým žalobním bodem žalobkyně dále poukazuje na to, že žalovaný založil napadené rozhodnutí na dvou protichůdných závěrech, a totiž že žalobkyně byla vědomým účastníkem daňového podvodu a současně že nebyla při výběru obchodních partnerů obezřetná. Podle judikatury je pojem „*vědět měl a mohl*“ originálním pojmem evropského práva, který je na místě vykládat jako nevědomou nedbalost. K tomu odkazuje na rozhodnutí NSS ze dne 16. 12. 2015, č. j. 1 Afs 92/2015-35, a ze dne 27. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-47, a ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016-28 (dále jen „Jutty“). Pojem „*věděl*“ o daňovém podvodu je naproti tomu třeba dle žalobkyně chápat jako úmyslné krácení daně. Vědomá účast vylučuje účast na daňovém podvodu ve smyslu pojmu „*vědět měl a mohl*“. Jelikož žalovaný založil rozhodnutí na obou důvodech, je napadené rozhodnutí vnitřně rozporné, a tedy nepřezkoumatelné.
15. Jedenáctým bodem žalobkyně popírá samu existenci daňového podvodu a uvádí, že z pouhé nekontaktnosti dodavatelských společností G. S. s.r.o., DIČ X (dále jen „G. S.“) a O. S. a.s., DIČ X (dále jen „O. S.“) nelze dovodit existenci chybějící daně. K tomu odkazuje na rozsudky Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a Péter Dávid*, a ze dne 22. 10. 2015 ve věci C-277/14, *PPUH Stehcamp sp. J. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jarosław Stefanek*. Žalovaný dle žalobkyně neprokázal ušlou daň a porušení principu daňové neutrality. Žalovaný tak rovněž neprokázal, že daňová ztráta je důsledkem podvodného jednání, když založil svůj závěr pouze na nekontaktnosti uvedených společností.
16. Dvanáctým bodem žalobkyně namítá, že nemá povinnost zjišťovat, zda dodavatelé nesídlí ve virtuálním sídle, jak vyplývá z bodu 61 stanoviska generálního advokáta Nilse Wahla

k posléze vydanému rozhodnutí SDEU ze dne 15. 11. 2017 ve spojených věcech C-374/16 a C-375/16. Navíc informace o virtuálním sídle pochází z informace jiného správce daně z pozdějších let.

17. Žalobkyně v třináctém žalobním bodu s odkazem na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 30. 4. 2014, č. j. 22 Af 22/2012-247, namítá, že žalovaný nespécifikoval, jaká opatření měla žalobkyně přijmout, aby se vyhnula účasti na podvodu, a jak tato opatření mohla odhalit daňový podvod. Jelikož tak neučinil, je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné. Poukazuje na odbornou literaturu, podle níž by daňová správa měla informovat daňové subjekty o možných opatřeních. Žalobkyně tvrdí, že neměla povinnost předvídat porušení nebo ohrožení zájmu chráněného daňovým právem, a nemohla proto jednat zaviněně.
18. Žalobkyně uvádí, že SDEU v rozsudku ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling*, nespécifikoval, jak konkrétně stanovit, zda daňový subjekt měl a mohl vědět o podvodu na DPH, jehož se dopustil jiný subjekt. Poukazuje na výklad, který zaujal britský Court of Appeal (England and Wales) v rozhodnutí ve věci *Mobilx Ltd (in Administration) et al. v HMRC* [2010] EWCA Civ 517 (citace upravena soudem), v bodech 53-56, podle něhož nepostačuje, aby si byl daňový subjekt vědom *možného rizika* účasti na daňovém podvodu, ale musí být postaveno na jisto, že daňový subjekt věděl nebo měl vědět, že daná transakce je zatížena daňovým podvodem. Britský soud rozvedl podmínky odnětí nároku na odpočet vymezené v rozsudku ve věci *Kittel a Recolta Recycling* tak, že budou splněny, pokud jediným rozumným vysvětlením okolností provázejících plnění bylo spojení dané transakce s podvodem. Tento přístup dle žalobkyně potvrzuje též judikatura SDEU, např. rozsudky ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a Péter Dávid*, ze dne 6. 9. 2012 ve věci C-324/11, *Gábor Tóth*, ze dne 6. 12. 2012 ve věci *Bonik EOOD*, ze dne 18. 7. 2013 ve věci C-78/12, *„Evita-K“ EOOD*, nebo ze dne 13. 2. 2014 ve věci C-18/13, *Maks Pen EOOD*. Správce daně musí rozlišit, zda daňový subjekt věděl, nebo musel vědět o spojení s podvodem, a vymezit konkrétní okolnosti, na jejichž základě ke svému závěru dospěl. Otázka dostatečnosti prověření je spíše doprovodnou skutkovou okolností. Rezignace na provedení prověření při existenci nestandardních okolností může pouze indikovat, že osoba povinná k dani o spojení s podvodem věděla nebo měla a mohla vědět. Ani prověření, které má daňový subjekt k dispozici, nemusí vést k závěru, že jediným rozumným vysvětlením transakce je spojení s podvodem. V takovém případě nemůže skutečnost, že k prověření nedošlo, vést k závěru, že osoba povinná k dani o spojení s podvodem věděla nebo měla a mohla vědět. Za situace, kdy neexistují konkrétní indicie o podvodu, nelze po plátcích požadovat, aby dodavatele prověřovali a nahrazovali činnost daňové správy. Pokud by se s ohledem na okolnosti povinnost prověřit dodavatele aktivovala, nelze požadovat prověření, které je nepřiměřené okolnostem nebo není v možnostech daňového subjektu.
19. Dle čtrnáctého žalobního bodu v posuzovaném případě žalovaný založil své závěry pouze na zjištěních o ceně Ni a Cu na LME a na tom, že společnost O. S. měla sídlo na virtuální adrese, což však svědek B. V. pro období roku 2012 popřel a pro rok 2012 toto tvrzení správce daně nevyvrátil (místní šetření bylo provedeno až v roce 2013). Pokud jde o G. S., dle výpovědi B. V. neměla virtuální sídlo, svědek poukázal na skladové prostory na Ž., což odpovídá umístění sídla, přičemž daňové orgány nebyly schopny jeho tvrzení vyvrátit. Žalobkyně namítá, že ostatní skutečnosti nastaly či se staly zřejmými až po realizaci obchodu [přejmenování O. S. a zrušení její registrace k DPH, její nekontaktnost pro

správce daně a neodvedení DPH na výstupu, realizace dodávky prostřednictvím skladu v Rotterdamu, zapojení dalších nekontaktních společností Z. s.r.o. a G. v řetězci s niklem, zrušení registrace společnosti S. U. ke dni 1. 1. 2013 a G. S. ke dni 5. 10. 2015 a trestní stíhání jednatele společnosti V., s.r.o. (dále jen „V.“) R. V. pro daňový trestný čin a konkurs této společnosti]. Okolnosti vlastnického a přepravního řetězce, stejně jako nákupní a prodejní ceny a obchodní či smluvní vztahy u jiných jeho článků žalobkyni nebyly známy a pakliže byly zjištěny správcem daně až *ex post*, nelze ani to žalobkyni přičítat k tíži. Navíc tvrzení, že O. S. byla pro svého správce daně nekontaktní, nepředložila účetnictví a neumožnila ověřit údaje tvrzené v daňových přiznáních, považuje žalobkyně za nepravdivé, neboť svědek B. V. vše podstatné správci daně sdělil ve své svědecké výpovědi. Okolnost, že přepravu Ni katod ze Slovenska k žalobkyni zajistila na své náklady společnost V., není ničím neobvyklým a nedokládá formálnost zapojení O. S..

20. Patnáctý žalobní bod uvádí, že jelikož bylo obchodováno s investiční komoditou, je její pohyb po Evropě ovlivněn její aktuální burzovní cenou, a proto nemohla být „nelogicky dlouhá“, jak tvrdí správce daně. Naopak výše popsany sestupný trend světové ceny Ni prokazuje, že řada obchodníků mohla chtít se ho vzdát i s prodělkem, aby další ztráta nebyla mnohem hlubší.
21. Podle šestnáctého žalobního bodu svědek B. V. potvrdil, že vystavil daňový doklad a katody dodal, což potvrzuje nárok na odpočet uplatněný žalobkyní. Ač žalovaný v bodu 85 napadeného rozhodnutí vyčítá žalobkyni, že nepředložila smluvní ujednání s G. S., tvrdí, že byly splněny hmotněprávní a formální podmínky pro nárok na odpočet daně, přičemž jeden závěr vylučuje druhý. Skutečnost, že si svědek B. V. nevzpomněl na podrobnosti, nelze s ohledem na časový odstup čtyř let považovat za neobvyklou a nečiní to jeho výpověď nevěrohodnou.
22. Sedmnáctým žalobním bodem žalobkyně namítá, že tvrzení o tom, že G. S. byla pro svého správce daně nekontaktní a nebylo předloženo její účetnictví ani podáno daňové tvrzení, má nedoplatky na daních, na bankovním účtu byl minimální pohyb a od roku 2012 se o ni zajímaly orgány činné v trestním řízení, nemá oporu ve veřejné části spisu, navíc žalobkyně neměla v roce 2012 možnost tyto skutečnosti zjistit.
23. Žalobkyně dále osmnáctým bodem namítá, že správce daně v průběhu daňové kontroly zcela změnil právní posouzení, kterým odůvodnil doměření daně. Ve sdělení ze dne 15. 11. 2016, č. j. 4542696/16/2111-60562-203688, správce daně uvedl, že odpírá nárok na odpočet daně u přijatého plnění od O. S. (nákup Ni katod) z důvodu, že žalobkyně neprokázala přijetí plnění od dodavatele deklarovaného na daňovém dokladu. Odepření nároku na odpočet daně u přijatého plnění od G. S. (nákup Cu katod) postavil správce daně na tvrzení, že žalobkyně byla zapojena do daňového podvodu tím, že nepřijala dostatečná opatření v boji proti daňovým podvodům. K tomu se žalobkyně vyjádřila v podání ze dne 11. 1. 2017. V přípisu ze dne 23. 3. 2017, č. j. 1254289/17/2111-60562-203688, správce daně konstatoval, že na základě vyjádření nedošlo ke změně kontrolního zjištění. Správce daně však zcela změnil právní kvalifikaci, neboť opustil názor, že žalobkyně neprokázala přijetí plnění od dodavatele O. S. deklarovaného na daňovém dokladu, ale odepřel jí nárok na odpočet pro údajnou účast na daňovém podvodu. Žalobkyně v odvolání namítala, že jde o podstatnou změnu, pro kterou nebyl správce daně oprávněn požadovat projednání zprávy o daňové kontrole, ale byl povinen dát žalobkyni prostor pro vyjádření podle § 88 odst. 3 d. ř., protože procesní obrana v případě neprokázání nároku na odpočet je zcela odlišná než v případě účasti na daňovém podvodu. Správce daně ale žádný prostor pro reakci na

změnu právního hodnocení neposkytl, a proto byla žalobkyně zkrácena na svém právu garantovaném § 88 odst. 3 d. ř. Žalovaný v napadeném rozhodnutí poukázal na výzvu ze dne 27. 11. 2015, č. j. 4045122/15/2111-60562-203688, ze které však žalobkyně nemohla poznat, jak bude daňová kontrola ukončena. Tuto vadu mohl žalovaný napravit, pokud by žalobkyni před vydáním napadeného rozhodnutí seznámil se svým postojem, aby žalobkyně mohla doplnit odvolací argumentaci. Jelikož tak neučinil, rozhodnutí je překvapivé, a tedy nezákonné.

24. Žalobkyně posledním devatenáctým žalobním bodem namítá, že správce daně postavil výsledek kontrolního zjištění uvedený ve zprávě o daňové kontrole na důkazech nezákonně získaných v rozporu s § 93 odst. 1 d. ř. Krajský soud v Praze rozsudkem ze dne 28. 4. 2015, č. j. 45 Af 28/2013-181, určil, že postup k odstranění pochybností ve vztahu k DPH za zdaňovací období říjen 2012 byl nezákonný. Důvodem byla skutečnost, že postup k odstranění pochybností byl nezákonně zahájen i nezákonně prováděn. Žalobkyně zastává názor, že z nezákonného postupu k odstranění pochybností nemohou povstat zákonné důkazy. Uvedený závěr má dle žalobkyně oporu v rozhodnutích NSS ze dne 31. 1. 2007, č. j. 1 Afs 155/2005-70, ze dne 14. 10. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007-113, ze dne 9. 9. 2009, č. j. 2 Afs 58/2009-85, bodu 23, ze dne 30. 9. 2010, č. j. 9 Afs 46/2010-227, ze dne 23. 2. 2012, č. j. 8 Afs 38/2011-117, ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 105/2012-37, bodech 31-34, a zejména pak v rozsudku ze dne 25. 1. 2017, č. j. 4 Afs 182/2016-18 (dále jen „L. D.“), v němž NSS uvedl, že jsou použitelné jen důkazy opatřené v době, kdy postup, v němž byly pořízeny, ještě nedosahoval nepřiměřeně extenzivních parametrů. V daném případě byl však postup k odstranění pochybností nezákonný celý. Na věc nedopadá rozsudek ve věci Jarý, jímž argumentoval žalovaný, neboť se týká toliko excesivně dlouho prováděného postupu správce daně. V daném případě byl postup k odstranění pochybností nezákonný nejen proto, že měla být prováděna daňová kontrola, ale i proto, že výzva k odstranění pochybností nedostatečně specifikovala pochybnosti. Podle rozhodnutí zdejšího soudu ze dne 10. 1. 2017, č. j. 48 Af 45/2014-60, byly tedy odkazované důkazní prostředky pořízeny nezákonně.
25. Při ústním jednání žalobkyně setrvala na svém procesním stanovisku. Ohledně vztahu ručení a odepření nároku na odpočet poukázala na bod 59 stanoviska generální advokátky Juliane Kokott přednesené dne 14. 1. 2021 ve věci C-4/20, „ALTI“ OOD, v němž uvedla, že s ohledem na znění směrnice o DPH a cíl harmonizace se jeví spíše sporné, zda mají členské státy právo volby, jestli příjemci plnění odeprou nárok na odpočet, nebo jestli bude příjemce plnění solidárně odpovídat za daň. Ze směrnice o DPH takového právo volby každopádně výslovně nevyplývá. Případně by – s ohledem na hlediska proporcionality – měla solidární odpovědnost jako stejně vhodný mírnější prostředek k zajištění daňových příjmů dokonce spíše předcházet odepření nároku na odpočet.

Vyjádření žalovaného

26. Žalovaný s žalobou nesouhlasí a navrhuje ji zamítnout. Ve svých vyjádřeních odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí.
27. Pokud jde o tvrzenou podjatost úředních osob správce daně, žalovaný nejprve uvádí, že tuto námitku žalobkyně v odvolacím řízení neuplatnila a případná nezákonnost řízení vedeného při správě jiné daně (za jiné zdaňovací období) není důvodem pro vyloučení dle § 77 odst. 1 d. ř. Správce daně navíc o namítané podjatosti zamítavým rozhodnutím rozhodl.

28. Pokud jde o aplikaci institutu ručení, žalovaný odkázal na rozsudek NSS ze dne 18. 12. 2018, č. j. 7 Afs 8/2018-56 (dále jen „Armstav“), v němž NSS uzavřel, že „[p]rávní úprava ručení příjemce zdanitelného plnění obsažená v § 109 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, není speciální právní úpravou vůči odepření nároku na odpočet daně z důvodu zapojení do podvodného řetězce na dani z přidané hodnoty.“ Žalobkyní odkazovaná rozhodnutí KS v Ostravě byla Nejvyšším správním soudem zrušena. Odkazuje-li žalobkyně na zákaz dvojího zdanění, je rozhodnutí FAU dle žalovaného nepřipadné, neboť řešilo situaci zaplacení daňového nedoplatku ručitelem daňového dlužníka. Přílehlavý není ani odkaz na rozsudek Vyrtych, neboť NSS v něm neshledal, že by obchodní transakce probíhaly za krajně neobvyklých a nelogických podmínek. Naproti tomu v projednávané věci byly zjištěny nestandardní okolnosti, které žalovaný uvedl v bodech 65-66 napadeného rozhodnutí. Na jejich základě bylo možné očekávat od žalobkyně zvýšenou míru opatrnosti a přijetí dostatečných opatření k zamezení účasti na podvodném jednání. Žalovaný odkazuje na judikaturu SDEU a NSS s tím, že právě umožnění odpočtu článku řetězce stíženého podvodem na DPH by bylo porušením daňové neutrality. Neuznání nároku na odpočet DPH z důvodu účasti na podvodu je důsledkem nesplnění podmínek pro jeho uznání. Odpočet není možné nepřiznat tehdy, pokud daňový subjekt o svém zapojení nevěděl či nemohl vědět. To potvrzují například rozhodnutí SDEU ze dne 28. 7. 2016 ve věci C-332/15, Giuseppe Astone, a ze dne 18. 12. 2014 ve spojených věcech C-131/13, C-163/13 a C-164/13, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti a další. Odepření nároku nesupluje výběr chybějící daně, ale chrání smysl a účel směrnice, dle kterého nárok na odpočet daně nemůže být přiznán tomu, kdo jej uplatnil podvodným způsobem.
29. Tvrzenou nepřezkoumatelnost žalovaný zcela odmítá, napadené rozhodnutí splňuje požadavky, které na odůvodnění klade § 102 odst. 3 a 4 d. ř. a judikatura.
30. Žalovaný je toho názoru, že správce daně nebyl povinen vyzvat žalobkyni k podání dodatečného daňového tvrzení dle § 145 odst. 2 d. ř., jak vysvětlil v bodech 36-39 napadeného rozhodnutí. Výzvu nemůže správce daně vydávat libovolně bez jakéhokoli reálného důvodu, ale musí mít pro její vydání věcné, nikoliv jen formální důvody, pro které lze důvodně předpokládat doměření daně. Tak tomu v dané věci nebylo. K tomu odkázal na rozsudek NSS ze dne 20. 5. 2015, č. j. 4 Afs 54/2015-21.
31. Žalovaný odmítá, že by nedostatečně zjistil skutkový stav. V dané věci byla identifikována daňová ztráta, jež je důsledkem podvodného jednání, byly identifikovány objektivní okolnosti, které ve svém souhrnu dostatečně prokazují, že žalobkyně měla a mohla vědět, že jí přijatá plnění byla zasažena podvodem, přičemž nepřijala veškerá rozumná opatření, která lze po ní s ohledem na rozsah a charakter plnění spravedlivě požadovat, aby své účasti na podvodu na DPH předešla. Ze zjištěných skutečností vyplynulo, že se žalobkyně v podstatě nezajímala o to, odkud nakupované zboží pochází, kdo je do jejích skladových prostor dopravuje, zda se skutečně jedná o certifikované zboží, zda jsou ceny pořízeného zboží relevantní, kdo jsou ve skutečnosti její dodavatelé, kde skutečně sídlí, jaké je jejich personální i majetkové zázemí. Lze shrnout, že žalobkyně rozhodně nepostupovala s péčí řádného hospodáře a její pasivitu nelze považovat za jednání v dobré víře.
32. Žalovaný rovněž odmítá, že by neprovedením důkazů o cenách Cu a Ni odmítl relevantní důkazy, jelikož ty nebyly způsobitelné ovlivnit skutková zjištění učiněná správcem daně, jak uvedl v bodu 80 napadeného rozhodnutí.

33. Žalovaný dále odmítá argumentaci žalobkyně, dle které žalovaný založil své rozhodnutí na dvou protichůdných závěrech týkajících se účasti žalobkyně na daňovém podvodu. K tomu žalovaný konstatuje, že daný případ byl uzavřen tak, že byly zjištěny objektivní skutečnosti svědčící o vědomém zapojení žalobkyně do řetězce podvodných obchodů s tím, že dle judikatury SDEU i správních soudů postačuje, že daňový subjekt alespoň mohl a měl vědět, že se účastní podvodu na DPH.
34. K otázce existence daňového podvodu žalovaný poukázal na body 55-62 napadeného rozhodnutí, kde jsou popsány zjištěné nestandardnosti, které ve svém souhrnu prokazují existenci daňového podvodu. Konkrétně jde o nejasnosti ohledně pořizovacích a prodejních cen zboží, obchodování prostřednictvím jediného skladu v Rotterdamu, absence důkazních prostředků týkajících se přepravy Cu katod, uskutečnění dodávky Ni katod před uzavřením smlouvy, personální propojení dodavatelských společností, jejich virtuální sídla a neplnění zákonem stanovených povinností, absence vlastních webových prezentací, způsob vyhledávání kontraktu na neoborných portálech a vazba na účastníky podezřelé z organizování řetězových obchodů s kovovým odpadem. Žalobkyně dle žalovaného zastávala pozici tzv. brokera, tedy nárokovala daň na vstupu a čerpala výhody plynoucí z řetězců, kdy pořízené zboží následně dodávala do jiného členského státu a toto plnění vykazovala v režimu osvobození od daně.
35. Okolnosti uvedené v bodech 65-66 napadeného rozhodnutí svědčí o tom, že žalobkyně o svém zapojení do podvodného řetězce vědět měla a mohla.
36. Při ústním jednání žalovaný setrval na svém stanovisku.

Skutková zjištění

37. Z obsahu správního spisu soud zjistil, že správce daně u žalobkyně dne 10. 11. 2014 zahájil daňovou kontrolu DPH za zdaňovací období měsíců října až prosince roku 2011 a ledna až srpna, listopadu a prosince roku 2012.
38. Zahájení daňové kontroly předcházelo postup k odstranění pochybností ke zdaňovacímu období měsíce října 2012. Správce daně do správního spisu v nyní projednávané věci ze sporného postupu pro odstranění pochybností převzal žádosti o výměnu informací o *missing trader* podvodu týkající se obchodů žalobkyně s Ni katodami v září a říjnu 2012 (neveřejná část spisu), protokol o projednání skutečností z žádosti holandské daňové správy ze dne 3. 12. 2012, při němž pan K. jako zástupce žalobkyně k obchodům s Ni katodami uvedl, že žalobkyně uskutečnila několik obchodů s Ni katodami, obchod s Ni katodami však rozhodně není hlavním předmětem podnikání žalobkyně. Uvedl dále, že Ni katody žalobkyně nakupovala od O. S., kterou zastupoval B. V., dopravu zajišťoval dodavatel a dále je dodala společnosti R. A. (dále jen „R.“). Tuto společnost zná dlouho, pomáhala žalobkyni obchodovat různé komodity, např. železný šrot či motory. Současně předložil dvě smlouvy o dodávkách Ni katod ze dne 20. 8. 2012 č. N 12158 a ze dne 24. 9. 2012 č. N 12189. Smlouvou o dodávce materiálu N 12158 ze dne 20. 8. 2012 se O. S. zavázala dodat žalobkyni 24-25 t niklových katod (bez bližší specifikace) za cenu 11 532 EUR/t s místem předání Týnec nad Labem, v deklarované kvalitě (struktura kvality nerez Cr/Ni/Mo) dne 22. 8. 2012. Ve smlouvě bylo uvedeno, že dodávka má být avizována nejméně den předem a dodací list označen číslem kontraktu. Smlouva je za žalobkyni jako odběratele podepsána J. S.. Správce daně měl k dispozici množství dokladů týkajících se dodávky niklových katod, včetně předmětné faktury č. 120100033 vystavené O. S. dne 22. 8. 2012 na 23 994 kg

Ni katod za cenu 11 532 EUR/t, dodací list s označením zboží Ni katody bez bližší specifikace a odkazu na smlouvu, výkupku č. V123228 s potvrzením převzetí 23 994 kg Ni katod bez bližší specifikace (bez odkazu na smlouvu) žalobkyní, mezinárodní nákladní list č. SK 699898 s uvedením odesílatele V. – X s datem nakládky 20. 8. 2012 u této společnosti (Prakovce, Slovensko), na němž je jako příjemce O. S., místo vykládky u žalobkyně, Týnec nad Labem, na němž je opraven údaj o množství Ni katod z 23 996 kg na 23 994 kg, mezinárodní nákladní list s místem nakládky u žalobkyně, na němž je jako příjemce R., místo vykládky Rotterdam, dopravce N. C., s.r.o., fakturu za dopravu vystavenou žalobkyni společností N. C., s.r.o., na částku 25 000 Kč bez DPH s datem uskutečnění zdanitelného plnění 4. 9. 2012, potvrzení společnosti R. z 5. 9. 2012 o obdržení 23 996 kg Ni katod za cenu 12 775 EUR/t, provize R. 50 EUR/t, částka k úhradě 305 349,10 EUR, číselné označení 12138, fakturu č. 110265 vystavenou žalobkyní dne 11. 9. 2012 s datem zdanitelného plnění a splatnosti téhož dne dánské společnosti R. za dodání Ni katod v množství 23 996 kg za cenu 12,775 EUR za kg s provizí pro R. -0,05 EUR za kg, celkem na částku 305 349,10 EUR, kdy na zálohách mělo být uhrazeno 100 000 EUR.

39. Součástí spisu je též sdělení Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, územního pracoviště pro Prahu 1, ze dne 4. 2. 2013, dle kterého společnost O. S. podala přiznání k DPH pouze za 1. čtvrtletí roku 2012, má nedoplatek na DPH, sídlo společnosti zapsané v obchodním rejstříku od 26. 10. 2012 na adrese X, je pouze virtuální, do té doby bylo též pouze virtuální sídlo na adrese X. Ve spisu jsou dále založeny protokol téhož územního pracoviště o místním šetření ze dne ze dne 24. 1. 2013 u daňového subjektu O. S., jehož zástupce potvrdil dodání barevných kovů žalobkyni, a odpověď na dožádání č. j. 1898985/13/2111-05403-203688 téhož územního pracoviště ze dne 5. 6. 2013 došla správci daně dne 10. 6. 2013 (č. j. 3497923/13/2001-24902-107636) ohledně daňového subjektu O. S., ze které vyplývá, že O. S. podala opožděně daňové přiznání za 2. až 4. čtvrtletí 2012 dne 6. 2. 2013, daňové povinnosti nebyly uhrazeny, většina pohledávek byla předána exekučnímu oddělení k vymáhání, nedoplatek na DPH k 31. 5. 2013 činil 1 876 798 Kč. Součástí kontrolního spisu je též protokol o ústním jednání ze dne 14. 2. 2013, v němž se jednatel žalobkyně T. K. vyjádřil k nákupům Ni katod od O. S., při němž odkázal na vývoj burzovních cen kovů a přístupem na www.metalprices.com ukázal správci daně rozdíl mezi cenou čisté burzovní mědi (katod) a čistého burzovního niklu (katod), což mělo dokládat logiku nákupu a prodeje niklu, a graf s vývojem cen zaslaný e-mailem správci daně. Součástí spisu bylo množství zejména přepravních a účetních dokladů (CMR listy, faktury, dále rámcové smlouvy či výpisy z účtů) přiložené k mezinárodním dožádáním (Německo – SYLVAINS UG; Dánsko – R.; Slovensko – V.) a vnitrostátnímu dožádání (H. T. C., s.r.o.).
40. Z odpovědi slovenské daňové správy na mezinárodní dožádání ze dne 21. 2. 2013 došlé správci daně dne 8. 8. 2013, která se týkala prověřování obchodů s niklovými katodami mezi O. S. a V. – X, vyplývá, že česká daňová správa na základě informací od holandské daňové správy prověřuje podezření na řetězový obchod s niklovými katodami. Šetřením u žalobkyně bylo zjištěno, že nakoupila Ni katody za zdaňovací období srpen 2012 v množství 23 994 kg a za říjen 2012 v množství 24 092 kg od O. S., jejímž dodavatelem měla být slovenská V.. Dle odpovědi slovenské daňové správy V. nakoupila Ni katody od H. T. C., s.r.o. (dále jen „H. T.“) na základě smlouvy ze dne 7. 8. 2012, CC/2012/102/Varga, v množství 23,996 t, které byly vyúčtovány fakturou č. 121120167 ze dne 7. 8. 2012 a uhrazeny převodem na účet dne 22. 8. 2012 v částce 290 497,26 EUR. Za V. jednal jednatel R. V., přepravu zajišťovala H. T., dle CMR byla doprava realizována ze Z. v České

republike a ukončena v P.. Byl předložen též dodací list a vážní lístek. Ni katody v množství 23,996 t měly být O. S. dodány dle faktury č. 5012641 z 23. 8. 2012 za částku 313 137,96 EUR, úhrada byla provedena převodem na účet (dne 23. 8. 2012 částka 200 000 EUR, dne 27. 8. 2012 částka 106 000 EUR a dne 3. 9. 2012 částka 7 137,96 EUR), dopravu objednala V. – X a dle předložené faktury ji provedl V. D.. Podle předloženého CMR listu č. SK 6008984 přeprava začala dne 20. 8. 2012 v P. u V. – X a byla ukončena u žalobkyně v Týnci nad Labem, byla vyúčtována fakturou č. 1187/12 ze dne 21. 8. 2012, kterou vystavil V. D.. Obchod byl realizován na základě smlouvy CC/2012/102/V. ze dne 22. 8. 2012. Dále byl předložen dodací list z 20. 8. 2012 a preddavková faktura č. 60120031 z 21. 8. 2012 na částku 306 000 EUR. Přílohou odpovědi byl mj. dodací list vystavený V. – X odběrateli O. S.; preddavková faktura č. 60120031 ze dne 21. 8. 2012, kterou byla vyúčtována záloha na Ni katody v množství 23,996 t za jednotkovou cenu 12 752,1253 EUR, celkem 306 000 EUR; faktura č. 50120641 vystavená V. – X jako dodavatelem O. S. jako odběrateli za dodání 23,996 t Ni katod za jednotkovou cenu 13 049,59 na částku 313 137,96 EUR bez DPH [DPH 0 % dle § 43 zákona č. 222/2004 Z.z. (dodání do jiného členského státu)] s datem dodání 21. 8. 2012, podklady pro fakturaci, faktura za dopravu vystavená V. D. společnosti V. – X na částku 900 EUR s datem plnění 21. 8. 2012 a mezinárodní nákladní list z 20. 8. 2012, na němž je jako odesílatel 23 996 kg Ni katod uvedena V. – X, příjemce O. S., dopravce V. D., místo vykládky u žalobkyně, X, s datem a místem nakládky dne 20. 8. 2012 u V. – X v P..

41. Součástí spisu je protokol o výsledku svědka B. V. jakožto předsedy představenstva O. S. ze dne 21. 5. 2013 (č. j. 1899300/13/2111-05403-203688), při němž mimo jiné vypověděl, že s žalobkyní obchodoval běžně, obchod s konkrétní komoditou žalobkyni nabídl, komunikace proběhla s panem Keclem, jehož oslovil s tím, že mají Ni katody. Ni katody dodané dne 22. 8. 2012 byly nakoupeny od V. – X, druhá dodávka byla od B. L. s.r.o. Smlouvy N12158 ze dne 20. 8. 2012 a N12189 z 24. 9. 2012 vyhotovila žalobkyně, která je poslala O. S. e-mailem a ta je potvrdila. S Ni katodami obchodují zhruba 5 až 6krát do roka. Jednalo se o Ni katody s označením H1, což je považováno za burzovní materiál a pokud ho dodává český subjekt, je zatížen DPH. K těmto Ni katodám je vždy přiložen certifikát určující zemi původu a čistotu materiálu, který má číslo šarže, pod nímž je zaregistrován na burze. Zboží proto O. S. deklarovala jako zatížené DPH, nikoli jako niklový odpad v režimu přenesené daňové povinnosti dle přílohy č. 5 ZDPH. Přepravu zajišťovali dodavatelé. Vypověděl, že skladovací prostory společnost nemá, k dotazu ohledně faktického sídla odkázal na adresu v obchodním rejstříku na Praze 1. Uvedl, že společnost se zabývá nákupem a prodejem primárních materiálů (Cu a Ni katody, hliník) a minerálních olejů na výrobu biosložek. Uvedl, že u jedné vykládky v Týnci nad Labem byl, u druhé nikoli. Uvedl, že při jednání dne 24. 1. 2013 byla k doložení obchodů omylem předložena faktura ze dne 22. 8. 2012, která se týkala nákupu Cu katod od V. – X, správnou fakturu zašle. Vypověděl, že J. Č. zná, nikoli však z obchodu s Ni katodami. K dotazu, aby se vyjádřil ke sdělení Jana Čecha, že se obrátil na pana V. s žádostí o pomoc s Ni katodami, se odmítl vyjádřit, uvedl, že O. S. neuzavírala žádné obchody se společností S. U..
42. V odpovědi dánské daňové správy došlé správci daně 10. 5. 2013 ohledně dodávek Ni katod společnosti R. od žalobkyně dánská daňová správa potvrdila, že R. dále dodávala zboží společnosti F. M. B.V. v Rotterdamu, a to za stejnou cenu, za kterou je pořídila, avšak s tím, že žalobkyně zaplatila R. provizi 50 EUR za tunu, jak je uvedeno na faktuře č. 110265. Za R. jednal K. P. R., přepravu organizovala a hradila žalobkyně, k odpovědi byla

připojena faktura vystavená dne 5. 9. 2012 R. jako dodavatelem F. M. jako odběratelem na 23,996 t Ni katod dodaných 4. 9. 2012 s doložkou DDP Rotterdam, číselné označení obchodního případu 12138, s odkazem na smlouvu číslo P14153, za jednotkovou cenu 12 775 EUR bez DPH, celkem na částku 306 548,90 EUR, a potvrzení smlouvy 12138 mezi Fondel Metals a R. ze dne 5. 9. 2012 opatřený podpisem za R. na dodání 24 t Ni katod „*Full Plate, Norilsk Nickel Brand H 1, LME grade with Ni + Co min 99,93 %, Co max. 0,1 %*“, za cenu 12 775 EUR/t, DDP Rotterdam, a e-mailová komunikace mezi žalobkyní a D. D. B. z M. T. ze dne 3. 9. 2012 a 4. 9. 2012 ohledně doručení Ni katod, která byla v kopii zasílána K. P. R. za R., a e-mailová komunikace mezi F. M. a R., podle níž mělo být zboží doručeno do M. T. v Rotterdamu.

43. V odpovědi německé daňové správy na mezinárodní dožádání, které se týkalo společnosti S. U., bylo uvedeno, že německé DIČ bylo společnosti zrušeno, její sídlo je v bydlišti jednatele J. Č. v České republice, který vystupuje jako podezřelý *missing trader* při dodání měděných katod společnosti D. G.. Byly připojeny překlady protokolů o výsledku svědka J. Č. z 10. 1. 2013 a 14. 2. 2013, který byl dle informací německé daňové správy obviněn z krácení daní za období leden 2011 až listopad 2012. Ten vypověděl, že v 2. polovině roku 2012 za ním přišel pan V. za O. S. a požádal ho o pomoc s Ni katodami, svědek našel na internetu holandskou společnost F., uskutečnila se celkem tři dodání s cca 75 tunami. Pověřil spediční společnost V., prodej O. S. byl zpracováván jako osvobozené dodání z jiného členského státu, J. Č. měl provizi 40 EUR/t. Součástí podkladů je množství mezinárodních nákladních listů, na nichž je jako dopravce V. a faktury za Ni katody vystavené společností F. M. odběrateli S. UG.
44. Správce daně prostřednictvím výzev k součinnosti či poskytnutí informací a dožádání tuzemských i zahraničních daňových orgánů shromáždil poznatky týkající se bezprostředních dodavatelů žalobkyně (G. S. byla od roku 2011 pro správce daně nekontaktní, daňové přiznání k DPH podala jen za období 6/2012 a 7/2012; O. S. je nekontaktní a daňová povinnost za třetí kvartál 2012 ve výši 1 335 637 Kč nebyla uhrazena), jejího odběratele (R.) a dalších článků v tvrzeném řetězci [Z. s.r.o. byla od roku 2012 nekontaktní, zrušena s likvidací; g2 employer s.r.o. podala poslední daňové přiznání k DPH za třetí kvartál 2012, následně byl zjištěn nedoplatek na DPH ve výši 19 980 252 Kč, bylo podáno trestní oznámení; F. M. uvedla, že dvakrát nakoupila Ni katody od společnosti R. za ceny stanovené dle aktuálního LME-indexu, k mezinárodnímu dožádání byla připojena mj. faktura vystavená společností R. jako dodavatelem Fondel Metals jako odběrateli za dodání 23,996 t Ni katod za jednotkovou cenu 12 775 EUR za tunu bez DPH s datem dodání 4. 9. 2012, reg. zn. vozidla X, a potvrzení o koupi č. P14153 ze dne 31. 8. 2012, v němž F. M. potvrzuje, že od R. koupila 24 t +/- 10 % Ni katod „*Full Plate, Norilsk Nickel Brand H 1, LME grade with Ni + Co min 99,93 %, Co max. 0,1 %*“ s dodáním v polovině 36. týdne za 12 775 EUR za tunu dle podmínek D. M. T., Rotterdam (LME warehouse)].
45. Dožadovaný slovenský daňový úřad v Košicích provedl výslech svědka V. D., který uvedl, že jako přepravce zajistil na náklady V. přepravu Ni katod dne 21. 8. 2012 do sídla žalobkyně v Týnci nad Labem, osobně však u přepravy nebyl.
46. Žalobkyně předložila správci daně k obchodu s G. S. přijatou fakturu vystavenou G. S. žalobkyni jako odběrateli dne 2. 5. 2012 s datem uskutečnění zdanitelného plnění téhož dne za dodání 24 836 kg „*Cu katody, cena dle burzy z 2. 5. 2012, 6 350 – 150 euro/tuna*“ za jednotkovou cenu 6,2 EUR za tunu, základ daně 153 983,20 Kč, 20% DPH 30 796,64 EUR,

celkem 184 780 EUR, přepočtený kurz 24,905 Kč; výkupku č. V121566 s potvrzením převzetí zboží žalobkyní; fotografie označení Cu katod, na nichž je uveden výrobce A., označení HK; smlouvu o vzájemném zápočtu pohledávek mezi G. S. a žalobkyní, podle níž došlo k zániku mj. pohledávky za dodání Cu katod vzájemným zápočtem; dohodu o narovnání ze dne 22. 5. 2012, podle níž G. S. měla vůči žalobkyni pohledávku ve výši 4 999 424 Kč z titulu nedoplatku za odebrané zboží dle faktury č. 20110072 ze dne 6. 6. 2011 zajištěnou směnkou vystavenou G. S. avalovanou B. V. na částku 4 725 000 Kč se splatností 31. 1. 2012, žalobkyně již podala návrh na vydání směnečného platebního rozkazu. Strany ve smlouvě prohlásily, že provedly zápočet vzájemných pohledávek v ní uvedených, přičemž G. S. se zavázala uhradit žalobkyni náklady právního zastoupení v řízení o vydání směnečného platebního rozkazu ve výši 66 048 Kč a žalobkyně se zavázala vzít návrh zpět. Dále žalobkyně předložila objednávku dopravy 25 t mědi na paletách ze dne 8. 6. 2020 s místem vykládky N. D. GmbH, Bramsche; fakturu vystavenou žalobkyni společností N. Chrudim, s.r.o., za dopravu dle objednávky OB12144 s datem nakládky 8. 6. 2012 v Týnci nad Labem a datem vykládky 12. 6. 2012 v Bramsche, základ daně 20 000 Kč, DPH 20 %; CMR list, na němž je jako příjemce 24 842 kg Cu katod uvedena R., datum a místo nakládky dne 8. 6. 2012 u žalobkyně, místo vykládky B., převzetí zboží potvrdila Nexans Detchland GmbH. Žalobkyně rovněž předložila smlouvu č. 3998 ze dne 6. 6. 2012, podle níž R. koupila od žalobkyně Cu katody množství 24 t, cena LME fixovaná 6. 6. 2012, 11:10 CET 5 940 EUR/t + 40 EUR/t, provize a financování – 25 EUR/t, dodání do 13. 6. 2012, podmínky dodání DDU do Nexans Detchland GmbH, Bramsche, kvalita měla být ověřena příjemcem. Fakturou č. FVZ 16/2012 ze dne 12. 6. 2012 s datem uskutečnění zdanitelného plnění a splatností téhož dne žalobkyně vyúčtovala R. dodání 24 814 kg Cu katod za jednotkovou cenu 5,955 EUR, DPH 0 %.

47. Součástí spisu jsou též tabulky cen komodit včetně mědi a niklu zveřejněné na LME v roce 2012 poskytnuté správcí daně Generálním finančním ředitelstvím, Sekcí řízení rizik při správě daní.
48. Dne 27. 11. 2015 byla žalobkyně správcem daně s odkazem na § 92 odst. 3 a 4 d. ř. vyzvána k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně. V této výzvě č. j. 4045122/15/2111-60562-203688 (dále jen „výzva“) jsou zmíněny dva doklady:
 - *Doklad č. FP 88/2012; faktura přijatá č. 120100001 ze dne 2. 5. 2012, datum uskutečnění zdanitelného plnění 2. 5. 2012, dodavatel G. S., zboží Cu katody 24 836 kg, jednotková cena 6,20 EUR, základ daně 3.834.951,60 Kč, DPH v sazbě 20 % 766 990,32 Kč;*
 - *Doklad č. FP 1388/2012; faktura přijatá č. 120100033 ze dne 22. 8. 2012, datum uskutečnění zdanitelného plnění 28. 8. 2012, dodavatel O. S., zboží Ni katody 23,994 t, jednotková cena 11 5320 EUR, základ daně 6 856 596,51 Kč, DPH v sazbě 20 % 1 371 319,3 Kč.*
49. Uvedená výzva (položka 55 kontrolního spisu) odkazuje na sdělení p. K., že obchod s katodami není hlavním předmětem podnikání, a rekapituluje zjištění z přepravních a fakturačních dokumentů. Uvádí, že jednotková cena Ni na LME ke dni 22. 8. 2012 činila 15 755 USD, tj. 12 653,20 EUR. Dodavatel zboží O. S. po žalobkyni nepožadoval žádnou záruku, svému dodavateli navíc zaplatil až poté, co obdržel platbu od žalobkyně. O. S. měla zapsané sídlo na tzv. virtuální adrese, kde je zapsáno dalších 54 společností, nezveřejňovala svou účetní závěrku ve sbírce listin obchodního rejstříku a nemá webovou prezentaci. Z webových zdrojů vyplývá, že se zabývá jinou činností než obchodem s druhotnými surovinami (zjednodušeně řečeno realitní a developerskou činností). Rovněž

G. S. měla sídlo zapsané na adrese, kde je registrováno dalších 1 168 společností, účetní závěrky rovněž nezakládá do sbírky listin a nejde o obchodníka s Cu. Statutárním orgánem obou dodavatelských společností byl B. V.. Předseda dozorčí rady O. S. J. Š. byl pravomocně odsouzen za podvody s kovovým odpadem, přičemž v době vstupu do obchodu již byly informace o tom veřejně dohledatelné (vydání periodika na www.X.cz ze dne 10. 7. 2012). Žalobkyně nebyla dle správce daně obezřetná. Cu katody žalobkyně nakoupila dne 2. 5. 2012 od G. S. za cenu 6,20 EUR/kg a dne 12. 6. 2012 je prodala společnosti R. za cenu 5,955 EUR/kg. Ke dni 1. 7. 2012 činila cena Cu dle LME 7 364 USD/t, tj. 5,976 EUR/kg. Činnost žalobkyně postrádá ekonomickou logiku. Správce daně konstatoval, že G. S. a O. S. jsou nekontaktní, je u nich evidován daňový nedoplatek. Správce daně popsal řetězec obchodních transakcí, kdy v obou případech žalobkyně odeslala zboží do jiného členského státu.

50. Závěrem správce daně ve výzvě uvedl, že k prokázání nároku na odpočet je třeba doložit skutečnost, že zdanitelné plnění bylo skutečně přijato od deklarovaného plátce, v deklarovaném rozsahu a k deklarovanému účelu v rámci řádné ekonomické činnosti daňového subjektu. Vyjádřil tak pochybnost, *zda předmětné zboží dodaly osoby na daňových dokladech uvedené jako dodavatelé a zda daňový subjekt přijal zdanitelná plnění v rozsahu a množství deklarovaném na daňových dokladech, neboť uvedení dodavatelé nejsou schopni prokázat, že zboží vlastnili či měli v držení a že ho následně prodali daňovému subjektu.* Konkrétně tedy správce daně žalobkyni vyzval k prokázání, že deklarovaná zdanitelná plnění fakticky přijala od osob a v rozsahu dle daňových dokladů a že je použila pro svou ekonomickou činnost. Současně pak správce daně vyzval k předložení *vyjádření a důkazních prostředků, kterými by daňový subjekt prokázal, jaká opatření učinil, aby ověřil, že jím přijatá plnění od dodavatelských společností G. S. a O. S. nepovedou k jeho účasti na podvodu na DPH.* Uvedl, že v případě neprokázání provedení opatření, která lze po žalobkyni rozumně požadovat, je správce daně oprávněn odepřít nárok na odpočet DPH. Současně správce daně uvedl, že v řetězcích došlo ke ztrátě daně neodvedením DPH u O. S., resp. G. S..
51. Žalobkyně se k výzvě dne 18. 12. 2015 obsáhle vyjádřila k otázce přepravy a faktického dodání zboží. Poukázala na to, že cena dle LME nereflektuje tržní podmínky v tuzemsku a přepravní náklady a podrobně rozporovala většinu východisek správce daně ve výzvě. Uvedla například, že o odsouzení Jana Švédíka nevěděla a nemohla vědět, neboť z novinového článku neplyne, že by šlo o osobu z O. S., přitom osob stejného jména je více. Zpochybnila existenci dodavatelského řetězce. Vyjádření doplnila dne 11. 1. 2016, kdy mimo jiné sdělila, že ceny dle LME nejsou relevantní také proto, že se týkají jen kovů v burzovních skladech, což předmětné zboží nebylo. Z hlediska pohledu žalobkyně byly dané obchody zcela marginální. B. V. byl zkušený obchodník, navíc tradiční dodavatel žalobkyně.
52. Prostřednictvím mezinárodní součinnosti s dánskými daňovými orgány se odběratel žalobkyně společnost R. vyjádřil tak, že nakoupil Ni katody za cenu dle LME ke dni uzavření obchodu s tím, že měl provizi 50 EUR/t. Materiál prodal společnosti F. M..
53. Kontrolní spis (položka č. 67) obsahuje protokol o výsledku B. V. ze dne 31. 3. 2016, který za přítomnosti zástupce žalobkyně k dotazu ohledně dodavatelů uvedl mimo jiné to, že O. S. poptávala materiál na webových portálech jako bazoš.cz a poptejto.cz. Ohledně cen Ni katod mezi O. S. a jejím dodavatelem V. uvedl, že obchod byl naceňován dle burzy LME, některý zaměstnanec však mohl špatně odhadnout vývoj ceny Ni při fixaci ve smlouvě. Na

details dodávky od společnosti G. S. si svědek nevzpomněl, cena pro žalobkyni však dle něj byla stanovena dle LME.

54. Žalobkyně dne 20. 9. 2016 podala námitku podjatosti proti úředním osobám, ve které poukázala na postup k odstranění pochybností týkající se zdaňovacího období měsíce října 2012 a průběh soudního řízení správního, ve kterém se žalobkyně úspěšně u zdejšího soudu domáhala určení toho, že zásah spočívající v tomto postupu byl nezákonný. Žalobkyně uvedla, že v důsledku tohoto nezákonného zásahu jí vznikla škoda odpovídající finančním prostředkům vynaloženým na právní zastoupení a dále spočívající v úroku z prodlení, a to z důvodů nemožnosti nakládat s částkou nadměrného odpočtu. Uplatnila tak námitku podjatosti vůči úředním osobám, konkrétně L. P. aj. K., s tím, že tyto osoby se na nezákonném postupu podílely a jelikož jsou v této souvislosti prověřovány Národní centrálou proti organizovanému zločinu, může probíhající daňová kontrola opět být prováděna nezákonně.
55. Správce daně dne 21. 10. 2016 rozhodl, že L. P. ani J. K. nejsou vyloučeny pro podjatost. Rozhodnutí odůvodnil tím, že se na daňové kontrole podílí až od července 2015, což je žalobkyni známo více než jeden rok, a námitka byla podána účelově až nyní. Z účasti na postupu, který byl shledán nezákonným, nedovodil správce daně důvody pro vyloučení dle § 77 odst. 1 písm. c) d. ř. Stejný závěr učinil ohledně trestního řízení, o kterém neměl žádnou informaci.
56. Dne 26. 11. 2016 správce daně doručil žalobkyni výsledek kontrolního zjištění dle § 88 odst. 2 d. ř., č. j. 4542696/16/2111-60562-203688 (dále jen „kontrolní zjištění“), v němž ve vztahu k projednávaným dvěma obdobím shledal důvody k doměření DPH celkem ve výši 2 138 310 Kč s poukazem na předmětné daňové doklady uvedené ve výzvě. U těchto plnění správce daně posuzoval oprávněnost uplatněného nároku na odpočet DPH a zjistil, že přeprava Ni katod byla provedena, poukázal však na nesrovnalosti a nestandardnosti. Ty vyplývaly jak z dokladů, obchodních podmínek, tak z časové souslednosti uzavření smluv, provedení přeprav a plateb mezi jednotlivými články řetězce, které mezi sebou obchodovaly za nestandardně nízké ceny a realizovaly ztrátu. Správce daně vycházel jednak z grafu cen Ni na LME předloženého žalobkyní, jednak z údajů samotné burzy LME. Okolnosti obchodu správce daně hodnotil jako podezřelé a ekonomicky neodůvodnitelné. Žalobkyně dle správce daně neprojevila dostatečnou obezřetnost, když přistoupila k obchodu s O. S., která měla pouze virtuální (administrativní) sídlo a stejně jako G. S. nezveřejňovala účetní závěrky, neměla vlastní internetovou prezentaci a jejich deklarovaný předmět činnosti se zcela míjel s obchodováním s kovy. Žalobkyni muselo být známo, že obchody s Cu a Ni bývají předmětem daňových podvodů, předseda dozorčí rady O. S. byl za ně v době obchodu ostatně i odsouzen. To vše mělo vést žalobkyni k opatrnosti a obezřetnosti. Správce daně popsal obchodní řetězce u Ni a Cu katod a uvedl, že v nich vznikly daňové ztráty u G. S. a O. S., které jsou pro správce daně nyní nekontaktní a dlužní na dani. Obě společnosti jsou přitom spojeny osobou B. V.. Správce daně na základě uvedeného uzavřel, že mu vznikly důvodné pochybnosti, zda předmětné zboží dodaly osoby na daňových dokladech uvedené a zda žalobkyně plnění v deklarovaném rozsahu přijala. Zároveň správce daně uvedl, že žalobkyni vyzval k vyjádření a doložení, jaká učinila opatření k tomu, aby přijetím plnění od G. S. a O. S. nezaložila svou účast na daňovém podvodu. Dále kontrolní zjištění obsahuje rozsáhlou polemiku žalobkyně se správcem daně o jednotlivých zjištěních. Správce daně závěrem uvedl, že nebylo prokázáno, že se O. S. stala vlastníkem Ni katod a že je od ní žalobkyně

přijala tak, jak bylo deklarováno na daňových dokladech; samotné fyzické přemístění zboží prokázáno bylo. Ve vztahu k Cu katodám pak správce daně jako nevěrohodnou hodnotil výpověď Bronislava Vaška a rovněž dospěl k závěru, že nebylo prokázáno, že žalobkyně přijala plnění od G. S. tak, jak bylo deklarováno na daňových dokladech. Správce daně současně uvedl, že na základě podrobně popsanych skutečností dospěl k závěru, že u obou obchodních případů se žalobkyně účastnila podvodného řetězce, o zapojení do něj věděla či mohla vědět. Žalobkyně s danými komoditami nikdy předtím neobchodovala a v roce 2012 s uvedenými kovy realizovala pouze čtyři dodávky. Obchody neměly ekonomické opodstatnění a jejich jediným cílem bylo vylákání daňové výhody. Správce daně uvedl, že žalobkyně neučinila dostatečná preventivní opatření a věděla či vědět měla, že se účastní podvodného řetězce. Kontrolní zjištění obsahovalo poučení o možnosti vyjádřit se k němu a navrhnout doplnění, žalobkyně svého práva využila.

57. Správce daně dne 23. 3. 2017 odeslal žalobkyni sdělení, kterým nabídl dva termíny k projednání zprávy o daňové kontrole. Žalobkyně na to dne 7. 4. 2017 reagovala stížností, ve které mimo jiné uvedla, že správce daně zcela změnil právní posouzení, kterým odůvodňuje doměrek daně (z neprokázání přijetí plnění na účast na daňovém podvodu).
58. Zpráva o daňové kontrole č. j. 1239190/17/2111-60562-203688 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“) je založena na v podstatě totožných zjištěních a argumentaci, která je obsažena ve výše uvedeném kontrolním zjištění. Na str. 34 uzavírá, že je prokázáno, že žalobkyně věděla nebo vědět měla, že se účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Na základě uvedeného správce daně odmítl přiznat nárok na odpočet DPH podle § 72 ZDPH. Zpráva byla s žalobkyní projednána dne 10. 4. 2017, zástupcem žalobkyně nebyla podepsána s tím, že její projednání doposud nezačalo, koncept zprávy správce daně nezaslal a neobjasnil důvody pro navržené doměření daně. Zpráva byla žalobkyni následně doručena dne 29. 4. 2017.
59. Správce daně následně vzal dle § 147 odst. 4 d. ř. zprávu o daňové kontrole za odůvodnění platebního výměru za květen a platebního výměru za srpen, kterým oproti poslední známé dani uvedené v řádných daňových tvrzeních doměřil DPH a předsal penále (blíže v bodě 1 tohoto rozsudku).
60. Žalobkyně podala proti oběma platebním výměrům včasné odvolání, které doplňovala o obsáhlou argumentaci (obdobnou jako v žalobě) a podkladové materiály týkající se cen Ni a Cu.
61. Žalovaný jako odvolací orgán vydal napadené rozhodnutí, kterým odvolání žalobkyně zamítl a platební výměry potvrdil. Žalovaný nejprve obsáhle shrnul právní základ případu a s ohledem na judikaturu SDEU uvedl, že je nutno nejprve zkoumat existenci daňového podvodu (prokazuje správce daně) a následně přistoupit k tzv. vědomostnímu testu posuzujícímu nestandardnost transakce a opatření přijatá daňovým subjektem. K odepření odpočtu DPH je možno přistoupit, pokud daňový subjekt věděl nebo vědět mohl, že se svou transakcí účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. K odvolací námitce, že správce daně měl před zahájením daňové kontroly žalobkyni vyzvat k dodatečnému daňovému tvrzení, žalovaný uvedl, že k tomu povinen nebyl, neboť nedisponoval konkrétními důkazními prostředky, na jejichž základě by bylo možné důvodně předpokládat, že daň za předmětná zdaňovací období bude doměřena. Pokud jde o námitku krácení práva na stanovení přiměřené lhůty pro vyjádření k výsledku kontrolního zjištění s ohledem na „překvalifikaci“ důvodů pro odepření odpočtu (z nepřijetí

zdanitelného plnění na účast na podvodu) žalovaný uvedl, že žalobkyni byla poskytnuta lhůta 48 kalendářních dnů a již samotná výzva a výsledek kontrolního zjištění na účast na podvodu poukazovaly. Pokud jde o zákonnost důkazů, které vyplynuly z nezákonného postupu k odstranění pochybností, žalovaný uvedl, že zjištěná nezákonnost nevyplynula z podstaty důkazů, ale jen z procesního postupu; přitom byla v průběhu řízení zhojena. Žalovaný se neztotožnil s námitkami žalobkyně ohledně zjištění skutkového stavu a uzavřel, že v daném případě byla chybějící daň zjištěna u přímých dodavatelů žalobkyně (G. S. a O. S.), u transakcí byly prokázány nestandardnosti (nízká cena, absence internetových prezentací, přepravní trasa neodpovídala pohybu zboží v řetězci, virtuální sídla atd.), přičemž jednání žalobkyně nelze považovat za obezřetné, neboť nepřijala žádná opatření. Nemohla tedy být v dobré víře a o zapojení vědět měla a mohla. Pokud jde o otázku ceny určené dle LME, žalovaný odmítl provádět další dokazování s tím, že to byl právě daňový subjekt, kdo na ústním jednání dne 14. 2. 2013 osvětloval ekonomickou logiku transakcí právě odkazem na ceny LME, totéž pak uvedl při svědecké výpovědi B. V.. Důvody odchýlení se od této ceny měla tvrdit a prokazovat dle § 86 odst. 3 písm. c) d. ř. žalobkyně. Žalovaný však uvádí, že ani odlišná cena Ni a Cu není způsobila závěry rozhodnutí vyvrátit. Závěrem žalovaný odmítl názor žalobkyně, že by před odepřením nároku na odpočet DPH měl být přednostně využit institut ručení podle § 109 ZDPH, neboť oba instituty sledují rozdílné cíle. Napadené rozhodnutí bylo žalobkyni doručeno dne 3. 9. 2018.

62. Soudu je z úřední činnosti známo, že rozsudkem zdejšího soudu ze dne 28. 4. 2015, č. j. 45 Af 28/2013-181, bylo určeno, že postup k odstranění pochybností, provedený správcem daně u žalobkyně ve věci DPH za zdaňovací období říjen 2012, byl nezákonný. Zdejší soud dospěl v uvedeném rozsudku k závěru, že pochybnosti o daňovém tvrzení žalobkyně opřel správce daně pouze o skutečnost spočívající v jejím daňovém přiznání [*„přijatá zdanitelná plnění (...) opakovaně převyšují zdanitelná plnění“*]. To však nelze považovat za konkrétní pochybnost ve smyslu § 89 odst. 1 d. ř., přičemž neměla-li být daňová kontrola zahájena přímo namísto výzvy k odstranění pochybností, mělo k jejímu zahájení dojít nejpozději v době, kdy bylo patrné, že postup nepovede k rychlému odstranění pochybností a bude nutno provádět rozsáhlé šetření i za pomoci zahraničních dožádání.
63. Soud dále ze sdělení Policie ČR – Národní centrály proti organizovanému zločinu zjistil, že s Ing. L. K. bylo pod č. j. OKFK-5478-104/TČ-2014-251202-C vedeno trestní řízení pro podezření ze spáchání trestného činu zneužití pravomoci úřední osoby dle § 329 odst. 1 písm. a), b), c), odst. 2 písm. c) zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník (dále jen „t. z.“). L. P. ani J. K. nebyly prověřovány. Věc byla postoupena Krajskému ředitelství policie Středočeského kraje, územnímu odboru Kolín, a byla vedena pod č. j. KRPS-57751-99/TČ-2016-010471. Krajské ředitelství policie Středočeského kraje, územní odbor Kolín, k předmětnému řízení uvedlo, že L. P. ani J. K. v tomto řízení nefigurují. Na výzvu soudu zaslalo opis z evidence rejstříku trestů fyzických osob, kde nejsou žádné informace o odsouzení Ing. K., a výpis z policejní databáze stíhaných, podezřelých a prověřovaných osob, ze kterého vyplývá, že Ing. K. byl veden jako podezřelý ve dvou případech: u trestného činu výše uvedené právní kvalifikace a dále u trestného činu maření úkolu úřední osoby z nedbalosti dle § 330 odst. 1 t. z. Neplatí z něj, že by byl Ing. K. obviněn. Naopak – obě zmíněná řízení jsou k 31. 12. 2018, resp. 31. 1. 2019, evidována ve stavu dle § 159a odst. 1 zákona č. 141/1961 Sb., trestní řád, což odpovídá odložení nebo jinému vyřízení věci v případech, kdy nejde o podezření z trestného činu.

64. K prokázání tvrzení o podílu předmětných obchodních případů na celkovém nákupu zboží žalobkyně předložila svou účetní závěrku sestavenou ke dni 30. 4. 2013. Z rozvahy vyplývá, že vlastní kapitál žalobkyně byl 249 945 00 Kč, z toho základní kapitál 30 000 000 Kč. Výsledek hospodaření běžného účetního období byl - 2 073 000 Kč. Dle výkazu zisku a ztráty činily tržby za prodej zboží 742 839 000 Kč, náklady vynaložené na prodej 671 107 000 Kč, osobní náklady 68 253 000 Kč, z toho mzdové náklady 58 418 000 Kč. Z přílohy k účetní závěrce vyplývá, že žalobkyně vznikla dne 15. 7. 2002. Předmětem jejího podnikání bylo nakládání s odpady a silniční motorová doprava nákladní. Jednateli a společníky s obchodním podílem ve výši 50 % byli J. S. a T. K.. Žalobkyně měla 100% podíl ve společnosti K. s.r.o., 50% podíl ve společnosti E. s.r.o. a 25% podíl ve společnosti S. s.r.o. Průměrný počet zaměstnanců žalobkyně v roce 2012 byl 88 osob.

Podmínky řízení a rozsah soudního přezkumu

65. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou. Soud žalobu posoudil v rozsahu uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán, vycházející ze skutkového a právního stavu ke dni vydání napadeného rozhodnutí (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.).

Posouzení věci soudem

66. Soud předesílá, že v žalobě proti rozhodnutí správního orgánu lze namítat i nezákonnost daňové kontroly, a to i přes možnost domáhat se ochrany před takovou nezákonností též prostřednictvím zásahové žaloby (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55). Procesní vady ve fázi daňové kontroly přitom nemají vždy vliv na zákonnost platebního výměru. Rozšířený senát NSS v uvedeném rozhodnutí konstatoval: „V řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu je daňová kontrola, v rámci níž byla učiněna zjištění, jež se stala podkladem doměření daně, posuzována již nikoli sama o sobě, nýbrž jen a pouze z toho hlediska, zda jsou zjištění z ní plynoucí zákonným podkladem pro doměření daně a nakolik je lze považovat za vypovídající, dostatečná a spolehlivá. Správní soud v první řadě hodnotí, zda zjištění byla kontrolou učiněna za situace, že vůbec být pořízena mohla (například zjištění pořízená kontrolou po uplynutí lhůty pro stanovení daně či kontrolou nezákonně opakovanou nemohou být vůbec podkladem pro stanovení daně). Dále u obecně přípustných zjištění hodnotí, nakolik z nich plyne, co z nich správce daně usoudil. V některých případech může samotné hodnocení daňové kontroly a jejího průběhu být důležité pro posouzení, zda bylo vůbec možno daň doměřit (typicky při zkoumání, byla-li daňová kontrola zahájena a prováděna tak, že její konání mělo účinek předpokládaný v § 148 odst. 3 daňového řádu).“

Podjatost úředních osob

67. Podle § 77 odst. 1 písm. c) d. ř. je úřední osoba z řízení nebo jiného postupu při správě daní vyloučena pro podjatost, jestliže její poměr k osobě zúčastněné na správě daní nebo k předmětu daně vzbuzuje pochybnosti o její nepodjatosti.
68. Pokud by soud k žalobní námitce zjistil, že o věci rozhodovala osoba, o níž lze důvodně předpokládat, že má s ohledem na svůj poměr k věci, k účastníkům řízení nebo jejich zástupcům takový zájem na výsledku řízení, pro který lze pochybovat o její nepodjatosti, bylo by řízení zatíženo procesní vadou, která může mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé, byť žalobkyně námitku neuplatnila v odvolacím řízení. Důvodem pro

vyločení úřední osoby je pochybnost o nepodjatosti příslušné úřední osoby, resp. existence důvodného předpokladu k takové podjatosti. Jak uvedl rozšířený senát NSS v usnesení ze dne 20. 11. 2012, č. j. 1 As 89/2010-119, č. 2802/2013 Sb. NSS, „[p]ochybnost o nepodjatosti je proto založena tehdy, jsou-li rozumné a z reality vycházející důvody k domněnce, že zde může existovat nežádoucí vztah, jenž by mohl „zkřivit“ postoj úřední osoby k výkonu jí svěřené pravomoci.“ Soud neshledává důvod k pochybnostem o podjatosti v pouhém faktu, že se úřední osoba dříve podílela na postupu správce daně, který byl později soudem označen za nezákonný v podstatě z formálních důvodů (namísto řádně vedené daňové kontroly správce daně zjišťoval skutečnosti rozhodné pro stanovení daňové povinnosti žalobkyně v rámci postupu k odstranění pochybností). Ani pokud takovým postupem vznikla žalobkyni újma, kterou uplatnila či mohla uplatnit vůči státu na základě zákona o odpovědnosti státu (důkazy o tom, že tak skutečně učinila, žalobkyně neoznačila, stejně jako k tvrzené výši škody způsobené nezákonným postupem), a mohl tak vzniknout regresní nárok státu vůči těmto úředním osobám, samo o sobě to nezakládá pochybnost o nepodjatosti úředních osob. Nelze připustit závěr, podle kterého by jakékoli procesní pochybení, které může mít za následek vznik odpovědnosti státu a případně i regresního postihu úřední osoby, mělo automaticky za následek vyločení úřední osoby z dalšího řízení ve věci takto „poškozeného“ daňového subjektu. To by ve svém důsledku znamenalo paralýzu činnosti daňové správy a podávání obstrukčních námitek podjatosti. O podjatosti může být uvažováno pouze v případě zjevného excessu z výkonu úřední povinnosti, případně tam, kde jsou indicie, že další postup úřední osoby může být veden snahou se daňovému subjektu kupříkladu pomstít či se nezákonným postupem vyvinut z regresní odpovědnosti. O tom však v projednávaném případě nic nesvědčí. Není přitom zřejmé, jak by úřední osoby mohly postupem v jiném řízení ovlivnit případný regresní nárok. Žalobkyně v žalobě neuvedla žádné konkrétní skutečnosti, které by svědčily o negativním vztahu úředních osob k žalobkyni či jejich snaze ji poškodit, a neoznačila důkazy k prokázání těchto tvrzení. Soud neshledal důvodnou ani námitku žalobkyně, že by byl dán důvod k pochybnostem o nepodjatosti úředních osob, neboť měly být v souvislosti s nezákonným postupem k odstranění pochybností prověřovány Policií České republiky, Národní centrálou proti organizovanému zločinu, v řízení č. j. OKFK-5478-104/TČ-2014-251202-C. Předně je třeba uvést, že žalobkyně netvrdí a nedokládá žádné skutečnosti, které by svědčily o tom, že by postup úředních osob byl veden snahou o poskytnutí úplatku. Z provedeného dokazování pak plyne, že proti úředním osobám, které daňovou kontrolu prováděly, trestní řízení vedeno nebylo a nebyly pod žalobkyní označenou spisovou značkou ani prověřovány. Ing. K. v řízení figuroval toliko na jeho počátku, a žalobkyně tedy měla možnost jeho případné nezákonné jednání později v řízení namítat. Z výše popsaného dokazování navíc vyplývá, že Ing. K. nebyl obviněn a obžalován, věci, v nichž byl prověřován, byly odloženy. Nebylo zjištěno, že by se Ing. Kruliš dopustil čehokoli, co by zpochybňovalo objektivitu daňového řízení, a žalobkyně nic konkrétního v tomto směru ani netvrdila a neprokázala. Byť by bylo na místě, aby se správce daně k námitce žalobkyně zabýval podrobněji žalobkyní namítaným vyšetřováním úředních osob v konkrétně označeném trestním řízení, nemělo toto pochybení vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. V této souvislosti lze odkázat na rozsudek NSS ze dne 9. 3. 2016, č. j. 3 As 15/2016-47, podle něhož dokonce ani zjištění, že meritorní rozhodnutí bylo vydáno objektivně vyloučenou osobou, nemusí automaticky (*per se*) vést ke zrušení napadeného rozhodnutí, pokud k tomuto zjištění nepřistoupí další okolnosti svědčící o nezákonnosti správního rozhodnutí (obdobně viz rozsudek NSS ze dne 4. 7. 2019,

č. j. 9 As 70/2019-34). Lze rovněž podotknout, že námitka podjatosti směřovala pouze proti zaměstnankyním správce daně. V rámci řízení o odvolání byla nicméně zákonnost postupu správce daně, jeho skutkových zjištění a právního posouzení k odvolání žalobkyně prověřována úředními osobami žalovaného, u nichž žalobkyně žádné pochybnosti o nepodjatosti nevyslovila. Nic nenásvědčuje tomu, že by i případná vada, kterou by byla zatížena daňová kontrola, mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. První žalobní bod tedy není důvodný.

Ručení

69. Pokud jde o aplikaci institutu ručení, vychází zdejší soud z rozhodnutí NSS ve věci A., jímž NSS zrušil rozsudek Krajského soudu v Ostravě č. j. 22 Af 33/2016-60, jehož se žalobkyně dovolávala. Uvedený rozsudek řadí ručení do fáze placení daní a poukazuje na jeho akcesorickou a subsidiární zajišťovací povahu. NSS v něm jasně uvedl, že právní úprava ručení příjemce zdanitelného plnění obsažená v § 109 odst. 1 ZDPH není speciální právní úpravou vůči odepření nároku na odpočet daně z důvodu zapojení do podvodného řetězce na DPH. Rovněž druhý rozsudek Krajského soudu v Ostravě, na který žalobkyně poukazovala, byl zrušen rozsudkem NSS ze dne 10. 1. 2019, č. j. 4 Afs 211/2018-49. Závěry rozsudků KS v Ostravě týkající se vztahu ručení a odepření nároku na odpočet, na které žalobkyně odkazovala, tedy byly překonány judikaturou NSS, s níž se soud plně ztotožňuje a odkazuje na podrobná odůvodnění shora uvedených rozsudků, od jejichž závěrů neshledává důvod se v této věci odchýlit. Dále lze odkázat též na rozsudek NSS ze dne 5. 12. 2019, č. j. 7 Afs 454/2018-49. V nyní posuzované věci bylo vedeno nalézací řízení, v jehož rámci správce daně činil kroky za účelem zjištění a stanovení vlastní daňové povinnosti žalobkyně. Správce daně a následně i žalovaný dospěli k závěru, že plnění, u nichž žalobkyně uplatnila nárok na odpočet, byla součástí řetězce zatíženého podvodem na DPH, o němž žalobkyně přinejmenším měla a mohla vědět. Z konstantní judikatury SDEU a NSS (viz např. rozhodnutí uvedená v bodech 24 až 27 rozsudku ve věci *Armstrong*) vyplývá, že zjistí-li orgány finanční správy při stanovování daňové povinnosti daňového subjektu, že byl součástí podvodu na DPH a o tomto svém zapojení věděl (či vědět mohl a měl), jsou oprávněny daňovému subjektu nepřiznat nárokovaný odpočet daně. Žalovaný a správce daně tedy nepochybili, jestliže za situace, kdy shledali, že předmětná plnění byla součástí řetězce zatíženého podvodem, o němž žalobkyně měla a mohla vědět, žalobkyni odepřeli uplatněný nárok na odpočet a neaplikovali institut ručení. Postup správce daně a žalovaného směřoval k cíli vyjádřenému v § 1 odst. 2 d. ř. Poukaz žalobkyně na zákaz dvojího zdanění vyjádřený ve věci *FAU* není přílehlavý. Ve věci *FAU* totiž NSS posuzoval konkurenci ručení za daň se zajišťovacím příkazem v situaci, kdy došlo k použití obou těchto institutů současně. Tak tomu však v posuzované věci není – žalobkyně netvrdí, že by kromě odepření nároku na odpočet byla současně nucena uhradit tutéž daň z titulu ručení. Je pravdou, že s odepřením nároku na odpočet je na rozdíl od ručení spojena povinnost platit penále, jelikož však každý institut má své místo v jiné fázi daňového řízení a plní jinou funkci, není správce daně omezen na použití ručení jako šetrnějšího nástroje, jak žalobkyně uvádí. Odepření nároku na odpočet nevylučují ani závěry NSS vyslovené ve věci *Vyrtých*, v němž NSS v bodě 69 poukázal na nutnost odlišovat odepření nároku na odpočet od zákonného institutu ručení, neboť jejich aplikace je vázána na odlišné podmínky a ustanovení směrnice. NSS ve vztahu k vyloučení postihu více článků v řetězci toliko uvedl, že není možné odpovědnost za daňový podvod v řetězci klást k tíži kterémukoliv (jakkoliv vzdálenému) článku, ale vždy je třeba hledat skutkové souvislosti

a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu a prokázáním vědomosti o skutečnostech nasvědčujících možnému podvodnému jednání za účelem vylákání odpočtu na dani mezi těmito subjekty. S ohledem na výše uvedené soud neshledal ani druhý žalobní bod důvodným.

70. Soud si je vědom skutečnosti, že Krajský soud v Ostravě se pokusil zvrátit výše uvedený právní názor NSS podáním žádosti o posouzení předběžné otázky k SDEU (věc C-520/19, *Armstav Místek*). Žádost však byla shledána usnesením SDEU ze dne 14. 11. 2019 zjevně nepřipustnou.
71. V projednávané věci soud neshledal důvody se od výše uvedené judikatury NSS odchýlit. Pokud jde o žalobkyní citovanou pasáž ze stanoviska generální advokátky J. K. ve věci C-4/20, je třeba uvést, že přes uvedenou stručnou zmínku není otázka vztahu ručení a odepření nároku na odpočet předmětem předběžné otázky, která bude posuzována SDEU (ta se týká ručení za zákonné úroky z dluhu na dani z přidané hodnoty), a proto soud neshledal důvod ani pro přerušení řízení a vyčkání rozhodnutí SDEU o předběžné otázce.

Nezákonné důkazy

72. Soudu je z úřední činnosti známo, že zdejší soud rozsudkem ze dne 28. 4. 2015, č. j. 45 Af 28/2013-181, v řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem dle § 82 a násl. s. ř. s. určil, že postup k odstranění pochybností provedený správcem daně u žalobkyně ve věci DPH za zdaňovací období říjen 2012 zahájený výzvou ze dne 17. 12. 2012, č. j. 198021/12/034912201174, byl nezákonný. Zdejší soud v uvedeném rozsudku dospěl k závěru, že daný postup k odstranění pochybností byl zahájen na základě výzvy, v níž správce daně nevymezil konkrétní pochybnosti, a neměla-li být daňová kontrola v dané věci zahájena přímo již na místo výzvy k odstranění pochybností, měla být zahájena nejpozději v době, kdy nevyplynulo vyjasnění pochybností z uskutečněného místního šetření a správce daně přistoupil k využití dožádání zahraničních správců daně. Ačkoli soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu není vázán závěrem o nezákonnosti postupu správce daně vysloveným v řízení o zásahové žalobě (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ve věci ALGON), v projednávané věci soud neshledává důvody, pro které by neměl dříve vyslovený závěr o nezákonnosti postupu k odstranění pochybností obstát, a ani žalovaný neuplatnil žádnou argumentaci, která by jej zpochybňovala. Lze tedy souhlasit s žalobkyní, že postup k odstranění pochybností ve věci DPH za zdaňovací období říjen 2012 byl zatížen vadou spočívající v tom, že na místo řádně vedené daňové kontroly správce daně zjišťoval skutečnosti rozhodné pro stanovení daňové povinnosti žalobce v rámci postupu k odstranění pochybností. Soud však nesouhlasí s žalobkyní, že by tato skutečnost bez dalšího znamenala, že důkazy opatřené v rámci nezákonně vedeného postupu k odstranění pochybností budou jako nezákonné nepoužitelné v jiném řízení. Ani v případě nezákonně vedeného postupu k odstranění pochybností není důvodu ustupovat od obecné judikatorní praxe správních soudů spočívající v tom, že není nutno přistupovat ke zrušení napadeného rozhodnutí správního orgánu tehdy, pokud vada řízení nemohla mít vliv na rozhodnutí ve věci samé (srov. např. rozhodnutí NSS ze dne 4. 6. 2003, č. j. 6 A 12/2001-51). Jak zdejší soud uvedl v rozsudku ze dne 10. 1. 2017, č. j. 48 Af 45/2014-60, v němž posuzoval zákonnost dodatečného platebního výměru za říjen 2012, který byl vydán v návaznosti na uvedený nezákonný postup k odstranění pochybností, podstatné je, aby byla daňovému subjektu zachována

všechna procesní práva v takové podobě, v jaké by mu náležela v rámci daňové kontroly. V nyní posuzovaném případě došlo k doměření daně v rámci jiného řízení, na základě daňové kontroly, v níž měla žalobkyně garantována procesní práva a mohla realizovat svou participaci při procesu správného stanovení daně, zejména právo na vyjádření, právo předkládat tvrzení, návrhy nebo výhrady k výsledku kontrolního zjištění a právo na seznámení se s výsledkem daňové kontroly, která jí nebyla upřena, jak je patrné z rekapitulace správního spisu (k procesním námitkám, které žalobkyně nevztahuje k použití podkladů získaných v rámci postupu k odstranění pochybností, se soud vyjádří dále). Žalobkyně pak netvrdí, že by byla v důsledku použití podkladů získaných v rámci postupu k odstranění pochybností, který byl shledán nezákonným z výše uvedených důvodů, zkrácena v řízení předcházejícímu vydání dodatečných platebních výměrů za květen 2012 a srpen 2012 na svých procesních právech. Není tedy důvod, aby přijetí dílčích poznatků z postupu k odstranění pochybností zakládalo nezákonnost napadeného rozhodnutí. Judikatura, na kterou v této souvislosti poukázala žalobkyně, není přílehlavá, neboť řeší primárně otázky zákonnosti platebních výměrů vzešlých z nezákonného vytýkácího řízení, resp. postupu k odstranění pochybností, nikoliv převzetí podkladů z těchto řízení do daňové kontroly za jiné zdaňovací období. Současně potvrzují závěr, že vady výzvy mohou být zhojeny. Obdobně pak v rozhodnutí L. D. NSS uvedl, že „[v] návaznosti na usnesení rozšířeného senátu je třeba zdůraznit, že ne každá procesní vada v daňovém řízení musí mít za následek nezákonnost platebního výměru, jímž je dílčí daňové řízení (zde vyměřovací řízení) ukončeno. Třebaže určitý postup správce daně může vybočit ze zákonných mantinelů a negativně zasahovat do práv daňového subjektu až do té míry, že by odůvodňoval poskytnutí ochrany v případě podání odpovídající žaloby na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu podle § 82 a násl. s. ř. s., ještě to neznamená, že musí být úspěšná žaloba proti rozhodnutí (platebnímu výměru), který na takový nezákonný procesní postup navazuje. (...) Stejně tak tomu je v případech, kdy některé z podkladů, o něž se skutková zjištění v rozhodnutí správce daně opírají, jsou v daňovém řízení nepoužitelné, neboť s nimi spojený zásah do práv daňového subjektu nebyl odstraněn ani případnými kompenzačními opatřeními (např. výsledky svědků, o nichž nebyl bez odpovídajících důvodů daňový subjekt vyrozuměn a které již nebyly později zopakovány za jeho přítomnosti), avšak skutkový závěr správce daně ob stojí i na základě zbylých podkladů.“ V daném případě dodatečné platební výměry nenavazovaly na nezákonný postup k odstranění pochybností, ale na daňovou kontrolu a případný zásah do práv žalobkyně, k němuž došlo v souvislosti s DPH za zdaňovací období říjen 2012, byl v následné daňové kontrole zhojen. Devatenáctý žalobní bod tak není důvodný.

Výzva k dodatečnému daňovému tvrzení

73. Podle § 143 odst. 3 věty druhé d. ř., zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje podle § 145 odst. 2. Podle § 145 odst. 2 věty první daňového řádu, pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu.
74. Rozšířený senát NSS ve věci A. v bodech 54-62 uvedl, že princip uvedený v § 5 odst. 3 d. ř., podle kterého správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob (...) v souladu s právními předpisy a používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní, vyžaduje, aby případné nesprávné tvrzení opravil daňový subjekt sám mimo

daňovou kontrolu. V takovém případě totiž daňový subjekt nebude stíhat povinnost uhradit z rozdílu oproti poslední známé daňové povinnosti penále (srov. § 251 odst. 4 d. ř. a contrario). Uzavřel, že „[p]okud se tedy správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatků při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů či z vlastní vyhledávací činnosti) dozví o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určitá daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej k podání dodatečného daňového tvrzení.“ Tuto povinnost správce daně nemá pouze výjimečně. Pokud by „samotné zpravení daňového subjektu o tom, jaké informace má správce daně k dispozici, mohlo vést ke zmaření cíle správy daní, tedy správného stanovení daně, lze od výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení upustit a bez dalšího u daňového subjektu zahájit daňovou kontrolu. O takové případy se bude jednat zejména tehdy, bude-li mít správce daně poznatky ukazující na předchozí podvodné jednání daňového subjektu související se zjištěnými informacemi či na to, že daňový subjekt by se snažil následným jednáním (typicky úpravami svých povinných evidencí nebo jinými kroky nepřipustně zakrývajících skutečný stav věci) zmařit správné stanovení daně.“ Dle citovaného rozhodnutí uvedené neplatí, zahajuje-li správce daně daňovou kontrolu bez konkrétních důvodů vztahených ke kontrolovanému daňovému subjektu. Soud souhlasí se závěry Krajského soudu v Brně vyjádřenými v rozhodnutí ze dne 5. 4. 2017, č. j. 30 Af 10/2015-51, dle kterých je pro vznik povinnosti správce daně vydat výzvu k dodatečnému daňovému tvrzení stěžejní existence důvodného předpokladu, že daň bude doměřena. Jak připomněl NSS v rozsudku ze dne 19. 1. 2017, č. j. 9 Afs 46/2016-33, „otázka věcné správnosti následně doměřené daně není pro posouzení zákonnosti postupu, který k doměření daně povede, rozhodná. Volba mezi daňovou kontrolou a výzvou k předložení dodatečného daňového přiznání se odvíjí od množství a kvality informací, které správce daně potřebuje, aby dle svého právního posouzení mohl daň doměřit. Důvodný předpoklad, že daň bude doměřena, proto nezahrnuje posouzení věcné správnosti názoru správce daně.“

75. Z dokumentů převzatých do kontrolního spisu z postupu k odstranění pochybností (srov. bod 38 tohoto rozsudku), na které poukázala žalobkyně, je patrné, že správce daně již před zahájením daňové kontroly dne 10. 11. 2014 disponoval konkrétními indiciemi týkajícími se podezřelého obchodu žalobkyně se společností O. S.. Správce daně měl k dispozici značné množství dokladů týkajících se dodávky niklových katod, včetně předmětné faktury č. 120100033 ze dne 22. 8. 2012 s uvedením množství 23 994 kg a ceny 11 532 EUR/t, smlouvu o dodávce materiálu N 12158 ze dne 20. 8. 2012, dodací list a výkupku, mezinárodní nákladní listy, fakturu za dodání Ni katod společností V. – X společnosti O. S. (za vyšší jednotkovou cenu, než bylo zboží obratem dodáno žalobkyni), fakturu za dodání Ni katod společnosti R., potvrzení smlouvy a fakturu za dodání Ni katod společnosti F.. Na základě sdělení žalobkyně měl informaci o burzovních cenách Ni katod na LME dostupných na www.X.com, věděl o tom, že obchod s Ni katodami není hlavním předmětem činnosti žalobkyně, měl odpovědi na dožádání ohledně většiny článků obchodního řetězce s Ni katodami (R., V., H. T.), kdy informace z mezinárodních dožádání naznačovaly propojení obou konců řetězce, přičemž z odpovědi FÚ pro hlavní město Prahu věděl o existenci daňového nedoplatku u O. S.. Z obchodního rejstříku věděl správce daně o tom, že O. S. nezaložila do sbírky listin účetní závěrky za rok 2010, 2011 a 2012, jakož i o změnách v této společnosti. Správce daně tak měl informace o chybějící dani, podobě řetězce i dalších okolnostech, ze kterých později dovozoval vědomost žalobkyně o zapojení do podvodu (včetně ceny Ni katod). Z listin, na které žalobkyně poukázala, tedy plyne, že správce daně měl ohledně obchodu s Ni katodami značné

množství konkrétních informací. Na tom nemění nic skutečnost, že úřední záznam o informacích o předsedovi dozorčí rady O. S. J. Š. z roku 2012 je až ze dne 6. 10. 2015 (č. j. 3753255/15/2111-60562-203688). Z bodů 36-39 odůvodnění napadeného rozhodnutí nelze seznat, z jakých konkrétních důvodů žalovaný tato zjištění nepovažuje za dostatečná (resp. je považuje pouze za „neurčité indicie“) a které konkrétní důkazní prostředky bylo dle jeho mínění nutno dále v průběhu daňové kontroly získat, aby zde byly dostatečně silné indicie o tom, že došlo k zapojení žalobkyně do daňového podvodu, a aby vznikla důvodná pochybnost, že poslední známá daň je nesprávná. Ve vztahu k obchodům s Ni katodami je tak vypořádání odvolací námitky žalobkyně, která poukazovala na konkrétní listiny, z nichž vycházel správce daně ve zprávě o daňové kontrole (viz s. 4 až 6), nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Soud poznamenává, že důvodný předpoklad doměření nelze zaměňovat s jistotou, že daň bude doměřena. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. 8. 2018, č. j. 7 Afs 229/2018-29, pro vydání výzvy podle § 145 odst. 2 není nutné, aby měl správce daně naprostou jistotu, že daň bude doměřena, nebo dokonce věděl, v jaké výši se tak stane; postačuje, pokud lze doměření toliko předpokládat. Pokud daňový subjekt nebude na výzvu reagovat, může správce daně zahájit daňovou kontrolu a provést potřebné dokazování. Obecný odkaz na následné doplnění dokazování však sám o sobě nemůže odůvodnit, že nebylo možné výzvu učinit. Ve vztahu k obchodům s Ni katodami měl správce daně k dispozici konkrétní důkazní prostředky, a žalovaný se proto měl konkrétně zabývat tím, jaké informace byly správci daně známy v době zahájení kontroly, vysvětlit, proč na jejich základě nebyl důvod předpokládat, že daň (nárok na odpočet u dodání Ni katod) je tvrzena nesprávně, a jaké následně opatřené informace byly pro takový závěr klíčové. Soud si je vědom, že daňová kontrola byla zahájena v širším rozsahu, je nicméně třeba připomenout, že výzvu dle § 145 odst. 2 d. ř. je třeba učinit i tehdy, pokud informace důvodně nasvědčující nesprávně deklarované výši daně se týkají pouze dílčí položky (viz rozsudek NSS dne 2. 7. 2020, č. j. 7 Afs 390/2019-44). Pokud správce daně disponoval v tomto rozsahu poznatky, na jejichž základě bylo možné důvodně předpokládat doměření daně, pak byl povinen žalobkyni vyzvat dle § 145 odst. 2 d. ř. k podání dodatečného daňového tvrzení a nemohl bez dalšího přistoupit k zahájení daňové kontroly. Od výzvy pak lze upustit pouze výjimečně, pokud by zpravení daňového subjektu o tom, jaké informace má správce daně k dispozici, mohlo vést ke zmaření správného stanovení daně. Za situace, kdy žalobkyně věděla o prověřování obchodů s Ni katodami cca dva roky a bylo jí z postupu k odstranění pochybností, v jehož rámci byly informace získány, známo, jakými podklady správce daně disponuje, nelze předpokládat, že by mohl být cíl správy daní výzvou dle § 145 odst. 2 d. ř. ve vztahu k dílčí položce zmařen. Takovému závěru nic nenasvědčuje a ani žalovaný takovou skutečnost netvrdí.

76. Soud uzavírá, že ve vztahu k obchodu s O. S., tj. v rozsahu potvrzení platebního výměru za srpen 2012, je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné, neboť není zřejmé, z jakého důvodu považoval žalovaný odkaz žalobkyně na konkrétní podklady, z nichž správce daně vycházel ve zprávě o daňové kontrole, za nedůvodný. Soud podotýká, že případný nezákonný postup správce daně by neměl vliv na zákonnost samotného doměření daňové povinnosti, ale pouze na předsání penále (srov. např. rozhodnutí NSS ze dne 26. 2. 2020, č. j. 10 Afs 268/2019 – 53, body 15-21).
77. Ve vztahu k obchodu s G. S., tj. ke zdaňovacímu období květen 2012, žalobkyně nepoukázala (a to ani v žalobě) na žádné konkrétní informace či podklady, jimiž měl správce daně v době zahájení daňové kontroly disponovat. Veškeré podklady, na které

odkázala a jimiž správce daně disponoval v době zahájení daňové kontroly v návaznosti na předchozí postup k odstranění pochybností za zdaňovací říjen 2012 (který byl zaměřen na obchod s Ni katodami dodanými O. S.), se týkaly obchodů s Ni katodami a O. S.. Jelikož ve vztahu k platebnímu výměru za květen 2012 žalobkyně žádnou konkrétní argumentaci, s níž by se musel žalovaný vypořádat, neuplatnila, lze obecné konstatování žalovaného v této části považovat za dostatečnou reakci. Vzhledem k tomu, že žalobkyně svou argumentaci v žalobě a poukaz na známé skutečnosti v době zahájení daňové kontroly v podstatě omezuje na obchod s O. S. s Ni katodami v detekovaném řetězci a ve vztahu k obchodům s G. S. na konkrétní skutečnosti, jež měly být správci daně před zahájením daňové kontroly známy, nepoukazuje, neshledal v této části námitku absence výzvy dle § 145 odst. 2 d. ř. důvodnou.

78. Třetí žalobní bod je tedy důvodný jen částečně.

Změna právního posouzení v průběhu daňové kontroly

79. Soud souhlasí s žalobkyní, že nelze zaměňovat odepření nároku na odpočet (z důvodu účasti na daňovém podvodu) s neprokázáním vzniku nároku na odpočet (např. z důvodů nedodání deklarovaného zboží). Soud též souhlasí s žalobkyní, že ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 27. 11. 2015 byly oba zmíněné důvody kombinovány, tedy jednak správce daně vyjádřil pochybnosti o skutečné realizaci obchodů tak, jak byly deklarovány na daňových dokladech, jednak vyzýval žalobkyni k prokázání realizace opatření proti účasti na daňovém podvodu. Žalobkyně pak na tuto výzvu reagovala a obsáhle argumentovala jak ohledně okolností realizace daného obchodu (podání ze dne 18. 12. 2015, položka 59 kontrolního spisu), tak ohledně přijetí opatření (podání ze dne 11. 1. 2016, položka 60 kontrolního spisu). Druhé podání žalobkyně shrnula tak, že se spolehla na prověřovací činnosti správce daně, který přes širokou paletu svých možností nic nezákonného neshledal. Ve výsledku kontrolního zjištění (s. 9 a násl. a s. 26-27) i v samotné zprávě o daňové kontrole jsou pak oba výše zmíněné důvody nepřiliš šťastně opakovány, dle názoru soudu však zřejmým vyústěním již výsledku kontrolního zjištění (s. 32) byl závěr o účasti žalobkyně na daňovém podvodu nejen ve vztahu k plnění od G. S., ale též O. S., byť v případě dodání Ni katod kombinovaný se závěrem o neprokázání splnění hmotněprávních podmínek. Žalobkyně se tak měla možnost k tomuto závěru vyjádřit. Ze sdělení správce daně ze dne 23. 3. 2017 doručeného žalobkyni dne 2. 4. 2017, jež reaguje na vyjádření žalobkyně k výsledku kontrolního zjištění, a ze zprávy o daňové kontrole (s. 34) vyplývá, že důvodem odepření nároku na odpočet byl v případě obou sporných plnění závěr o účasti žalobkyně na daňovém podvodu. Ostatně ani žalobkyně o závěru daňové kontroly nemá pochybnosti. Žalobkyni nic nebránilo v tom, aby na tyto závěry reagovala před či během projednání zprávy o daňové kontrole, případně v rámci odvolání proti platebnímu výměru za srpen 2012, což ostatně učinila. Napadené rozhodnutí, které se jednoznačně opírá o účast žalobkyně na daňovém podvodu (body 40-43), právní kvalifikaci nezměnilo. Z průběhu daňové kontroly je zřejmé, že správce daně nejprve skutečně pochyboval i o realizaci obchodů, dával však v podstatě od počátku najevo, že i v případě, že realizovány skutečně byly, šlo o daňový podvod. Ke změně právního hodnocení tedy nedošlo. Ačkoliv uvedený postup nelze považovat za vhodný, nevede k nezákonnosti napadeného rozhodnutí. V průběhu daňové kontroly i v řízení o odvolání měla žalobkyně dostatek příležitostí ohrazovat se proti závěrům o existenci daňového podvodu, což ostatně také činila, a jak zpráva o daňové kontrole, tak samotné napadené rozhodnutí se s obranou žalobkyně vypořádává. Osmnáctý žalobní bod tedy není důvodný.

80. Nedůvodným soud shledal rovněž šestnáctý žalobní bod, ve kterém žalobkyně poukazuje na prokázání faktického dodání zboží výpovědí B. V., neboť nesměřuje proti důvodu odepření nároku na odpočet, na němž je napadené rozhodnutí založeno (odpočet byl odepřen pro účast na daňovém podvodu, nebyl nepřiznán pro nepředložení smlouvy). Soud dodává, že žalovaný žalobkyni nepředložení smlouvy s G. S. nevyčítá, v odkazovaném bodu 85 napadeného rozhodnutí pouze reaguje na odvolací námitku, zda smlouva týkající se měděných katod je, či není součástí spisu. Pro závěr o odepření nároku na odpočet DPH to však nehraje roli.

Porušení § 115 odst. 2 d. ř.

81. Soud si je vědom rozhodnutí rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017-52, podle kterého provádí-li odvolací orgán v odvolacím řízení dokazování dle § 115 odst. 1 d. ř., je povinen daňový subjekt seznámit nejen s výčtem a obsahem provedených důkazů, ale i se závěry, které z nich pro zjištěný skutkový stav dovozuje, resp. s úvahami, jimiž se při hodnocení důkazů řídil. Pokud však žalobkyně poukazuje na obsah bodu 66 napadeného rozhodnutí, podle kterého žádný z dodavatelů nebyl výrobcem, zpracovatelem ani úpravcem Ni a Cu katod s tím, že nebyla seznámena s novým dokazováním, soud uvádí, že nejde o výsledek nového dokazování, ale toliko o rozvinutí argumentace vyplývající z dříve dostupných informací (srov. s. 7 zprávy o daňové kontrole, přičemž tato okolnost je zřejmá ze samotného obchodního modelu). Žalobkyně pak skutečnost, že její dodavatelé nebyli výrobcem, zpracovatelem ani úpravcem Ni a Cu katod, po skutkové stránce nikterak nezpochybňuje. Pokud žalobkyně namítá, že obchodování s burzovním materiálem opatřeným certifikátem není doménou výrobců, zpracovatelů či úpravců, pak to žalovaný nerozporuje. Totéž pak platí o otázce nepřítomnosti dodavatelů při vykládce materiálu, která vyplývá již z výsledku B. V. ze dne 31. 3. 2016 či výpovědi řidiče M. P., které byly provedeny již v řízení před správcem daně, který na tuto skutečnost poukázal (např. s. 22 a 27 zprávy o daňové kontrole), přičemž ani žalobkyně tuto okolnost nerozporuje. Šestý a osmý žalobní bod, v nichž žalobkyně namítala porušení § 115 odst. 2 d. ř., tedy nejsou důvodné. Soud však souhlasí s žalobkyní, že nelze považovat za nestandardní, jestliže zástupce dodavatele necestuje k odběrateli za účelem kontroly zboží při vykládce (k vědomostnímu testu se soud vyjádří dále).

Obecné předpoklady odepření nároku na odpočet DPH

82. Soud v obecné rovině připomíná, že problematikou podvodů na DPH se opakovaně zabýval SDEU [viz zejm. rozsudky ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise*, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, či ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech *Mahagében kft a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11]. Nárok osob povinných k dani odpočíst od DPH, kterou jsou povinny odvést, částku DPH, která je splatná či byla odvedena za zboží a služby, které obdržely na vstupu, představuje základní zásadu společného systému DPH zavedeného unijními právními předpisy (viz rozsudky ze dne 25. 10. 2001, *Komise v. Itálie*, C-78/00, bod 28; ze dne 10. 7. 2008, *Sosnowska*, C-25/07, bod 14, či ze dne 28. 7. 2011, *Komise v. Maďarsko*, C-274/10, bod 42). Je rovněž třeba připomenout, že boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužitím je cílem uznaným a podporovaným směrnicí. SDEU rozhodl, že jednotlivci se nemohou podvodně nebo zneužívajícím

způsobem dovolávat unijního práva. Vnitrostátní orgány a soudy mohou odmítnout přiznat nárok na odpočet, je-li z hlediska objektivních okolností prokázáno, že došlo k uplatnění tohoto nároku podvodně nebo zneužívajícím způsobem (viz rozsudek ze dne 3. 3. 2005, *Fini H*, C-32/03, body 33 a 34, výše uvedený rozsudek *Kittel a Recolta Recycling*, bod 55, rozsudek ze dne 29. 3. 2012, *Véleclair*, C-414/10, bod 32, či výše uvedený rozsudek *Mahagében kft a Péter Dávid*, bod 42, ze dne 28. 7. 2016 ve věci C-332/15, *Giuseppe Astone*). Jako podvod na DPH judikatura označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Pokud se úniku na DPH nedopustila sama osoba povinná k dani, lze přiznání nároku na odpočet odmítnout, pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH spáchaného dodavatelem či jiným subjektem na vstupu (rozsudek ze dne 16. 10. 2019, *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, bod 35 a citovaná judikatura, rozsudek ze dne 3. 10. 2019, ve věci C-329/18, *Valsts ieņēmumu dienests proti „Altic“ SIA*, bod 30). Osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, musí být totiž pro účely směrnice považována za osobu účastníci se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem. Takový výklad ztěžuje podvodná plnění a může jim i zabránit (viz rozsudek *Kittel a Recolta Recycling*, body 56 až 61). Daňové správě, která konstatovala podvody nebo nesrovnalosti, jichž se dopustil vystavitel faktury, přísluší, aby s ohledem na objektivní skutečnosti a aniž by po příjemci faktury požadovala ověření, která mu nepřisloušejí, prokázala, že tento příjemce věděl nebo měl vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu v oblasti DPH (rozsudek SDEU ze dne 22. 10. 2015, *PPUH Stehcamp*, C-277/14, bod 50 a citovaná judikatura, *Valsts ieņēmumu dienests*, bod 31). Vzhledem k tomu, že unijní právo nestanoví pravidla pro způsob, jakým mají být prováděny důkazy týkající se úniků na DPH, musí tyto objektivní okolnosti prokázat správce daně v souladu s důkazními pravidly vnitrostátního práva. Tato pravidla však nesmějí narušit účinnost unijního práva (viz rozsudky SDEU ze dne 17. 12. 2015, *WebMindLicenses*, C-419/14, bod 65, a ze dne 16. 10. 2019, *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, bod 37). S režimem nároku na odpočet upraveným v uvedené směrnici není naopak slučitelné sankcionovat nepřiznáním tohoto nároku osobu povinnou k dani, která nevěděla nebo nemohla vědět, že dotyčné plnění bylo součástí daňového úniku spáchaného dodavatelem nebo že jiné plnění, které je součástí dodavatelského řetězce a předchází dodání uskutečněnému uvedenou osobou povinnou k dani, nebo po něm následuje, bylo provázeno daňovým únikem (viz výše uvedený rozsudek *Mahagében kft a Péter Dávid*, bod 47, a rozsudky v něm citované). Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, aby „dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu“ (rozsudek *Mahagében a Dávid*, bod 49). Subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, k ověření, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o daňový únik nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě těchto

plnění, aniž by riskovaly ztrátu nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (viz rozsudek *Kittel a Recolta Recycling*, bod 51, *Mahagében a Dávid*, bod 53). V rozporu s unijním právem není požadavek, aby daný subjekt přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně vyžadována, k zajištění toho, aby plnění, které provádí, nevedlo k jeho účasti na daňovém podvodu (viz rozsudky ze dne 27. 9. 2007, *Teleos plc a další*, C-409/04, body 65 a 68, rozsudek *Mahagében a Dávid*, bod 54). Požadovaná úroveň pečlivosti je závislá na konkrétních okolnostech daného případu. Jestliže existují náznaky vzbuzující podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo podvodu, lze samozřejmě od obezřetného subjektu v závislosti na okolnostech projednávaného případu vyžadovat, aby si zjistil informace o druhém subjektu, u něhož zamýšlí nakoupit zboží či služby za účelem ujištění se o jeho věrohodnosti (*Mahagében a Dávid*, body 59 a 60). Obecně však správce daně nemůže od osoby povinné k dani vyžadovat, aby složitě a důkladně prověřovala svého dodavatele, a fakticky tak na ni přenést kontrolní úkony, které má vykonávat on sám (rozsudek *Mahagében a Dávid*, body 61 až 65, či rozsudek ze dne 19. 10. 2017, *Paper Consult*, C-101/16, bod 51).

83. Na tato východiska navazuje judikatura NSS. Jak opakovaně vysvětlil NSS, pro posouzení toho, zda se určitý subjekt účastnil podvodu na DPH spáchaného dodavatelem, je třeba postupovat v několika krocích. Nejprve je třeba zjistit, zda došlo k podvodu na DPH (tj. jeden z účastníků řetězce neodvede státní pokladně daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice). Pokud ano, je třeba na základě objektivních skutkových okolností posoudit, zda žalobce věděl nebo měl vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a zda přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu (viz např. rozsudek NSS ze dne 20. 8. 2020, č. j. 8 Afs 232/2018-45, bod 24).
84. K algoritmu prokazování daňového podvodu se NSS podrobně vyjádřil v rozsudku ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42, v němž uvedl, že „skutečnost, že daňový subjekt mohl vědět, měl (musel) vědět či dokonce přímo věděl o objektivních okolnostech, které nasvědčují tomu, že obchodní transakce byla zasažena podvodem, prokazuje správce daně (viz opakovaně cit. věc *VYRTYCH*, 5 Afs 60/2017, bod 56). Zjistí-li správce daně konkrétní objektivní okolnosti a dostatečně prokáže, že daňový subjekt věděl, resp. vzhledem k dané situaci měl a mohl vědět, že sporná obchodní operace je či bude stižena podvodem (viz rozsudek *SDEU Mahagében*, body 48 a 49), tento jeho závěr bez dalšího nevede k odmítnutí vratky nadměrného odpočtu. Daňový subjekt pak totiž ještě musí mít šanci vyvinut se z účasti na podvodu tím, že prokáže, že přijal veškerá rozumná opatření, aby se nezapojil do pochybných obchodních operací, které byly stiženy podvodem (viz např. rozsudek *Federation of Technological Industries a další*, věc C-384/04, body 32 a 33). Pokud tedy správce daně unese důkazní břemeno co do subjektivní stránky (vztahu) daňového subjektu k účasti na podvodu na DPH, naskýtá se daňovému subjektu v daňovém řízení poslední příležitost, jak pro něj nepříznivé zjištění správce daně zvrátit. Může (musí) vylíčit jiné rozhodné okolnosti, a tím prokázat dobrou víru, zejména to, že se svým jednáním neúčastnil daňového podvodu, tedy např. že v rámci svých obchodních aktivit přijal dostatečná opatření bránící riziku zapojení do možného daňového podvodu (rozsudky NSS ze dne 25. 6. 2015, čj. 6 Afs 130/2014-60, věc *ALADIN plus*, č. 3275/2015 Sb. NSS, bod 44; rozsudek ze dne 17. 9. 2015, čj. 1 Afs 219/2014-52, ve věci *ROYAL ADVERTISING*, bod 45; a také – i když se tomu stěžovatelka brání – rozsudek ze dne 23. 8. 2013, čj. 5 Afs 83/2012-46, č. 2925/2013 Sb. NSS, věc *JET GROUP*). Jakkoli tato koncepce může v jistém smyslu připomínat přenášení důkazního břemena v daňovém řízení, nejedná se o důkazní břemeno stricto sensu,

ale spíše o institut vyvinění z právem zapovězeného jednání.“ Povinností správce daně není identifikovat ani vymezit opatření, která daňový subjekt přijmout měl a mohl (viz rozsudek NSS ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-47, bod 66).

85. NSS ve věci Vyrtych, bod 69, uvedl: *„Dle přesvědčení Nejvyššího správního soudu nelze však požadavek evropské judikatury stran prověřování věrohodnosti obchodních partnerů v řetězci extenzivně a bezmezně rozšiřovat. Nelze extenzivně dovozovat, že se má jednat o nekonečně dlouhý řetězec osob, kam až by měla povinnost osoby povinné k dani, která zdanitelné plnění uskutečnila a její „obezřetnost“ sahát. Je v právě projednávaném případě zcela mimo možnosti stěžovatele, který v běžném obchodním styku uzavře řádnou smlouvu se svým dodavatelem, který jediný je odpovědný za řádné a včasné předání díla, v rámci „obezřetnosti“ předvídat a prověřovat všechny možné subjekty (subdodavatele), které se na obchodní transakci jakkoli v různých fázích podílely. To je nemyslitelné. Naopak zcela na místě takový požadavek bude tam, kde již samotný dodavatel (z hlediska jeho samotné faktické existence, sídla, kontaktnosti), s nímž daňový subjekt uzavírá obchod, nebo samotný předmět dodávky (rizikovitost komodity, rozsah dodávky, fakticita plnění, její relevantnost ve vztahu k předmětu činnosti apod.) či její cena či jiné okolnosti budou vykazovat určité znaky pochybností o „solidnosti“ transakce, její vážnosti či smyslu a úmyslu jednajících (vylákat daňovou výhodu). V takovém případě lze na míru obezřetnosti a adekvátních opatření ze strany osoby povinné k dani k minimalizaci své účasti na možném podvodném jednání klást při uzavírání obchodu důvodně přísné požadavky. Obdobně je třeba posuzovat i samotné neodvedení daně v řetězci z hlediska závěru o daňovém podvodu. Znakem podvodu ve smyslu evropské judikatury je zjednodušeně řečeno skutečnost, že jeden z účastníků daň neodvede a další si ji odečte; tím v podstatě dochází k narušení daňové neutrality. Nelze však stricto sensu za „jednoho“ a „dalšího“ automaticky považovat „kteréhokoli“ z účastníků v řetězci obchodů, ale vždy je třeba hledat skutkové souvislosti a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu a prokázáním vědomosti o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání za účelem vylákání odpočtu na dani mezi těmito subjekty. Opačným způsobem by byla zcela nepřipustně zakládána objektivní daňová odpovědnost kteréhokoli subjektu zapojeného v obchodním řetězci a odpovědnost za pohyb a osud zboží.“*
86. Z uvedené judikatury vyplývá, že zjistí-li orgány finanční správy při stanovování daňové povinnosti daňového subjektu, že byl součástí podvodu na DPH a o tomto svém zapojení věděl či vědět mohl a měl, jsou oprávněny daňovému subjektu nepřiznat jím nárokováný odpočet daně. Při tom není podstatné, aby daňové orgány zjistily, zda daňový subjekt o svém zapojení věděl nebo toliko vědět mohl a měl. Naplnění této subjektivní stránky, byť i jen nevědomou nedbalostí, je podmínkou pro nepřiznání nároku na odpočet DPH. Daňové orgány jsou povinny prokazovat subjektivní stránku, není však nezbytné prokázat, kterým ze způsobů byla naplněna. Vědomost či nevědomost o zapojení do daňového podvodu je velmi obtížně prokazatelná a dovození přímého úmyslu bude spíše výjimečné. Na rozdíl od případů správního či soudního trestání však forma zavinění nehraje roli. Žalovaný pak jednoznačně konstatoval, že žalobkyně (přínejmenším) měla a mohla vědět, že jí přijatá plnění jsou zasažena podvodem. Desátý žalobní bod není důvodný.
87. Soud se dále zabýval námitkami směřujícími proti existenci daňového podvodu a naplnění subjektivní stránky.

Existence daňového podvodu

88. Pokud jde o existenci chybějící daně, která je podmínkou existence daňového podvodu, správce daně ji dovedl nikoli pouze z toho, že společnosti O. S. a G. S. byly nekontaktní, ale především z toho, že O. S. daňovou povinnost neuhradila a G. S. za dané období ani nepodala daňové přiznání (srov. s. 27 a 28 zprávy o daňové kontrole, body 61 a 62 napadeného rozhodnutí), přičemž tyto závěry jsou podloženy zprávami od příslušných finančních úřadů, které jsou součástí veřejné části spisu. Ve vztahu k G. S. jde o přípis Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, územního pracoviště Praha 3, ze dne 22. 6. 2015 (položka 13 kontrolního spisu – veřejná), v němž je uvedeno, že společnost za rok 2012 podala daňové přiznání k DPH pouze za 6. a 7. měsíc, a to s nulovými hodnotami, další přiznání k dani již nepodala a je nekontaktní, daňové nedoplatky této společnosti byly neúspěšně vymáhány. Policie České republiky se o daňový subjekt zajímala v letech 2012 a 2013. Na bankovních účtech společnosti byly k počátku roku 2014 dlouhodobě nulové zůstatky. Z obsahu veřejné části spisu též vyplývá, že správci daně známé účty byly zrušeny (sdělení ČSOB, Komerční Banky, České spořitelny a UniCredit Bank pod položkami č. 30, 33, 34 a 66 spisu). Ve vztahu k O. S. pak jde zejména o přípis téhož finančního úřadu, územního pracoviště Praha 1, ze dne 15. 9. 2015 (položka 39 kontrolního spisu – veřejná), v němž je zejména uvedeno, že daňový subjekt daňovou povinnost za předmětné třetí čtvrtletí roku 2012 ve výši 1 335 637 Kč neuhradil, je nekontaktní a má další neuhrazenou daňovou povinnost. Z obsahu veřejné části spisu (položka 41) též vyplývá, že správci daně známý účet O. S. u Komerční banky a.s. byl zrušen ke dni X, tedy cca v době, kdy dle údajů obchodního rejstříku ukončil své působení ve společnosti B. V.. V případě O. S. správce daně rovněž poukázal na to, že byla 5. 8. 2015 zrušena s likvidací usnesením Městského soudu v Praze sp. zn. 82 Cm 669/2015, což vyplývá z veřejně dostupného obchodního rejstříku. Nelze tedy souhlasit s žalobkyní, že by žalovaný a správce daně založili závěr o chybějící dani pouze na skutečnosti, že dodavatelé žalobkyně jsou nekontaktní. Žalovaný a správce daně pak vymezili u obou transakcí kromě ušlé daně další nestandardní okolnosti, které je vedly k závěru o objektivní existenci podvodu. Pokud žalobkyně zpochybňuje relevanci okolností, které nastaly nebo se o nich žalobkyně dozvěděla až následně (např. zapojení dalších nekontaktních, popř. již zaniklých společností, následné zrušení registrací k DPH, zakoupení zboží O. S. za vyšší cenu, než ho prodala, trestní stíhání R. V., nepodání daňového přiznání dodavatelem), pak je třeba připomenout, že byť okolnosti, o nichž žalobkyně nemohla vědět, nelze zohlednit z hlediska subjektivní stránky, neznamená to, že nemohou dokládat objektivní existenci daňového podvodu. Pokud žalobkyně ve vztahu k O. S. namítá, že není pravdou, že byla nekontaktní, nepředložila účetnictví a neumožnila ověřit tvrzené údaje, neboť vše podstatné uvedl B. V., je třeba uvést, že ve vztahu k O. S. je podstatná zejména skutečnost, že (opožděně) přiznanou daň za příslušné čtvrtletí ani zčásti neuhradila, stala se nekontaktní (poté, kdy v polovině roku 2013 došlo k personální změně) a má značné nedoplatky na daních, to vše v situaci, kdy zde správce daně popsal další nestandardní okolnosti (mj. nákupu Ni katod společností O. S. za vyšší cenu než je obratem prodala žalobkyni). Na tom nic nemění skutečnosti uvedené k předmětnému obchodu B. V. ve svědecké výpovědi. Jedenáctý žalobní bod (neexistence chybějící daně), sedmnáctý žalobní bod (neexistence opory ve veřejné části spisu) a čtrnáctý žalobní bod (v části týkající se *ex post* zjištění) není důvodný.
89. Pokud jde o námitku žalobkyně, že nebyla vyvrácena výpověď svědka B. V., který k dotazu ohledně faktického sídla označil sídlo, které bylo uvedeno v obchodním rejstříku

(a nebylo tedy jednoznačně prokázáno, že na uvedených adresách v době uskutečnění obchodů nebylo skutečné sídlo dodavatelů), soud uvádí, že nejde o jedinou či zásadní okolnost, na které byl závěr o existenci podvodu založen. Nejde tedy o vadu, která by mohla závěr o existenci daňového podvodu zpochybnit. Rozporuje-li žalobkyně závěry správce daně o nelogicky dlouhé přepravní cestě daného zboží, má soud za to, že tím nijak nevyvrací závěry o existenci daňového podvodu, na nichž bylo založeno napadené rozhodnutí. V něm žalovaný zcela správně posuzoval přepravní a cenové podmínky v konkrétním obchodním řetězci ve vztahu k žalobkyni a jejím obchodním partnerům. Tyto námitky tedy nejsou důvodné.

Vědomost o daňovém podvodu, preventivní opatření, obezřetnost a dobrá víra

90. Podstatnou námitkou žalobkyně je otázka zjištění obvyklé ceny obchodovaných kovů. K tomu soud předně uvádí, že správce daně a žalovaný závěry o nedostatečné obezřetnosti v napadeném rozhodnutí nepostavil toliko na skutečnosti, že žalobkyně suroviny nakoupila za cenu nižší, než byla cena na LME, ale i na dalších zjištěných okolnostech, kterými jsou ojedinělost daného typu obchodu u žalobkyně, povědomost žalobkyně o daňových podvodech u tohoto typu obchodů, zjištění, s kým byl obchod realizován (jaký měl předmět podnikání, jak se prezentoval např. na internetu), popř. jak probíhala přeprava a předání zboží (k tomu viz dále). Jde nicméně o okolnost zásadní.
91. Žalobkyně sice namítala, že daňové orgány měly zjišťovat obvyklou cenu na českém trhu s tím, že kovy jsou mimo burzu obchodovány za nižší ceny, než jsou ceny LME, v daném případě však z provedeného dokazování vyplynulo, že pro články v řetězci včetně odběratelů žalobkyně byly významné ceny na LME a samy se jich dovolávaly, což plyne z výpovědi svědka V., vyjádření společnosti R. a F. M.. Sám jednatel žalobkyně v roce 2013 v souvislosti s obchodem s Ni katodami poukazoval na vývoj burzovních cen Ni a Cu katod. Svědek Vašek, předseda představenstva O. S. a jediný jednatel G. S., vypověděl, že ceny Ni i Cu katod byly stanoveny dle LME (pouze k dotazu ohledně rozdílu mezi cenou Ni katod, za které je O. S. pořídila a za kterou je dodala, spekuloval, že mohlo dojít k tomu, že zaměstnanec mohl špatně odhadnout vývoj cen, případně mohla být cena fixována ve smlouvě, což ovšem nemohl být případ nákupu Ni katod žalobkyní, kdy smlouva měla být uzavřena dne 20. 8. 2012, cena Ni katod se však podstatně odchylovala od ceny na LME pro uvedený den, která činila 12 476,61 EUR; v den deklarování zdanitelného plnění 22. 8. 2012 činila 12 653,20 EUR). Společnost R. (viz odpověď na mezinárodní dožádání ze dne 10. 3. 2016) uvedla, že cena byla stanovena dle aktuální ceny na LME v době uzavření smlouvy, R. měla provizi 50 EUR za tunu, za uvedenou cenu (bez provize) pak zboží dodávala F. M.. Rovněž společnost F. M. v rámci mezinárodního dožádání uvedla, že nakoupila Ni katody od R. za ceny stanovené dle LME indexu pro daný okamžik v eurech. Z ceny LME fixované ke konkrétnímu okamžiku pak vycházela i smlouva mezi žalobkyní a R. na dodávku Cu katod ze dne 6. 6. 2012, podle níž měla být aktuální cena na LME navýšena o 40 EUR a ponížena o provizi 25 EUR. Konstrukt, že pro ceny, za které se obchoduje, je určující cena na LME, tedy není smyšlenkou správce daně, ale vychází z dokazování v dané věci. Za této situace nebylo nezbytné, aby správce daně šetřil ceny na českém trhu (ostatně žalobkyně se pohybovala na trhu evropském), ale sama odchylka představovala nestandardní okolnost. Pokud žalobkyně poukazuje na to, že ceny dle LME jsou mimo burzovní trh nereálné, nelze přehlédnout, že žalobkyně sama při dodání obou materiálů společnosti R. burzovní ceny dosáhla, ačkoli sama nabývala za cenu výrazně nižší. Žalobkyně objednala dopravu a odeslala Ni katody společnosti R. dne

3. 9. 2012, přičemž k uvedenému datu činila cena dle LME 12 543,73 EUR/t (žalobkyně neuvedla, kdy přesně byl obchod sjednán). Pokud jde o dodávku Cu katod, smlouva ze dne 6. 6. 2012 vycházela z okamžité ceny na LME, která byla navýšena. Cena se pak podstatně neliší od ceny LME pro daný den (5 974,02 EUR). Výše uvedené svědčí o tom, že cena dle LME byla na evropském trhu dosažitelná i při obchodování mimo burzu. Žalobkyně přitom uvedla, že svědek Vašek, který jednal za její dodavatele, byl zkušený obchodník. Za této situace bylo na žalobkyni, aby vysvětlila, proč v konkrétním případě byla v dobré víře, že jde o standardní obchod, ačkoli cena, za kterou zboží nabývala, byla nestandardní, zejména uvedla, jakým způsobem byla cena utvořena a z čeho vycházela při jejím sjednání, respektive jaká učinila opatření, aby zabránila své účasti v řetězci zatíženém podvodem na DPH. Žalobkyně však namísto konkrétního vysvětlení předložila jen řadu domněnek a hypotéz. Spekuluje-li žalobkyně o hypotetických důvodech nákupu pod cenou, jako je nákup ze skladu či hutě, považuje soud tyto alternativní scénáře za nevěrohodné, a to i z důvodu, že žalobkyně netvrdila, že by se v dané věci mohla vzhledem k okolnostem domnívat, že jde právě o takový případ, a neoznačila k tomu žádné důkazy. Ačkoli lze souhlasit s žalobkyní, že závěr o nedosažitelnosti ceny v České republice nemá oporu ve spise, v dané věci soud shodně jako žalovaný (viz zejména body 56 a 58 napadeného rozhodnutí) považuje za významné, že ceny obchodovaného burzovního materiálu, za které jej žalobkyně pořídila, byly nižší než na LME, přičemž v kontextu dané transakce je rozhodným trhem evropský trh. Lze poznamenat, že žalobkyně nevysvětluje, proč by měly být v dané věci významné ceny na jiných trzích, jichž se týkaly tabulky připojené k odvolání (Asie, USA). K problematice cen se vyjádřil již NSS v rozhodnutí ve věci H. T. CZ, s.r.o., v reorganizaci, ze dne 15. 1. 2020, č. j. 4 Afs 366/2019–51, zejména v bodech 52–56: *„Nejvyšší správní soud má za to, že není možné, aby stěžovatel byl schopen v předmětném období (květen 2012 až říjen 2013) v naprosté většině obchodů (...) dosáhnout nižší ceny, než která byla na LME. Reálná cena by totiž měla být vyšší než průměrná cena na LME, a to s ohledem na další náklady spojené s obchodováním. (...) Cena za zboží u výrobce, tedy na začátku obchodního řetězce, je totiž obvykle nastavena jako součet jednotkové ceny za zboží dle LME a marže výrobce. V dalších článcích řetězce by měla cena za normálních okolností růst směrem nahoru o marže těchto článků. Stěžovatel ignoroval skutečnost, že ceny výrobků (katod a drátů z barevných kovů) musí být vyšší než cena samotného kovu, kterou zveřejňuje LME. Informace zveřejňované LME jsou východiskem pro tvorbu cen, kterými se řídí výrobci kovových polotovarů a jejich přímí odběratelé.“* Uvedené závěry (vyslovené k relevantnímu období, nadto ve vztahu ke společnosti, jež byla jedním z článků obchodního řetězce) soud považuje za použitelné i v této věci. Ačkoli žalobkyně obecně namítala, že správce daně a žalovaný byli povinni zjišťovat ceny na českém trhu, v posuzované věci je významné, že i články řetězce (a to i odběratel žalobkyně společnost R. a její odběratel) se na ceny dle LME odvolávaly a považovaly je za klíčovou referenční hodnotu. Za situace, kdy cena, za kterou žalobkyně od svých dodavatelů zboží nabývala, byla nižší, bylo možné po ní požadovat, aby vysvětlila, jak byla pro daný obchodní případ cena stanovena (namísto nastíněných hypotéz, které mohou na světových trzích vést k realizovaným nižším cenám), resp. aby si za dané situace zjišťovala bližší informace o obchodech (např. původu zboží, kvalité, stanovení ceny), a to tím spíše, že se nejednalo o pro ni běžnou transakci. Ojedinelost daného typu obchodu potvrzují vyjádření zástupce žalobkyně, která jsou součástí správního spisu. Žalobkyně ani v žalobě nevysvětluje, proč by měly přepravní náklady a místo dodání v České republice cenu snižovat. Skutečnost, že se na světových trzích mohou realizované ceny podstatně odchylovat od referenční hodnoty, neznamená,

že nelze z této referenční hodnoty vycházet a požadovat, aby v případě odchylky existovalo (konkrétní) rozumné vysvětlení v daném obchodním případě, nadto za situace, kdy samy články v řetězci z těchto cen dle svých vyjádření vycházely. Žalobkyně žádné konkrétní vysvětlení nenabídla a neplyne ani z podkladů ve spise, včetně důkazů připojených k odvolání. Pokud žalobkyně poukazuje na výkupní ceník T., z jeho obsahu neplyne, že by šlo o ceník pro obchodování s burzovním materiálem opatřeným certifikátem, přičemž sami účastníci obchodu (obchodní partneři žalobkyně) netvrdili, že by z takového ceníku při uzavření obchodů v rámci evropského trhu (oproti cenám LME) vycházeli, a ani žalobkyně netvrdí, že by si cenu v něm ověřovala a že by ho považovala za relevantní pro výši ceny v konkrétní obchodní transakci. Skutečnost, že česká společnost vykupující kovový odpad a kovy nabízela cenu nižší, nezpochybňuje, že pro obchodování na evropském trhu, na němž byl obchod realizován, je referenční sazbou právě cena dle LME. Pouze na okraj soud poznamenává, že společnosti T. Czech Republic s.r.o., sídlem Sokolovská 192/79, Praha, byl před zavedením přenesené daňové povinnosti ve vztahu ke kovovému odpadu opakovaně odepřen nárok na odpočet DPH z důvodu účasti na podvodu na DPH v případě dodání měděných a niklových katod (kovového odpadu) (viz např. rozsudky NSS ze dne 16. 2. 2017, č. j. 9 Afs 109/2016-74, ze dne 29. 3. 2019, č. j. 8 Afs 122/2016-100, ze dne 31. 1. 2020, č. j. 4 Afs 408/2018-69, a ze dne 19. 11. 2020, č. j. 7 Afs 90/2019-59). Nelze souhlasit s žalobkyní, že jednala s péčí řádného hospodáře, jestliže si nezjišťovala bližší informace o předmětných obchodech a nebyla schopna vysvětlit konkrétní cenu, byť by se pohybovala v mezích světových odchylek. V případě Cu katod pak nelze též přehlédnout, že žalobkyně sama prodala zboží se ztrátou. Žalobkyně přitom nevysvětlila, z jakého důvodu k obchodům se zbožím, s nímž předtím běžně neobchodovala, přistoupila a co nákupem sledovala, a nenabídla žádné konkrétní věrohodné vysvětlení, jímž by se s ohledem na uvedené podezřelé okolnosti, které nelze nahlížet izolovaně, „vyvinila“. K tomu přistupuje skutečnost, že žalobkyně se pohybovala v rámci svého podnikání i na trhu s kovy – kovovým odpadem, u něhož se v té době již z důvodu rizika podvodů několik měsíců aplikoval režim přenesené daňové povinnosti (viz § 92c a příloha č. 5 k zákonu o DPH ve znění zákona č. 47/2011 Sb.). Žalobkyně si tedy musela být s ohledem na předmět podnikání a své působení na evropském trhu obecného rizika podvodů na DPH při obchodování s kovy vědoma. Současně šlo o obchod se zbožím, s nímž žalobkyně do té doby standardně neobchodovala, a rovněž z tohoto důvodu po ní bylo možné rozumně požadovat určitou míru obezřetnosti při jeho uzavírání. Vzhledem k výše uvedeným objektivním skutečnostem soud souhlasí s žalovaným, že žalobkyně přinejmenším měla a mohla vědět, že se účastní řetězce zatíženého podvodem na DPH.

92. Žalobní námitku nedostatečně zjištěného skutkového stavu v důsledku neprovedení důkazů (pátý žalobní bod) soud neshledal důvodnou. Odkaz žalobkyně na § 92 odst. 6 d. ř. ve vztahu k neprovedení důkazu listinami přiloženými k odvolání není příléhavý, neboť se týká účasti třetí osoby. Ačkoli lze žalovanému vytknout, že listiny po obsahové stránce posoudil, aniž seznámil žalobkyni se svým hodnocením dle § 115 odst. 2 d. ř., pro danou věc je podstatné, že žalovaný odůvodnil, proč s ohledem na tvrzení žalobkyně a skutečnosti, které žalobkyně hodlala předloženými listinami prokazovat, nebyly způsobilé závěr žalovaného zvrátit, s čímž se soud ztotožňuje.
93. Žalobkyně dále namítá, že způsob prezentace dodavatelů nemůže být indicií, ke které by bylo možné přihlížet v rámci tzv. vědomostního testu, neboť B. V. byl dlouholetým obchodním partnerem. S tímto názorem se soud neztotožňuje. Skutečnost, že se obchodní

partner veřejně neprofiluje jako obchodník s danou komoditou a své služby či zboží nenabízí, resp. způsob, jak tak činí, může být jednou z okolností, ke které lze (ve spojení s dalšími skutečnostmi) přihlížet. Žalovaný poukázal i na to, že dodavatel žalobkyně nestandardním způsobem poptával materiál na internetu (na webových portálech bazoš.cz či poptejto.cz). Ani skutečnost, že pan B. V. jakožto statutární orgán dodavatelských společností byl dlouholetým známým obchodním partnerem, nezbavuje žalobkyni povinnosti dostatečné obezřetnosti, zejména s ohledem na neobvyklost obchodu s Ni a Cu katodami, rizikovost obchodů s kovy, absolutní hodnotu obchodu či odchylku od cen dle LME. Tvrzená známost B. V. s žalobkyní pak spíše svědčí proti existenci její dobré víry, neboť lze předpokládat, že od něj bude mít informace ohledně obchodu, který nepředstavoval její běžnou obchodní činnost, např. ohledně původu zboží a způsobu stanovení ceny. Rovněž bylo na místě klást si otázku, co tento zkušený obchodník prodejem zboží žalobkyni pod cenou sledoval, jestliže žalobkyně byla schopna svým odběratelům zboží dodat za ceny odpovídající cenám na LME. Prověření partnerů a jejich ekonomické situace např. náhledem do obchodního rejstříku lze považovat za zcela běžné, kdy i u dlouhodobých partnerů lze předpokládat, že budou informace pravidelně ověřovány. Lze též předpokládat, že žalobkyně bude spíše seznámena s obsazením orgánů společností dlouhodobého obchodního partnera, a pokud zde byla veřejně známá informace o trestním stíhání osoby shodného jména s předsedou dozorčí rady O. S. (Jan Švédík) za daňové podvody s kovovými odpady, bylo přinejmenším neobeřetné, nezjišťovala-li podrobnosti u svého dlouholetého obchodního partnera B. V., zvláště pokud s O. S. obchodovala s kovovými katodami. V tomto kontextu se vyjádření žalobkyně, že nevěděla, že byl odsouzen právě J. Š. z O. S., jeví jako nevěrohodné. Rovněž nelze přehlédnout, že žalobkyně si ve vztahu k G. S. musela být v té době vědoma, že řádně neplní (nechce či není schopna) své dluhy, jestliže měla vůči žalobkyni nezanedbatelný dluh za dodání zboží zajištěný směnkou avalovanou jejím jednatelem po splatnosti a žalobkyně již přistoupila k jeho vymáhání soudní cestou. Lze přisvědčit žalobkyni, že personální propojenost obou dodavatelů různých kovových komodit sama o sobě nemusí být varovným signálem, opět je však nutno zohlednit, že šlo o obchod pro žalobkyni neobvyklý, s rizikovou komoditou, se společnostmi, které se veřejně neprezentovaly jako obchodníci podnikající v daném oboru a které shodně neplnily své povinnosti ve vztahu ke sbírce listin obchodního rejstříku, a to v obou případech za cenu nižší než cena na LME, přičemž žalobkyně neobjasnila konkrétní důvody této odchylky a způsob stanovení ceny, tedy zásadního prvku obchodu, při nákupu i prodeji. Na tom, že s ohledem na uvedené okolnosti transakce lze požadovat vyšší míru obezřetnosti, nic nemění ani fakt, že šlo o relativně malou procentní položku tržeb, neboť nelze pominout, že v absolutních číslech šlo o dosti vysoké částky, u nichž je zvýšená míra obezřetnosti, zejména nejde-li o běžně opakovaný obchod, na místě. Povinnost obezřetnosti se musí vztahovat na veškeré obchody, nikoliv jen na jejich drtivou většinu. Devátý žalobní bod tedy není důvodný.

94. Soud neshledal důvodnou námitku žalobkyně, že se nepodílela na organizaci přepravy, a proto jí nelze klást k tíži, že trasa přepravy nesledovala osud zboží, neboť to může svědčit pouze o tom, že se o přepravu či původ zboží nezajímala, což nelze považovat za běžné. Žalobkyni přitom muselo být např. z přepravního listu zřejmé, že Ni katody byly dodány z jiného členského státu od jiné společnosti, než byl její bezprostřední dodavatel, a jakožto objednatel přepravy též věděla, že zboží zasílá dánské společnosti do Holandska, resp. Německa. Ačkoli samy o sobě tyto okolnosti nelze považovat za nestandardní, ve spojení s dalšími aktivovaly povinnost přijmout přiměřená opatření, aby se žalobkyně ujistila, že

obchodní řetězec nebude zatížen daňovým podvodem. Ačkoli nelze po žalobkyni požadovat prověření, které jí nepřísluší, lze po ní nepochybně požadovat, aby se zajímala např. o původ zboží, jeho pohyb a stanovení ceny. Nelze se pak dovolávat toho, že žalobkyně v důsledku své pasivity žádné nestandardní okolnosti nezjistila (neboť je nezjišťovala).

95. Správce daně musí prokázat skutečnosti svědčící o existenci podvodu a objektivní okolnosti, na jejichž základě si měl být daňový subjekt vědom své účasti na daňovém podvodu. Je pak na daňovém subjektu, aby prokázal, že přijal opatření, která měla jeho účasti zabránit, a že byl v dobré víře, že plnění, jehož se účastní, není součástí daňového podvodu (viz např. výše citovaný rozsudek NSS č. j. 10 Afs 182/2018-42 a v něm citovanou judikaturu, či rozsudek NSS ze dne 12. 2. 2020, č. j. 1 Afs 352/2018-44). Dle výše citované judikatury není povinností správce daně uvádět, jaká preventivní opatření měl daňový subjekt provést (viz rozsudek NSS ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-47, bod 66). Z napadeného rozhodnutí plyne, že žalobkyně neprovedla opatření takřka žádná. Třináctý žalobní bod, v němž žalobkyně namítala, že správní orgán neuvedl, jaká preventivní opatření měla žalobkyně přijmout, tedy není důvodný. Namítá-li žalobkyně, že nemá povinnost kontrolovat virtuální sídla dodavatelů s poukazem na stanovisko generálního advokáta ve věci C-374/16 a C-375/16, uvádí soud, že dané stanovisko se vztahuje toliko k tomu, že skutečné sídlo společnosti (ve smyslu toho, kde probíhá její ekonomická činnost) nemusí být totožné s adresou uvedenou na daňovém dokladu.
96. Nelze přisvědčit ani námitce, že pokud správce daně za užití svých oprávnění dle AML podvod včas neodhalil, je tím prokázána dobrá víra žalobkyně. Dobrá víra je subjektivní pojem, na jehož existenci nelze v žádném případě usuzovat z toho, co zjistily nebo mohly zjistit daňové orgány. Žalobkyně se nemůže vyvinít tím, že správce daně nezjistil podvod na DPH dříve, ale je povinna prokázat, že sama přijala všechna rozumná opatření. Čtvrtý žalobní bod (dle kterého ani daňové orgány disponující pravomocemi dle AML nic nezjistily) není důvodný.

Závěr a náklady řízení

97. S ohledem na výše uvedené soud dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí je stiženo nezákonností v části, v níž bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru za srpen 2012 a tento dodatečný platební výměr potvrzen. Ve vztahu k dodatečnému platebnímu výměru za červen 2012 shledal soud žalobu nedůvodnou.
98. Soud proto dále zvažoval, zda vzhledem k formální jednotě výroku napadeného rozhodnutí musí výše uvedený závěr vést ke zrušení napadeného rozhodnutí jako celku, nebo zda lze přistoupit ke zrušení toliko části napadeného rozhodnutí. Jak konstatoval NSS již v rozsudku ze dne 30. 7. 2008, č. j. 2 As 45/2008-60, „[z]ákladním předpokladem pro možnost rozdílného rozhodování o jednom rozhodnutí z hlediska formálního je skutečnost, že se skládá ze dvou či více rozhodnutí z hlediska materiálního. Rozhodnutím v materiálním smyslu je přitom třeba rozumět takový projev správního orgánu, který v určité věci zakládá, mění nebo ruší práva anebo povinnosti jmenovitě určené osoby nebo v určité věci prohlašuje, že taková osoba práva nebo povinnosti má anebo nemá, nebo v zákonem stanovených případech rozhoduje o procesních otázkách (viz v současnosti § 67 odst. 1 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu; do 31. 12. 2005 obdobně § 1 zákona č. 67/1971 Sb., o správním řízení). Rozhodnutím ve formálním smyslu je pak třeba chápat projev správního orgánu, jenž splňuje formální náležitosti kladené na podobu správního rozhodnutí (v současnosti § 68 a násl. zákona

č. 500/2004 Sb., správního řádu; do 31. 12. 2005 obdobně § 47 zákona č. 67/1971 Sb., o správním řízení). V případě, že ve formálně jednotném rozhodnutí správního orgánu je obsaženo více materiálních rozhodnutí, je třeba provést test jejich oddělitelnosti a rozhodnout, zda tato rozhodnutí jsou vůči sobě v závislém vztahu nebo zda jsou (mohou být) na sobě zcela nezávislá. Jinak řečeno, zda oddělením jedné části rozhodnutí od zbytku rozhodnutí (oddělení jednoho materiálního rozhodnutí od druhého, popř. ostatních materiálních rozhodnutí) se nestane rozhodnutí jako celek (rozhodnutí ve formálním smyslu) nebo zbylá část tohoto rozhodnutí nezákonnou nebo nelogickou.“ V projednávané věci je výrok napadeného rozhodnutí formálně konstruován jako jednolitý, ale nejde o výrok nedělitelný, neboť je z něj patrné, že jedním rozhodnutím žalovaného bylo rozhodnuto o odvolání směřujícím proti dvěma na sobě nezávislým dodatečným platebním výměrům. Prostřednictvím čísla jednatelského dodatečného platebního výměru je možné jednoznačně vymezit, která část výroku rozhodnutí žalovaného se ruší. Jelikož výrok lze v materiálním smyslu rozdělit na části ve vztahu k jednotlivým dodatečným platebním výměrům, nebrání formulační jednolitost tomu, aby soud zrušil napadené rozhodnutí pouze v části, která je nezákonná, a oddělil ji od té části výroku, která ob stojí. V tomto směru lze odkázat na výše uvedený rozsudek NSS č. j. 4 Afs 366/2019-51, či na rozhodnutí zdejšího soudu ze dne 8. 12. 2017, č. j. 48 Af 40/2016-57 (kasační stížnost byla zamítnuta rozsudkem NSS ze dne 28. 3. 2018, č. j. 4 Afs 259/2017-49), či ze dne 5. 3. 2018, č. j. 46 Af 32/2015-72. Soud proto zrušil napadené rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s. ř. s. pro nezákonnost pouze v části, v níž bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru za srpen 2012 a tento dodatečný platební výměr potvrzen, a v tomto rozsahu vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). V dalším řízení žalovaný přesvědčivě a podrobně posoudí, proč poznatky, kterými před zahájením daňové kontroly disponoval, nepředstavovaly silné indicie o tom, že bude daň doměřena, a případně uvede, které konkrétní rozhodné poznatky nabyl až v průběhu daňové kontroly. Dojde-li žalovaný k závěru, že správce daně disponoval dostatečně konkrétními indiciemi, změni platební výměr za srpen v rozsahu uloženého penále. Vysloveným právním názorem je žalovaný v dalším řízení vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

99. Ve vztahu ke zbylé části napadeného rozhodnutí, kterou bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru za květen 2012 a kterou byl tento dodatečný platební výměr potvrzen, soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. výrokem II zamítl.
100. O náhradě nákladů soud rozhodl dle § 60 odst. 1 s. ř. s. podle míry úspěchu účastníků ve věci. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. 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. Měl-li úspěch jen částečný, přizná mu soud právo na náhradu poměrné části nákladů. Uvedené pravidlo je nutno vykládat tak, že v případě částečného úspěchu ve věci má právo na náhradu nákladů ten účastník, jehož míra procesního úspěchu převažuje nad mírou procesního neúspěchu. Účastníku, který má na základě tohoto pravidla právo na náhradu nákladů řízení, se tedy přizná náhrada části nákladů řízení ve výši odpovídající rozdílu mezi mírou procesního úspěchu a mírou procesního neúspěchu. V nyní posuzované věci žalobkyně brojila proti celému napadenému rozhodnutí, jímž byly potvrzeny dva dodatečné platební výměry. Napadené rozhodnutí bylo zrušeno pouze z jedné poloviny, což odpovídá míře úspěchu žalobkyně (k posuzování míry úspěchu viz např. rozsudek NSS ze dne 13. 8. 2020, č. j. 7 Afs 194/2019-43). Jelikož míra úspěchu

žalobkyně nepřevážila nad mírou jejího neúspěchu, soud rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

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

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

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

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

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

Praha 22. ledna 2021

Mgr. Tomáš Kocourek, Ph.D., v. r.
předseda senátu