



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

## JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Sandnerové a soudkyň Mgr. Ivety Postulkové a JUDr. Jitky Hroudové ve věci

žalobkyně: **Swift-Expo, s.r.o.**, IČO 03149692  
sídlem Kaprova 42/14, 110 00 Praha 1  
zastoupena advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským  
sídlem Palackého 151/10, 796 01 Prostějov

proti

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

**o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 9. 2019 č. j. 37131/19/5300-21441-704561,**

**takto:**

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 9. 2019 č. j. 37131/19/5300-21441-704561 se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 11 228 Kč do 1 měsíce od právní moci tohoto rozsudku k rukám právního zástupce žalobkyně JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, advokáta.

**Odůvodnění:**

1. Žalobkyně se podanou žalobou domáhala zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále též „*správce daně*“) ze dne 25. 9. 2018 č. j. 7406181/18/2001-52521-108548 (dále též „*platební výměr č. 1*“), č. j. 7406374/18/2001-52521-108548 (dále též „*platební výměr č. 2*“), č. j. 7406419/18/2001-52521-108548 (dále též „*platební výměr č. 3*“), (souhrnně také jako „*platební výměry*“). Správce daně vyměřil platebními výměry žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále též „*DPH*“), a to platebním výměrem č. 1 za zdaňovací období srpen 2014 ve výši 25 040 Kč, platebním výměrem č. 2 za zdaňovací období září 2014 ve výši 12 471 Kč a platebním výměrem č. 3 za zdaňovací období listopad 2014 ve výši 11 650 Kč.
2. Proti rozhodnutí žalovaného brojí žalobkyně podanou žalobou.

3. Žalobkyně předně namítá, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné, neboť evidentně chybí závěr bodu [47].
4. Podle žalobkyně je napadené rozhodnutí založeno na nesprávném právním i skutkovém posouzení otázek klíčových pro dané řízení, a je tudíž nezákonné.
5. Žalobkyně byla založena jako joint-venture („společná firma“) za účelem obchodu se stříbrným granulátem. Majoritní společník (pan H.) byl investorem, zatímco minoritní společník (pan M.) měl za úkol zajišťovat dodavatele zboží od subjektů, které na trhu vykupují stříbrno a následně je u certifikovaných subjektů směňují za stříbrný granulát. Žalobkyně byla koncovým dodavatelem zboží a v její prospěch byly uskutečňovány příjmy z veškerých prodejů. Před zahájením obchodní spolupráce s dodavatelskou společností PAM Praha s.r.o. (dále též „PAM“) došlo k jejímu prověření ze strany žalobkyně a spolupráce probíhala korektně, takže o ní žalobkyně neměla žádné pochybnosti. Při oznámení svého podnikání správci daně nebyla žalobkyně správcem daně nijak informována, že by její obchodní činnost měla být riziková z pohledu podvodů na DPH.
6. Správce daně po letech prověřování dospěl k závěru, že v dodavatelském řetězci došlo k podvodu na DPH, o kterém žalobkyně měla nebo mohla vědět, proto nemá nárok na odpočet DPH. Žalobkyně se proti tomuto závěru odvolala, neodpovídal zjištěnému skutkovému stavu. Správce daně neprokázal, že konkrétní plnění, která jsou předmětem odpočtů uplatněných žalobkyní, byla tímto údajným podvodem na DPH stižena, a ani neuvedl jedinou relevantní objektivní okolnost či důkaz, že žalobkyně o tomto podvodu věděla nebo měla a mohla vědět. Žalovaný odvolání přesto zamítl, ve svém rozhodnutí vycházel ze závěrů správce daně a tyto potvrdil, tímto své rozhodnutí zatížil stejnými vadami jako správce daně.
7. Žalobkyně tvrdí, že naplnila hmotněprávní i formální podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH podle § 72 a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále též „ZDPH“). V takovém případě je možné žalobkyni odepřít nárok na odpočet daně pouze za předpokladu, že došlo ke spáchání daňového podvodu na DPH, tímto daňovým podvodem byla zatížena zdanitelná plnění přijatá žalobkyní a žalobkyně o tomto daňovém podvodu minimálně měla a mohla vědět. Důkazní břemeno přitom leží na správci daně, potažmo žalovaném. Žalovaný zcela účelově interpretuje jednotlivé okolnosti, když za pomoci jednostranně selektovaných rozhodnutí správních soudů se snaží vytvořit dojem o existenci podvodu na DPH a vědomí žalobkyně o něm. Závěry žalovaného o existenci podvodu na DPH nemají oporu ve spisovém materiálu, ani v judikatuře Soudního dvora Evropské unie (dále též „SDEU“), a ani Nejvyššího správního soudu. Podle žalobkyně žalovaný účelově opomíjí, že v mezidobí došlo k významnému judikaturnímu posunu ve věci obsahu pojmu „daňová ztráta.“ Podle judikatury Nejvyššího správního soudu (rozsudky sp. zn. 9 Afs 333/2017 a 7 Afs 321/2018) bylo totiž povinností žalovaného zcela jasně uvést, jaká konkrétní částka a kde státnímu rozpočtu v přímém důsledku podvodu ušla. Kromě toho se žalobkyně dovolávala přednosti ručení podle ustanovení § 109 ZDPH před doměřováním daně v rámci nalézacího řízení. Žalobkyně také namítla, že výčet missing trader (podvodně chybějících obchodníků v řetězci) uvedených v rozhodnutí vzbuzuje značné pochybnosti, jelikož např. P. M. či J. Š. nemohou být jakožto fyzické osoby považováni za missing trader, když nejsou mrtví, na útěku, ani se neskrývají a tudíž je není možné považovat za nekontaktní. Kromě toho žalobkyně poukázala na to, že tvrzená daňová ztráta z obchodní činnosti u

missing trader zcela nepochopitelně přesahuje možnosti obchodů žalobkyně. Za missing trader byly označeny i subjekty, u kterých jsou nedoplatky nulové či zanedbatelné, u jednoho údajného missing trader (JAKRASTAV s.r.o. v likvidaci) dokonce správce daně za předmětné zdaňovací období stanovil daň ve výši nula, avšak žalovaný stejně odepřel žalobkyni nárok na odpočet z obchodů s tímto nulovým podvodem.

8. Žalobkyně namítá, že v některých případech byla daňová ztráta vytvářena pochybně s odkazem na neunesení důkazního břemene. Žalovaný měl prověřovat vykázání obchodů v databázi mezinárodních obchodů VIRES a měl věnovat pozornost pohybům na bankovních účtech. Žalobkyně tak shrnuje, že identifikace missing trader, stejně jako daňové ztráty byla postavena na nahodilých krocích a polovičitých zjištěních správce daně, které nemohou bez bližšího prověření obstát jako základ pro vyčíslení daňové ztráty. Výsledná daňová ztráta je příliš často výsledkem pomůcek, doměření na nulu či vysokou částku pro nekontaktnost a podobně. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2017 sp. zn. 6 Afs 148/2016 však takové prokázání daňové ztráty nelze považovat za dostatečné. Žalovaný neunesl své důkazní břemeno ohledně prokázání existence daňové ztráty.
9. Žalobkyně též brojí proti prodloužení tříleté prekluzivní lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 4 písm. f) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „*daňový řád*“). Žalobkyně nesouhlasí, že lhůta neběžela kvůli provádění mezinárodního dožadání, jelikož tyto úkony nebyly účelné a zjevně nemohly vést k objasnění řešených otázek. S odkazem na zásady daňového řízení proto tvrdí, že jakékoli prodloužení lhůty pro stanovení daně musí být vykládáno restriktivně.
10. Podle žalobkyně je nespravedlivé, že jí byl odepřen nárok na odpočet ve výši nákladů tvrzeného podvodu na DPH. Finanční správa přitom zajistila nespécifikované finanční prostředky u předešlých článků řetězce (např. v případě společnosti PAM), kdy v celkovém součtu finanční správa na celém případě vydělala. Takový postup je v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu.
11. Žalobkyně dále uvádí, že správce daně ani žalovaný neprokázali, že podvod na DPH souvisí s plněními přijatými žalobkyní od společnosti PAM. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvádí, že podvodné řetězce nebylo možné zmapovat v kompletní podobě. I když nekontaktnost některých subjektů v řetězci sice mohla správci daně ztížit jeho práci při rozkrývání daného řetězce, nemá to vliv na to, že správce daně neunesl své důkazní břemeno a neprokázal existenci podvodu na DPH, respektive jeho provázanost s plněními přijatými žalobkyní. Důkazní břemeno žalovaného by bylo možno považovat za splněné tam, kde by byly identifikovány řetězce ve spojení s nákupem zboží, které následně skončilo u žalobkyně. Žalovaný měl zdokumentovat jednotlivé transakce napříč zjištěnými řetězci. To se však dle žalobkyně nestalo, jelikož vztah s obchody žalobkyně nebyl nijak prokázán. Žalobkyně odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018 č. j. 5 Afs 60/2017-60. Podle žalobkyně jsou proto závěry správce daně i žalovaného nepřezkoumatelné, jelikož základní podmínka pro odnětí nároku na odpočet daně (prokázání existence podvodu na DPH) nebyla splněna.
12. Žalobkyně dále namítá, že pokud není postaveno na jisto, že dané konkrétní zboží bylo skutečně dodáno subjektem, který nesplnil svou daňovou povinnost v úmyslu spáchat podvod na DPH, je množství obchodujících subjektů irrelevantní okolností, z níž nelze vyvozovat, že v řetězci došlo k podvodu na DPH.

13. Podle žalobkyně, ačkoli žalovaný tvrdil, že indicií o existenci podvodu byla propojenost subjektů, tato propojenost však existovala pouze ve dvou případech. Zaprvé mezi žalobkyní a společností PAM a zadruhé mezi společností DYNASTY PARTNER s.r.o. (dále též „DYNASTY“) a některými jejími přímými dodavateli. O propojení společnosti DYNASTY a některých jejích dodavatelů žalobkyně nevěděla a neměla ani možnost se o něm dozvědět. Žalovaný tvrdil opak na základě pouhé domněnky třetí osoby, avšak žalobkyni bylo znemožněno tuto domněnku rozporovat. Navíc, i kdyby obchodník skutečně spolupracoval se svými příbuznými, samo o sobě to neprokazuje existenci podvodu na DPH. Žalovaný vzal zcela běžné okolnosti a snažil se z nich uměle vytvořit důkaz o existenci podvodu na DPH.
14. Žalobkyně upozorňuje, že žalovaný ve svém rozhodnutí tvrdil, že společnosti utlumily po zahájení prošetřování či prohlášení některých společností za nespolehlivé plátce svou činnost, což svědčilo o existenci podvodu na DPH. Žalobkyně naproti tomu namítá, že utlumení činnosti bylo logickým důsledkem vydání zajišťovacích příkazů, a tedy zabavení finančních prostředků potřebných pro další podnikání.
15. Žalobkyně uvádí, že i když žalovaný považoval za další důkaz o existenci podvodu na DPH skutečnost, že bylo obchodováno s rizikovou komoditou, taková okolnost měla souviset až s vědomostním testem a nebyla relevantní pro posouzení, zda vůbec došlo k podvodu na DPH.
16. Ačkoli podle žalobkyně žalovaný v rozhodnutí tvrdil, že o podvodu na DPH svědčila skutečnost, že společnost PAM zajišťovala pro své obchodní partnery dopravu, tak ekonomická výhodnost vlastní dopravy byla vysvětlována svědkem M. M. Kromě toho původ zboží nemohl být považován za nejasný, jelikož bylo zboží zcela zřetelně označeno identifikací rafinerie, ze které pochází a byla vysvětlena žalovanému i rychlost obchodu. Ta vycházela z toho, že před provedením objednávky byla vždy ověřována dostupnost zboží. Žalobkyně taktéž tvrdí, že vysoké zálohy byly s ohledem na prodávané zboží logické a nutné. Žalovaný tyto okolnosti hodnotil bez znalosti standardu obchodu na daném trhu a neověřil si své závěry za pomoci znaleckého posouzení či srovnání s jinými srovnatelnými subjekty v daném oboru. Jeho laické závěry je nutno považovat za nepřezkoumatelné a nesprávné.
17. Žalobkyně má za to, že nebyla prokázána existence podvodu na DPH, kterým by byla zatížena předmětná plnění. I kdyby existence podvodu prokázána byla, tak přesto nelze žalobkyni odejmout nárok na odpočet DPH, protože nebylo prokázáno, že žalobkyně o podvodu na DPH věděla či vědět měla a mohla. Okolnosti, ze kterých žalovaný dovozuje vědomost žalobkyně o údajném podvodu, nenaplnily požadavky příslušné právní úpravy a judikatury.
18. Na zahájení výkonu ekonomické činnosti nebylo na personální propojenosti pana H. a pana M. nic nestandardního, neboť s drahými kovy obchoduje pan M. bezmála třicet let. Kromě toho ani závěr o nedostatečné ziskovosti obchodů, či to, že měl být zisk generován jen kurzovými rozdíly, není správný. Spíše svědčí o neznalosti účetní problematiky ze strany žalovaného, či o účelovosti non plus ultra. Byť se při laickém pohledu může zdát, že ziskovost firmy byla postavena na kurzových rozdílech, reálně bylo zisku dosahováno sjednáním obchodů se ziskem.
19. Žalobkyně nesouhlasí se žalovaným, že měla vyvodit důsledky z toho, že PAM neuveřejňovala v obchodním rejstříku obchodní závěrky a že společnost DYNASTY podle

účetní závěrky vykazovala záporný hospodářský výsledek a měla krátkou obchodní historii. V rozhodném období neuveřejňovalo uvedené údaje v obchodním rejstříku více než padesát procent společností s ručením omezením. Nejvyšší správní soud se přitom vyjádřil v tom smyslu, že tato okolnost není z hlediska vědomostního testu relevantní (viz rozhodnutí ze dne 31. 7. 2018 č. j. 5 Afs 252/2017-31). Co se týká účetní závěrky společnosti DYNASTY, ta v daném období začínala svou obchodní činnost, s čímž bývá logicky spojen prvotní nízký hospodářský zůstatek. Kromě toho společnost DYNASTY nebyla přímým dodavatelem žalobkyně a žalobkyně tak neměla povinnost ji ověřovat. Neexistovala jediná okolnost, která by vyžadovala - ve vztahu ke spolupráci se společností PAM - zvýšenou opatrnost a prověřování. Žalobkyně proto nebyla povinna vyhledávat jakékoli informace nad rámec informací dostupných ve veřejně přístupných registrech, a už vůbec ne vyhledávat si informace o dodavateli svého dodavatele.

20. Dále žalobkyně uvádí, že správce daně napadl v rozhodnutí zahájení spolupráce se společností INTL Commodities Inc (dále též „INTL“), avšak zda a jakým způsobem žalobkyně uzavřela smlouvu se svým odběratelem, má zcela nulovou vypovídající hodnotu ve vztahu k tomu, zda žalobkyně věděla, či měla a mohla vědět, o podvodu na DPH, který byl údajně spáchán v zadních částech dodavatelského řetězce. Společnost INTL je všeobecně známá nadnárodní společnost a obchodování s ní nemůže být považováno za důkaz o existenci podvodu či okolnost, která mohla vzbudit pochybnosti na straně žalobkyně. Spolupráce s odběrateli žalobkyně naopak prokazuje existenci obchodovaného zboží a legitimitu proběhlých obchodů.
21. Dále žalobkyně namítá, že údajná rizikovitost komodity, která se často stávala součástí podvodu na DPH, nebyla žalobkyni v rozhodném období známa. Žalovaný v rozhodnutí odkázal na tři internetové články, ty se však nezabývají rizikovostí granulátu stříbra z hlediska podvodu na DPH. Judikatura ani novela ZDPH nepodpořily závěr žalovaného, že žalobkyni měla být v rozhodném období zjevná rizikovitost stříbrného granulátu; novela i judikatura vznikly až po té, co předmětné obchody už proběhly.
22. Žalobkyně uvádí, že žalovaný v rozhodnutí jí vytkl, že si nedostatečně ověřovala původ, množství a kvalitu zboží. Žalobkyně tento závěr nepovažuje za správný. Zboží bylo dodáváno v obalu od rafinerie, ve které bylo vyrobeno, vždy bylo dodáno v požadované kvalitě a množství a nebylo nikdy reklamováno ze strany odběratelů. Jelikož všechny obchody proběhly řádně a bez reklamací, neměla žalobkyně důvod přijímat jakákoli další opatření, což je i zavedenou mezinárodní praxí. Obal z rafinerie je v daném obchodním prostředí považován za dostatečnou záruku kvality zboží. Správce daně tak hodnotil běžný obchodní postup bez dostatečnou zkušeností a odborných znalostí (bez zpracování znaleckého posudku).
23. Žalobkyně namítá, že fungování dopravy bylo v průběhu daňové kontroly správcem daně dostatečně vysvětleno, přičemž správce daně i žalovaný dospěli k závěru, že existence zboží a jeho použití bylo prokázáno. Řešit za takového závěru dopravu, je irelevantní.
24. Co se týče ekonomické výhodnosti obchodního modelu, kterou žalobkyně zvolila, nemohl subjektivní názor úřední osoby na nastavení obchodní spolupráce konstituovat objektivní okolnost prokazující vědomost daňového subjektu o podvodu na DPH.
25. Žalobkyně shrnula, že objektivita okolností v rámci vědomostního testu měla být posouzena znaleckým posouzením, pokud správcem daně nestačila svědecká výpověď pana M. Správce daně nedisponuje dostatečnou zkušeností a odbornou způsobilostí, aby mohl

posoudit, jaké jednání je v daných obchodech rizikové a běžné, přičemž žalobkyně odkázala na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018 sp. zn. 5 Afs 60/2017, ve kterém Nejvyšší správní soud uvedl, že pokud stěžovatel argumentuje běžnou obchodní praxí v dané oblasti (zvláště v oblasti odborně náročné a technicky složité), nemůže správce daně bez dostatečně odůvodněného tvrzení a vypořádání se s vyjádřeními stěžovatele učinit pouze na základě svých domněnek závěr vedoucí k vědomosti stěžovatele o zapojení v podvodném řetězci. Podle žalobkyně žádná z okolností uváděná žalovaným ve vědomostním testu nemohla obstát, a to ani samostatně, ani v jejich souhrnu. Odkázala přitom na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018 sp. zn. 5 Afs 252/2017.

26. Žalobkyni nebylo zřejmé, jaké další veřejné dostupné zdroje měla podle žalovaného kontrolovat, když prověřila svého dodavatele v obchodním rejstříku, insolvenčním rejstříku a registru plátců DPH. Neměla jediný důvod pochybovat o legitimnosti probíhající spolupráce, a to ani na jejím počátku, ani v jejím průběhu. Platná právní úprava ani judikatura neukládala žalobkyni povinnost ověřovat i dodavatele svého dodavatele. Žalobkyně byla navíc ujištěna panem M., že svého dodavatele prověřil. Neshledává důvod, proč by se neměla spolehnout na svého obchodního partnera, tím spíše, když byl pan M. spolumajitelem žalobkyně a měl zájem na úspěchu podnikání. To, čehož si byl vědom minoritní společník, neznamena automaticky, že totéž věděla žalobkyně. Ani případně prokázaná nedbalost pana M. nemůže automaticky založit nedbalost na straně žalobkyně. Žalovaný nemohl požadovat zvýšená kontrolní opatření jen na základě tvrzení o rizikovosti komodity, navíc všechny skutečnosti včetně rizikovosti bylo nutné posuzovat s ohledem na informace dostupné žalobkyni v roce 2014. V roce 2014 přitom neexistovalo povědomí o tom, že by obchody se stříbrným granulátem byly rizikové.
27. Dále žalobkyně poukazuje na to, že žalovaný neprovedl svědeckou výpověď pana Z. V. a nezopakoval svědecké výpovědi pana M. M. Podle žalobkyně bylo také využití informací získané z daňové kontroly jiného subjektu [společnosti Kovové profily, spol. s r.o. (dále též „*Kovové profily*“)] v daňové kontrole žalobkyně v rozporu se zákonem, odkázala k tomuto na nález Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002 sp. zn. II. ÚS 232/02. Žalobkyně brojí proti tomu, že k odtajnění výpovědi pana M. z jiného daňového řízení došlo až po té, co byl tento svědek vyslechnut. Žalobkyně tak neměla možnost tuto informaci v rámci dřívějšího výslechu zohlednit skrze dotazy na pana M. Pokud žalovaný odmítl výpověď opakovat, resp. provést se žalobkyní, jednal v rozporu se zákonem, jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2011 sp. zn. 7 Afs 86/2010, a ze dne 21. 7. 2016 sp. zn. 2 Afs 34/2016. Tím, že správce daně i žalovaný odmítli provést svědeckou výpověď pana V. v rámci daňového řízení, odňali žalobkyni právo položit panu V. dotazy.
28. Žalobkyně též brojí proti využití důkazních prostředků pocházející z trestního řízení v daňovém řízení. Správce daně neprokázal, že by se s informacemi obsaženými v důkazních prostředcích poskytnutých Policií České republiky seznámil v souladu se zákonem. Správce daně nemohl mít možnost seznámit se s dokumenty z titulu postavení poškozeného v trestním řízení, jelikož nezaplacení daně není nárok, který by podle judikatury mohla finanční správa uplatňovat podle § 43 odst. 2 trestního řádu v trestním řízení. Všechny indicie podle žalobkyně směřují k tomu, že se v daném případě jednalo o nezákonné uniknutí informací z trestního spisu, a tedy že důkazní prostředky z trestního spisu nelze použít z důvodu, že byly získány v rozporu se zákonem. To platí i v případě, že žalovaný považoval informace z trestního řízení pouze za „střípky“ dokreslující celou situaci.

29. Dále žalobkyně uvádí, že vzhledem k tomu, že u společnosti Kovové profily, došlo ke zrušení rozhodnutí o doměření daně v rámci odvolacího řízení, uplatní se zásada legitimního očekávání podle § 8 odst. 2 daňového řádu. Situace společnosti Kovové profily byla totiž srovnatelná, jelikož byla v daném obchodním řetězci v obdobném postavení jako žalobkyně. Žalobkyně tak požádala soud, aby si od žalovaného rozhodnutí ve věci Kovové profily vyžádal a zhodnotil, zda je situace u společnosti Kovové profily opravdu tak odlišná, že ospravedlňuje různé posouzení věci. Bez znalosti rozhodnutí žalovaného vydaného ve věci společnosti Kovové profily může žalobkyně jen těžko důvěřovat tvrzení žalovaného, že se nejedná o srovnatelnou situaci. V tomto směru je napadené rozhodnutí též nepřezkoumatelné.
30. Žalobkyně namítá, že správce daně postupoval v rozporu s § 65 odst. 2 daňového řádu, když nepřeradil při ukončení daňové kontroly všechny písemnosti z neveřejné části spisu do veřejné části spisu. Neshledává důvod jejich utajení.
31. Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě navrhl zamítnutí žaloby jako nedůvodné. Konstatoval, že s právními názory žalobkyně nesouhlasí. Provedl v bodech [54] až [114] napadeného rozhodnutí vyhodnocení všech relevantních skutečností vedoucích k závěrům ohledně podvodu na DPH, které považoval žalovaný za správné, logické a přezkoumatelné. Případné splnění hmotněprávních i formálních podmínek nároku na odpočet nebránilo odepření tohoto nároku v případě daňového podvodu. Existenci daňového podvodu posuzoval žalovaný v bodech [54] až [77] napadeného rozhodnutí. Správce daně identifikoval rozsáhlé obchodní řetězce v jednotlivých zdaňovacích obdobích, kde figurovala žalobkyně, jakož i celou řadu skutečností svědčících o existenci daňového podvodu. Existence podvodu na DPH byla konstatována nejen vzhledem k chybějící dani, ale i vzhledem k nestandardnostem v celém řetězci, které ve svém souhrnu prokázaly existenci daňového podvodu. Žalovaný v napadeném rozhodnutí předložil dostatek okolností svědčících o existenci podvodu, jeho závěry jsou podepřeny logickou úvahou.
32. Žalovaný nepovažuje za přílehlavý odkaz žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2018 č. j. 9 Afs 333/2017-63, podle žalovaného z něj nevyplývá povinnost správních orgánů uvést, jaká konkrétní částka a kde státnímu rozpočtu v přímém důsledku ušla. Toto rozhodnutí se nedá na nyní posuzovanou věc aplikovat, jelikož v dané věci se jednalo o situaci, kdy nebylo prokázáno, že došlo k úniku na DPH. Podle žalovaného nastaly v posuzovaném případě okolnosti, které lze podřadit pod pojem chybějící daň, jak ho prezentuje ustálená judikatura SDEU a Nejvyššího správního soudu. Odkaz žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018 č. j. 5 Afs 60/2017-60 je mimoběžnou argumentací, v posuzovaném případě nejde o zkratkovitou úvahu o daňové povinnosti žalobkyně založenou na smyšlených domněnkách.
33. Za zcela nesmyslnou považoval žalovaný polemiku žalobkyně, zda mohlo dojít k prodloužení lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 4 daňového řádu. V daném případě šlo o mezinárodní dožádání, které stavělo lhůtu pro stanovení daně. Dožádání je třeba vnímat ve vzájemných souvislostech, nikoliv izolovaně. Výklad žalobkyně by vedl k tomu, že by se z mezinárodního dožádání stal prakticky nepoužitelný institut. Správce daně nikdy předem nemůže vědět, jaké výsledky mezinárodní dožádání přinese. Logicky pak nelze mít za to, že v případě, kdy se výsledky z mezinárodního dožádání v daňovém řízení nevyužijí, by bylo možno zpětně konstatovat, že lhůta pro stanovení daně z tohoto důvodu běžela.

34. Podle žalovaného jednotlivé objektivní okolnosti obchodů sice nebyly samy o sobě nikterak nezákonné, ve svém souhrnu se jedná o okolnosti, které vedou k úvaze, že žalobkyně věděla, či minimálně vědět měla a mohla, že se účastní obchodů stížených podvodem na DPH. Žalovaný mezi tyto objektivní okolnosti zahrnul způsob zahájení výkonu ekonomické činnosti a navázání kontaktu žalobkyně s novými obchodními partnery. Žalovaný poukazuje na to, že tvrzení žalobkyně byla průběžně doplňována až v kontextu prováděného dokazování; dále se jedná o ověřování původu, množství a kvality předmětu plnění a organizační zajištění obchodů, přičemž vyjádření žalobkyně a získané informace byly nejednotné a rozporuplné, pro správce daně tudíž nevěrohodné. Dalšími objektivními okolnostmi byly skutečnosti související s platbami a obchodními maržemi, kdy žalobkyně z předmětných obchodů vykazovala ztrátu. Nadto v rozmezí několika dnů předmětné zboží ve velkém objemu dokázala přepravit přes více než 5 subjektů tak, aby pro každý článek v řetězci byl obchod ekonomicky výhodným, tzn. s dosažením zisku. Všechny tyto skutečnosti si byla žalobkyně vědoma. Žalovaný shrnul, že v daném případě existovala celá řada nestandardností, jež v souhrnu vytvořila logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností spolehlivě prokazujících, že žalobkyně věděla, či minimálně vědět měla o tom, že se účastní řetězce zasaženého podvodem na DPH.
35. Žalovaný odmítl, že by bylo na místě aplikovat institut ručení podle § 109 ZDPH. Z judikatury SDEU plyne, že se nikdo nemůže dovolávat ochrany unijních norem, pokud jedná podvodně, jelikož by to bylo v rozporu se smyslem evropské právní úpravy o DPH. Institut ručení nešlo použít, jelikož by došlo k nesprávnému směřování řízení nalézacího a řízení o placení daní. Ručení podle § 109 ZDPH je speciální právní úpravou vůči obecné úpravě ručení v § 171 daňového řádu. Nelze proto upřednostnit institut ručení před odepřením nároku na odpočet daně v nalézacím řízení. Ručení pro danou situaci je zcela nevhodným institutem, jelikož jde o institut zajišťovací. S institutem ručení není na rozdíl od doměření daně spojeno penále, takže by aplikace ručení vedla k absurdnímu závěru, že by se subjekty zapojené do daňového podvodu mohly snadným způsobem této sankci vyhnout. Žalovaný k tomuto odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 12. 2018 č. j. 7 Afs 8/2018-56. U žalobkyně probíhala daňová kontrola, v ní byly zjištěny pochybnosti o oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně v souvislosti s detekovaným daňovým podvodem, nikoli řízení o placení daní, kde lze institut ručení za splnění stanovených podmínek případně aplikovat.
36. Žalovaný k neopakování svědecké výpovědi svědka M. uvedl, že k tomu došlo v souladu se zákonem. Informace, které byly podle žalobkyně později „odtajněny“ musely být svědkovi známy již v době provedení jeho výslechu. Požadavkem opakovaného výslechu se žalobkyně snažila pouze „zvrátit“ skutečnosti, které de facto vyznívají v její neprospěch. Navíc svědek M. při prvním výslechu uvedl, že se jedná o jeho poslední návštěvu finančního úřadu a již nemá, co by vypověděl a doplnil. Svědecká výpověď pana V. byla posouzena jako nadbytečná, jelikož jeho předchozí prohlášení se zcela shodovalo s vyjádřením svědka M. Důkazní prostředky z jiných daňových řízení se do sféry správce daně dostaly zákonným způsobem. Podklady získané od Policie České republiky nebyly získány v rozporu se zákonem a všechny podmínky pro možnost je užit v daňovém řízení byly splněny. Navíc skutečnosti vyplývající z trestního řízení sloužily jen k dokreslení celé situace a správce daně prováděl vlastní dokazování. Námitku týkající se rozhodnutí ve věci jiného daňového subjektu (Kovové profily), považoval žalovaný za neopodstatněnou, jelikož v tamní věci se správním orgánům nepodařilo shromáždit dostatečné množství

důkazů, zatímco v případě žalobkyně existovala řada objektivních okolností nasvědčujících tomu, že žalobkyně věděla, či vědět mohla o tom, že se účastní řetězce zasaženého daňovým podvodem. K námitce nepřerážení písemností z neveřejné části spisu do veřejné části spisu žalovaný uvedl, že není sporu o tom, že správce daně přeřadil veškeré listiny, které použil jako důkaz do veřejné části a zároveň bylo žalovaným ověřeno, že se v neveřejné části spisu nenachází žádné důkazní prostředky svědčící ve prospěch či neprospěch žalobkyně. Správní orgány tak postupovaly v souladu se zákonem.

37. Žalobkyně v replice setrvala na žalobní argumentaci. K námitce institutu ručení podle § 109 ZDPH doplnila, že institut ručení a institut odnětí nároku na odpočet DPH dopadají každý na jinou situaci. V daném případě nebylo dostatečně zváženo, zda nebyl prostor pro aplikaci ručení, a nebylo prokázáno, že došlo ke splnění podmínek pro aplikaci odnětí nároku na odpočet DPH.
38. Žalobkyně ve vyjádření doplnila, že společnost DYNASTY není nespolehlivým plátcem, a správcem daně neměla být v souvislosti s podvodným řetězcem postižena. V obchodování se stříbrným granulátem společnost DYNASTY může pokračovat i nadále. Je tomu tak i přesto, že jmenovaná společnost měla podle správce daně být v pozici buffer, byla natolik podezřelá, že její kontrolou měly na straně žalobkyně vznikat pochybnosti o legalitě daných obchodů, a měla být údajně personálně propojena s podvodným řetězcem, ze kterého zboží pocházelo. Je však i nadále spolehlivým plátcem a pokračuje v obchodování se stejnou komoditou. Žalobkyně dále uvedla, že dne 15. 4. 2021 obdržela vyrozumění od Policie ČR, že její trestní oznámení bylo v roce 2019 odloženo, jelikož se Policii ČR ani po extensivním prověřování daného obchodního řetězce nepodařilo odhalit skutečnosti nasvědčující, že došlo ke spáchání trestného činu. Dvouleté policejní vyšetřování nepotvrdilo existenci podvodného řetězce detekovaného správcem daně. Žalobkyně proto vznesla pochybnosti týkající se doložení výsledku daňového řízení za předmětná zdaňovací období u společnosti DYNASTY, dále k plnění jejích daňových povinností a obchodování i nadále a bez postihu v daném odvětví.
39. Žalovaný v reakci na vyjádření žalobkyně setrval na své předchozí argumentaci. Doplnil své vyjádření o argumentaci k prodloužení prekluzivní lhůty ke stanovení daně a odkázal na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 1. 7. 2020 sp. zn. 11 Af 5/2020, týkající se obdobné věci jako nyní posuzované, toliko ve vztahu k jinému zdaňovacímu období měsíce října 2014.
40. Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.), vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). O věci samé rozhodl bez nařízení jednání, neboť skutkový stav, který vzal správní orgán za základ napadeného rozhodnutí, vyžaduje zásadní doplnění ve smyslu § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. a judikatury Nejvyššího správního soudu v obdobné věci (viz níže).
41. Soud posoudil věc takto:
42. Předně soud uvádí, že v obdobné věci shodných účastníků řízení týkající se nároku na odpočet DPH z důvodu účasti na daňovém podvodu (za zdaňovací období říjen 2014) rozhodoval jedenáctý senát, který rozsudkem ze dne 1. 7. 2020 č. j. 11 Af 5/2020-98 žalobu zamítl. Ke kasační stížnosti žalobkyně Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 13. 10. 2022 č. j. 2 Afs 246/2020-101 zrušil rozsudek jedenáctého senátu i rozhodnutí žalovaného a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V tamní věci žalovaný neuznal žalobkyni nárok na

odpočet daně z důvodu její účasti na podvodném řetězci, týkající se obchodu se shodnou surovinou, s tímž dodavatelem žalobkyně a i s (částečně) shodnými subjekty řetězce jako v daném případě, kdy žalovaný vycházel z obdobných skutkových zjištění jako v dané věci a žalobkyně v tamním řízení vznášela obdobné námitky jako v předmětné věci. Městský soud v dané věci neshledal důvod odchýlit se od závěrů Nejvyššího správního soudu, který projednával toliko jiné zdaňovací období, a shledal, že žaloba je důvodná.

43. Předně žalobkyně namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí z důvodu chybějící části v bodu [47] rozhodnutí. Tuto námitku neshledal soud důvodnou. Městský soud připomíná, že vadu nepřezkoumatelnosti rozhodnutí představují nejzávažnější nedostatky rozhodnutí, ať už jde o nesrozumitelnost rozhodnutí (z výroku není zřejmé, jaká práva či povinnosti jsou ukládány či deklarovány) či nedostatek důvodů odůvodnění (z rozhodnutí není zřejmé, na jakých úvahách správní orgán založil své rozhodnutí nebo není zřejmé, z jakých důkazů vycházel). Dílčí nedostatky rozhodnutí, je-li toto srozumitelné a ve svém celku poskytuje odpověď (byť implicitně) na námitky žalobkyně, nemohou způsobit vadu nepřezkoumatelnosti. Tyto závěry jsou v souladu s ustálenou judikaturou správních soudů, lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2019 č. j. 8 Afs 267/2017-38: *„Současné je ovšem nutné zdůraznit, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 19. 2. 2008, čj. 7 Afs 212/2006-74, publ. pod č. 1566/2008 Sb. NSS). Není přípustné institut nepřezkoumatelnosti libovolně rozšiřovat a vztáhnout jej i na případy, kdy se správní orgán, resp. soud podstatou námitky účastníka řízení řádně zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje argumentaci účastníka za správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesené námitky a dopustí se (toliko) dílčího nedostatku odůvodnění. Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů tak má místo zejména tehdy, opomeneli správní orgán či soud na námitku účastníka zcela (tedy i implicitně) reagovat (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, čj. 1 Afs 92/2012 45, či ze dne 29. 6. 2017, čj. 2 As 337/2016-64). Přehlédnout pak nelze ani fakt, že správní orgány a soudy nemají povinnost vypořádat se s každou dílčí námitkou, pokud proti tvrzení účastníka řízení postaví právní názor, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí; takový postup shledal ústavně konformním i Ústavní soud (srov. náleze ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, a rozsudek NSS ze dne 12. 3. 2015, čj. 9 As 221/2014-43).“* Městský soud neshledal, že by napadené rozhodnutí trpělo tak závažnými vadami, pro které by je nebylo možné meritorně posoudit. Soud neshledal napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné ani z důvodu tvrzeného žalobkyní. Ačkoli lze žalobkyni přisvědčit, že v bodu [47] napadeného rozhodnutí zjevně chybí část věty, není možné považovat toto zjevné písařské pochybení, za vadu způsobující jeho nepřezkoumatelnost. Jedná se o dílčí nedostatek rozhodnutí v části, v níž žalovaný toliko obecně vymezuje právní rámec případu, a ještě jej neaplikuje na předmětnou věc, tomu je tak až v navazující části napadeného rozhodnutí. Soudu je zřejmé z vlastní rozhodovací činnosti, že žalovaný ve svých rozhodnutích zpravidla nejprve takto obecně vymezuje právní úpravu a následně ji aplikuje na danou věc. Soud porovnáním jiného rozhodnutí žalovaného týkajícího se stejné právní problematiky podvodu na DPH (rozhodnutí přezkoumávané městským soudem pod sp. zn. 11 Af 5/2020 týkající se též žalobkyně) ověřil, že v tamní věci žalovaný vymezil právní rámec obdobně, přičemž v jeho

rozhodnutí se nachází i stejně znějící odstavec jako je bod [47] napadeného rozhodnutí. Takové marginální pochybení žalovaného, které je zjevně písařskou chybou, nemá za následek nepřezkoumatelnost odůvodnění napadeného rozhodnutí. Tato dílčí námitka žalobkyně je proto nedůvodná.

44. Následně se soud zabýval námitkou uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně, neboť správní soudy jsou povinny primárně přihlížet k prekluzi aplikace zákona z úřední povinnosti (viz náleznost Ústavního soudu ze dne 5. 2. 2009 zn. II. ÚS 1416/2007, či ze dne 26. 2. 2009 zn. I. ÚS 1169/07).
45. Žalobkyně v podané žalobě namítá, že daň byla stanovena po uplynutí prekluzivní lhůty podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu, a nebyla prodloužena v souvislosti s provedením mezinárodního dožadání, neboť tyto úkony nebyly účelné a zjevně nemohly vést k objasnění řešených otázek.
46. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu *daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.*
47. Podle § 148 odst. 3 daňového řádu *byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.*
48. Podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu *lhůta pro stanovení daně neběží po dobu ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost nebo do dne odeslání oznámení o ukončení mezinárodní spolupráce při správě daní v dané věci.*
49. Soud ze spisu ověřil, že prekluzivní lhůta pro stanovení daně podle § 148 odst. 1 ve spojení s § 148 odst. 3 daňového řádu započala běžet za zdaňovací období srpen 2014 a září 2014 zahájením daňové kontroly dne 4. 12. 2014, a za zdaňovací období listopad 2014 zahájením daňové kontroly dne 17. 2. 2015. Prekluzivní lhůta tak měla uplynout dne 4. 12. 2017 (v prvním případě), a jelikož dne 17. 2. 2018 byla sobota, pak v pondělí dne 19. 2. 2018 (ve druhém případě). Ve věci došlo k mezinárodnímu dožadání. Ze spisu vyplývá, že se lhůta stavěla ode dne 17. 4. 2015 (den odeslání první žádosti o mezinárodní spolupráci) do dne 26. 2. 2016 (den obdržení odpovědi na podanou žádost). Mezinárodní dožadání za šetřená zdaňovací období bylo odesláno do Belgie, USA a Německa.
50. Ze žádostí o mezinárodní spolupráci je zřejmé, že se mezinárodní dožadání týkalo transakcí žalobkyně s jednotlivými společnostmi, např. v případě odběratele žalobkyně INTL byly od amerického správce daně vyžádány faktury za nákup 7,06 tun stříbrného granulátu, kopie dodacích listů a přepravních dokumentů, dále bylo zjišťováno, zda jmenovaný odběratel žalobkyně obdržel faktury za nákup zboží, a jakým způsobem byla jmenovaná společnost kontaktována ze strany žalobkyně. V případě mezinárodního dožadání do Belgie bylo zjišťováno, zda žalobkyně dodala zboží belgické společnosti Affinor bvba a zda v návaznosti na to existuje důkaz o proběhlých platbách. Jednalo se o informace o transakcích žalobkyně s jejími zahraničními odběrateli, které se týkaly plnění, u kterého žalobkyně nárokovala odpočet na dani. Nelze proto konstatovat, že mezinárodní dožadání žalovaného nebylo účelné.

51. Správce daně nemůže předem vědět, jaké výsledky mezinárodní dožádání přinese, ani učinit dopředu úsudek o tom, jak účelné mezinárodní dožádání bude. Bylo by proti smyslu a účelu § 148 odst. 4 daňového řádu, kdyby se ex post hodnotilo, zda došlo ke stavění prekluzivní lhůty na základě toho, zda byly výsledky mezinárodního dožádání v daňovém řízení využity či nikoliv. Taková interpretace, ke které by vedla argumentace žalobkyně, je neslučitelná se smyslem institutu mezinárodního dožádání. V posuzovaném případě se zjevně jednalo o účelné mezinárodní dožádání, týkalo se plnění, u kterého si žalobkyně nárokovala ve zdaňovacím období za srpen 2014 až listopad 2014 odpočet na dani a správce daně měl ohledně tohoto plnění podezření na daňový podvod. Tuto dílčí námitku neshledal soud důvodnou.
52. Ohledně námitek týkajících se účasti žalobkyně na podvodu na DPH je podstatou sporu otázka, zda se žalobkyně účastnila podvodu na DPH (zda tedy vůbec existoval podvod ve shora uvedeném smyslu), a pokud ano, pak jestli žalobkyně o své účasti věděla či alespoň mohla vědět a zda přijala dostatečná opatření, aby se účasti na podvodu na DPH vyhnula.
53. Problematikou podvodů na DPH se opakovaně zabýval Nejvyšší správní soud, který konstantně judikuje, že pokud daňový subjekt prokáže přijetí zdanitelného plnění a splní zákonem stanovené podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně, může správce daně neuznat odpočet jen v případě, že prokáže podvod na DPH nebo zneužití práva. Nejvyšší správní soud vycházel především z judikatury SDEU [viz zejm. rozsudky ze dne 12. 1. 2006, *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise*, ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, ze dne 6. 7. 2006, *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, ze dne 21. 2. 2008, *Netto Supermarkt*, C-271/06, či rozsudek ze dne 21. 6. 2012, *Mahagében kft a Péter Dávid*, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11].
54. Zmiňovaná judikatura jako podvod na DPH označuje situace, v nichž jeden z účastníků řetězce neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem příslušné evropské směrnice (směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty). Důsledkem daňového podvodu musí být nutně tzv. „chybějící daň“, která se projeví tím, že některý z článků řetězce v určitém okamžiku nesplní svou daňovou povinnost (ať již povinnost daň přiznat, přiznat ji pravdivě, nebo daň zaplatit).
55. Ve vztahu k existenci podvodu musí daňové orgány označit, v čem tkvěla jeho podstata, či vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo (viz bod [38] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2018 č. j. 9 Afs 333/2017-63, *KRPOL*). Společným typickým znakem podvodů na DPH je častá praktická nemožnost dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně, stejně jako organizátorů a beneficentů podvodu. Aby bylo možné konstatovat existenci daňového podvodu, musí správce daně v odůvodnění rozhodnutí srozumitelně a přehledně popsat všechny skutečnosti, které svědčí o tom, že došlo k podvodnému jednání, a podložit je zjištěními majícími oporu ve spisu. Je třeba zjistit takové objektivní okolnosti, které ve svém celkovém souhrnu mohou případně představovat dostatečný podklad pro přijetí domněnky, že chybějící daň je v konkrétní věci následkem cílené snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění. Užívané spojení „existence daňového podvodu“, případně „prokázání existence daňového podvodu“, je v určitém smyslu zavádějící, neboť v zásadě nebude možné existenci daňového podvodu nad veškerou pochybnost prokázat; přesnější je hovořit o důvodné domněnce daňového podvodu (viz bod [26] rozsudku Nejvyššího

správního soudu ze dne 6. 8. 2020 č. j. 1 Afs 304/2019-33, *ExaSoft Holding*). Není povinností daňových orgánů prokázat, jakým způsobem, a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. V daňovém řízení však musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015 č. j. 6 Afs 130/2014-60, *ALADIN plus*).

56. Okolnosti, které v souhrnu nasvědčují objektivní existenci daňového podvodu, mohou mít svůj původ v minulosti (např. obchodní historie či minulé personální vazby), v době uzavření transakce (nestandardní obchodní podmínky) i v době následující po uzavření obchodu – např. následná nekontaktnost dotčených osob, náhlé ukončení činnosti, následné nestandardní peněžní toky mezi dotčenými osobami (viz bod [27] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2020 č. j. 1 Afs 304/2019-33, *ExaSoft Holding*).
57. Jestliže správce daně prokáže, že k daňovému podvodu došlo, je třeba přistoupit ke zkoumání subjektivní stránky účasti konkrétního daňového subjektu na podvodu na dani. Ve věci *Optigen SDEU* zdůraznil, že nárok na odpočet nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu. Je proto na daňovém orgánu, aby dostatečně prokázal objektivní okolnosti svědčící o tom, že daňový subjekt věděl nebo musel vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci (viz věc *Mahagében*, bod [49]).
58. Každá transakce mezi dodavatelem a jeho odběratelem v řetězci musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi (viz věc *Optigen*, bod [47]). Zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Proto subjekty, přijmou-li veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH, nebo jiné podvody, musí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (viz věc *Kittel*, bod [51]). Nárok na odpočet DPH bude zachován takovému subjektu, který nevěděl ani vědět nemohl, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Při posuzování subjektivní stránky je pak nutno hodnotit, zda daný subjekt přijal při výkonu své hospodářské činnosti přiměřená opatření, která od něj rozumně lze vyžadovat, aby zajistil, že jeho plnění není součástí podvodu. Pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu nebo se stává jejich spolupachatelem (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2008 č. j. 1 Afs 15/2008-100, či ze dne 30. 7. 2010 č. j. 8 Afs 14/2010-195, nebo ze dne 28. 8. 2020 č. j. 8 Afs 232/2018-45).
59. Na straně správce daně přitom leží důkazní břemeno týkající se prokázání toho, že v případě konkrétního daňového subjektu došlo k naplnění všech tří podmínek pro možnost odepření nároku na odpočet DPH (existence podvodu na DPH, alespoň potenciální vědomost daňového subjektu o účasti na takovém podvodu a nepřijetí dostatečných

opatření pro zabránění účasti na podvodu na DPH; viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018 č. j. 5 Afs 60/2017-60).

60. V souzené věci městský soud shledal, že správce daně vyhověl požadavkům shora připomenuté judikatury (konkrétně pod bodem [54] a násl. napadeného rozhodnutí), když popsal skutečnosti vedoucí k *důvodné domněnce daňového podvodu*. Správce daně popsal řetězec, v němž mělo dojít k tvrzenému podvodu, přiblížil, v čem tento podvod spočíval, v jakých „sekcích“ tohoto řetězce došlo ke ztrátě daně apod. Soud ze správního spisu ověřil, že žalovaný v napadeném rozhodnutí v bodech [54]-[77] podrobně popsal mechanismus podvodu a doložil jeho existenci. Žalovaný vycházel ze zjištění správce daně, které jsou shrnuty v Zprávě o daňové kontrole ze dne 22. 8. 2018 č. j. 1482681/18/2801-60562-601205 (dále též „Zpráva o daňové kontrole“), kde je podrobně popsáno fungování podvodného řetězce a identifikována chybějící daň. Ze Zprávy o daňové kontrole vyplývá, že žalobkyně nakoupila stříbrný granulát od společnosti PAM a následně uplatnila odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění, která souvisela s nákupem a prodejem předmětného stříbrného granulátu, a to za ve zdaňovacím období srpen 2014 v celkové výši základu daně 23 532 836,05 Kč a DPH 21 % ve výši 4 941 895,58 Kč, ve zdaňovacím období září 2014 v celkové výši základu daně 39 503 048,63 Kč a DPH 21 % ve výši 8 295 640,23 Kč a ve zdaňovacím období listopad 2014 v celkové výši základu daně 10 758 748,09 Kč a DPH 21 % ve výši 2 259 337,10 Kč. Správce daně následně identifikoval osoby, které v daném řetězci figurovaly jako tzv. *missing trader*, tj. osoby, které neodvedly státu daň (či u nich nelze ověřit, že ji státu odvedly). Tato neodvedená daň přitom souvisela s uskutečněným plněním, na základě kterého následně žalobkyně uplatnil nárok na odpočet daně.
61. Konkrétně ze spisu vyplývá, že v řetězci figurovaly jako *missing trader* subjekty Apogeus-extra, s.r.o. (dále též „Apogeus“), Bawerol plus s.r.o. (dále též „Bawerol“), Commdity export s.r.o. (dále též „Commdity“), EDIT CONSULT s.r.o. (dále též „Edit“), JAKRASTAV s.r.o. v likvidaci (dále též „Jakrastav“), KAOLANT, s.r.o. (dále též „Kaolant“), P. M., OMEGA 2010 s.r.o. (dále též „Omega“), OMIGAR s.r.o. (dále též „Omigar“), PLAYFUL s.r.o. (dále též „Playful“), REFORMA Z PRAHA s.r.o. (dále též „Reforma“), RomanContePoranea, s.r.o. (dále též „Roman“), Sowulo Perth s.r.o. (dále též „Sowulo“), J. Š., WIST Prag Company s.r.o. (dále též „Wist“) a WS trade, s.r.o. (dále též „Ws“). Dále zde byly společnosti ESPRIT VENTURE, s.r.o. (dále též „Esprit“), či GZ Metal s.r.o. (dále též „Gz“) a další. V bodech [59] až [69] napadeného rozhodnutí žalovaný vysvětlil, proč byly tyto osoby za *missing tradera* správcem daně označeny. Výše uvedené subjekty buď nepodaly za daná zdaňovací období daňové přiznání, nebo sice daňové přiznání podaly, ale následně daň neodvedly. Žalovaný příhodně v napadeném rozhodnutí odkázal na judikaturu SDEU (viz rozsudek SDEU ze dne 7. 3. 2018 zn. C-159/17 *Dobre*), ze které plyne, že členské státy mohou podle unijního práva takové neplnění povinností hodnotit jako součást daňového úniku a mohou proto odmítnout uznat nárok na odpočet.
62. Ze spisu vyplývá, že mimo společnosti Omigar a Ws byla všem subjektům v postavení *missing trader* zrušena registrace k DPH, společnosti Commdity, Jakrastav jsou zrušeny, P. M. k datu 18. 7. 2015 přerušil svou živnost. Všechny subjekty vykazují znaky nekontaktnosti, většina (Apogeus, Bawerol, Commdity, Edit, Jakrastav, Kaolant, Omigar, Playful, Sowulo a Ws) sídlí na virtuální adrese, kromě společností Apogeus a Commdity nepodávají daňová přiznání, u většiny (kromě Sowulo a J. Š.) je evidován vysoký nedoplatek. Dvanáct ze šestnácti uvedených subjektů (*missing trader*) se po uskutečnění šetřených obchodů staly nespolehlivými plátcí, případně později pak nespolehlivou

osobou. Žádný z těchto subjektů (právnických osob) ve sbírce listin obchodního rejstříku nezveřejnil účetní závěrky za nyní šetřená zdaňovací období.

63. Soud má za to, že v napadeném rozhodnutí a především pak ve Zprávě o daňové kontrole byla chybějící daň v řetězci identifikována. Jak je uvedeno ve Zprávě o daňové kontrole, u společností Commdity, Wist, Edit, Koalant, Bawerol, Reforma, Roman, P. M., Apogeus, Ws, Playful, či Omega, byly správcem daně zjištěny nedoplatky na DPH v řádu milionů Kč. Žalovaný, resp. správce daně, tak v dané věci naplnil požadavky, které plynou z judikatury Nejvyššího správního soudu. Prokázal, že v řetězci existovala daň související s uskutečněným plněním, která měla být odvedena do státního rozpočtu, ale odvedena nebyla.
64. S námitkou žalobkyně, že fyzické osoby nemohou být považovány za missing trader, pokud nejsou mrtví, na útěku, ani se neskrývají, se nelze ztotožnit. V posuzovaném případě byly správními orgány za missing trader označeny dvě podnikající fyzické osoby, a to P. M. a J. Š. Jak vyplývá ze Zprávy o daňové kontrole, P. M. se správcem daně nekomunikoval, v době vydání zprávy měl místo podnikání na M. m. L., nehradil své vzniklé daňové povinnosti a měl vysoký dluh na daňovém účtu, nepodával od května 2015 daňová přiznání a v případě předchozích daňových přiznání k DPH vykazoval nízké daňové povinnosti, které nehradil. J. Š. byl pro správce daně nekontaktní, od června 2014 nepodával daňová přiznání, neplnil své daňové povinnosti, od 4. 11. 2015 byl evidován jako nespolehlivý plátc. Podle soudu P. M. i J. Š. lze označit za missing trader, jelikož byli pro správce daně nekontaktními. Pojem missing trader nelze vykládat tak, jak činí žalobkyně, tedy že jím fyzické osoby mohou být, jen pokud jsou mrtví, na útěku nebo se skrývají. V případě P. M. i J. Š. je na základě správcem daně zjištěných skutečností zřejmé, že je lze označit za missing trader.
65. Žalobkyně v žalobě zpochybňuje závěry žalovaného o fungování společností Jakrastav, Esprit, Ws, Gz a Koalant v předmětném řetězci. K zapojení těchto společností do podvodného řetězce se podrobně vyjádřil správce daně ve Zprávě o daňové kontrole. Společnost Jakrastav měla v řetězci postavení missing trader, od března 2014 nepodává přiznání k DPH (nepodala je ani za šetřená zdaňovací období), se správcem daně nespolupracovala, což má za následek nedohledání původu zboží. Tato společnost byla ke dni 28. 11. 2015 zrušena s likvidací. Společnost Esprit měla v řetězci postavení na pozici buffer, zboží bylo přeprodáváno v nezměněném stavu a její role spočívala v zastření přímé vazby mezi ostatními plátcí a ztížení odhalení podvodu. Tato společnost měla vysoké nedoplatky na DPH, se správcem daně nespolupracovala ani nereagovala na jeho výzvy, měla sídlo na virtuální adrese, neměla žádný movitý či nemovitý majetek, ani žádné prostory či zaměstnance. Odchozí platby uskutečňovala bezprostředně (téhož dne) po obdržení platby ve prospěch účtu. Společnost Ws byla v řetězci v pozici missing trader, byla pro správce daně nekontaktní, což má za následek nedohledání původu zboží. Od května 2014 nepodávala přiznání k DPH, poslední zveřejněnou účetní závěrku měla z roku 2012. Společnost Gz se v řetězci nacházela na pozici buffer, zboží přes ni bylo přeprodáváno v nezměněném stavu a její role spočívala v zastření přímé vazby mezi ostatními plátcí a ztížení odhalení podvodu. Odchozí platby byly uskutečňovány bezprostředně (téhož dne) po obdržení platby. Společnost Koalant byla v řetězci na pozici missing trader, měla nedoplatek na DPH, pro správce daně byla nekontaktní, což má za následek nedohledání původu zboží. Tato společnost se správcem daně nekomunikovala,

daňová přiznání podala pouze za červen, červenec a září 2014, a to nulová, přičemž daňové povinnosti za zdaňovací období 4 až 7/2016 neuhradila.

66. Žalobkyně v žalobě také uvádí, jak měl žalovaný při prokazování existence podvodu na DPH postupovat, jaké nástroje měl k prokázání podvodu využít apod. K tomuto soud uvádí, že v zákoně neexistuje povinnost využít přesně ty důkazní prostředky, které žalobkyně zmiňuje v podané žalobě. Podle § 93 odst. 1 daňového řádu *jako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem (...)*. V posuzované věci nashromáždil správce daně velké množství důkazního materiálu (faktury, výpovědi svědků, výpisy z obchodních rejstříků apod.), přičemž využil i institutu mezinárodního dožádání. Správce tím prokázal existenci podvodu na DPH v předmětném řetězci.
67. Žalobkyně v žalobě dále rozporuje jednotlivé skutečnosti, ze kterých správní orgány dovodily existenci podvodu na DPH v daném řetězci. V posuzovaném případě správce daně, resp. žalovaný, nejprve identifikoval chybějící daň a následně podrobně vylíčil i další skutkové okolnosti svědčící o existenci podvodu v daném řetězci. Kromě identifikace konkrétních missing trader operujících v řetězci (jak bylo popsáno výše) se jednalo o rozsáhlost obchodních řetězců, propojenost subjektů v těchto řetězcích, účelovost vytváření daných společností, výběr konkrétní komodity, která byla v řetězci přeprodávána a průběh obchodních transakcí. Žalobkyně v žalobě rozporuje jednotlivé skutečnosti nasvědčující o existenci podvodu na DPH, které samy o sobě nejsou nezákonné či podezřelé. Pokud se však posoudí ve svém souhrnu, je existence podvodu na DPH v daném řetězci zřejmá. To ostatně konstantně judikuje i Nejvyšší správní soud, který např. v rozsudku ze dne 21. 4. 2010 sp. zn. 9 Afs 94/2009-156 uvedl, že: *„v rámci posouzení prokázání opodstatněnosti nároku na odpočet DPH při obchodování v řetězci je proto nutné mít vždy na zřeteli všechny okolnosti posuzovaných plnění, které nelze posuzovat izolovaně a uměle je od sebe odtrhovat, naopak, jedná se o okolnosti na sebe úzce navazující, (...), a proto je třeba jejich komplexní posouzení.“*
68. Pokud jde o rozsáhlost obchodních řetězců, bylo správními orgány doloženo, že zboží (stříbrný granulát) bylo přeprodáváno přes značné množství subjektů. Rozvětvenost obchodních řetězců je přitom jedním ze znaků tzv. řetězových daňových podvodů. V posuzovaném případě správce daně detekoval za zdaňovací období srpen 2014 řetězec o celkovém počtu devatenáct subjektů, za zdaňovací období září 2014 celkem dvacet subjektů a za zdaňovací období listopad 2014 celkem dvacet tři subjektů. Zboží bylo v uvedených obdobích jen v tuzemsku přeprodáváno přes několik různých subjektů (podrobněji řetězec popsán na stranách [15] a [16] napadeného rozhodnutí), než se dostalo k žalobkyni, která si následně nárokovala u správce daně nárok na odpočet DPH. Ze spisu vyplývá, že se zboží navíc „podařilo“ přeprodát za velmi krátkou dobu, standardně se jednalo o 1-2 dny. Kromě toho správní orgány podrobně popsaly propojenost těchto subjektů. Konkrétně bylo zjištěno, že:
- fyzická osoba podnikající J. D. (dodavatel společnosti DYNASTY), který je bratrancem M. D. (jednatel společnosti DYNASTY), je zároveň v šetřených obdobích jednatel společnosti KREVOY UNIQUE s.r.o., která byla také dodavatelem společnosti DYNASTY a UNIGRADE s.r.o.,
  - M. L., který je nevlastním bratrancem M. D., byl zároveň bývalým jednatel společnosti SANDEROSAN s.r.o. v likvidaci, zemřel dne 25. 1. 2015,

- A. B., ustanovený zástupce společnosti SANDEROSAN s.r.o. je matkou zemřelého M. L.,
  - fyzická osoba podnikající J. D. (zastával v řetězci roli dodavatele J. D. a K. D.) je bývalý tchán J. D.,
  - fyzická osoba podnikající P. C. je manžel A. B., sestřenice J. D.,
  - fyzická osoba podnikající K. D. je bratranec M. D. a zároveň bratr J. D.
69. Z uvedeného vyplývá propojenost subjektů v řetězci. Z judikatury Nejvyššího správního soudu přitom plyne, že obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty jsou důležitou podezřelou okolností, kterou je třeba zvažovat při posuzování existence podvodu na DPH (např. rozsudek ze dne 15. 2. 2017 č. j. 1 Afs 53/2016-58). Soud se ztotožňuje se žalobkyní, že skutečnost, že obchodník spolupracuje se svými příbuznými, sama o sobě neprokazuje existenci podvodu na DPH. Jednotlivé okolnosti svědčící o podvodu na DPH však od sebe nelze odtrhávat a posuzovat izolovaně. Stejně tak považuje soud za nedůvodnou námitku, že se žalovanému, resp. správci daně, nepodařilo zjistit veškeré subjekty, které byly součástí obchodního řetězce, a tedy nelze vyvozovat závěry o rozsáhlosti obchodního řetězce. Ze spisu plyne, že správním orgánům se podařilo detekovat tu část řetězce, v rámci kterého bylo žalobkyni dodáváno plnění, u kterého nebyla do státního rozpočtu odvedena DPH, a žalobkyně si následně v pozici tzv. brokera nárokovala v případě předmětných zdaňovacích období u správce daně odpočet na DPH v řádu několika milionů korun. Požadavek žalobkyně, podle kterého by správce daně musel detekovat obchodní řetězec komplexně, považuje soud za nepřiměřený. Ze správní i soudní praxe a odborné literatury je totiž obecně známé, že podvody na DPH jsou často páčány v rámci obchodních řetězců, do kterých jsou zapojeny desítky až stovky subjektů. Požadavek žalobkyně na zmapování všech míst obchodního řetězce by tak ve svém důsledku při běžné činnosti správce daně vedl k „zavalení“ správce daně, když by musel odhalovat a popisovat všechny subjekty zapojené do podvodu na DPH v rozsáhlém obchodním řetězci, do kterého se zapojily stovky subjektů.
70. Rovněž další okolnosti uvedené žalovaným a správcem daně svědčí o existenci podvodu na DPH v daném řetězci. Již bylo zmíněno, zboží bylo mezi jednotlivými subjekty v řetězci přeprodáváno neobvykle rychle, dále nebylo zboží žalobkyní navzdory jeho vysoké hodnotě nijak kontrolováno ani převažováno, žalobkyně zboží neskladovala, ani nezajišťovala jeho dopravu apod. Soudu je z jeho rozhodovací praxe a z rozhodovací praxe jiných správních soudů známé, že drahé kovy jsou pravidelně využívány k podvodům na DPH. Navíc, jak ve své judikatuře uvedl Nejvyšší správní soud (viz rozsudek ze dne 14. 12. 2017 č. j. 3 Afs 5/2017-56), drahé kovy jsou (společně s cigaretami, pohonnými hmotami a počítačovými komponenty), jedním z typických artiklů, které jsou v rámci řetězových podvodů na DPH využívány. Stříbrný granulát mezi drahé kovy bezesporu patří. Soud tak nesouhlasí s tvrzením žalobkyně, že rizikovost komodity nelze v případě prvního kroku testu brát v potaz. Skutečnost, že žalobkyně obchodovala s rizikovou komoditou (stříbrný granulát), samozřejmě sama o sobě existenci podvodu na DPH neprokazuje. Avšak všechny okolnosti je nutné hodnotit souhrnně a neposuzovat izolovaně.
71. Pokud jde o účelovost vytvoření jednotlivých subjektů v řetězci, soud přisvědčuje žalobkyni, že z utlumení činnosti společností po zahájení prošetřování či jejich prohlášení za nespolehlivé plátce, popř. vydání finančních příkazů, nelze vyvozovat existenci podvodu na DPH v předmětném řetězci. Ve věci byly žalovaným, resp. správcem daně, doloženy shora konstatované skutečnosti, které existenci podvodu na DPH dokládají. Soud

nesouhlasí s žalobkyní, že v dané věci bylo třeba zajistit znalecký posudek, který by dokládal nestandardnost průběhu obchodních transakcí v posuzovaném řetězci. Znaky řetězových podvodů na DPH a podezřelé okolnosti svědčící o existenci těchto podvodů jsou ve správní a soudní praxi, stejně jako v odborné literatuře obecně známé.

72. Správní orgány v dané věci předložily dostatek důkazů a doložily dostatek podezřelých okolností, které ve svém souhrnu svědčí o existenci daňového podvodu v předmětném řetězci. Je třeba zdůraznit, že správní orgány existenci podvodu na DPH nedovožovaly pouze z průběhu obchodních transakcí. Právě naopak, správní orgány nejprve našly v řetězci chybějící daň (která byla nalezena u několika subjektů), prokázaly tak narušení neutrality daně, dále popsaly fungování celého řetězce, identifikovaly konkrétní missing trader, popsaly rozsáhlost obchodního řetězce, propojenost (mj. příbuzenskou) jednotlivých subjektů v řetězci, rizikovost komodity i nestandardnosti objevující se v průběhu obchodních transakcí. Úvahy žalovaného i správce daně přitom soud považuje za srozumitelné, logické a přezkoumatelné. Podle soudu je tak zřejmé, že byl v posuzovaném případě naplněn první krok testu, který byl vytvořen judikaturou SDEU a potvrzen judikaturou Nejvyššího správního soudu, tj. byla prokázána existence podvodu na DPH v daném řetězci.
73. Soud proto nesouhlasí se žalobkyní, že žalovaný neprokázal, že podvod na DPH souvisel s plněním přijatými žalobkyní od společnosti PAM. Byť žalovaný nezmapoval řetězec ve své kompletní podobě, neznamená to automaticky, že neunesl důkazní břemeno ohledně existence podvodu na DPH v předmětném řetězci. Správní orgány v dané věci dostatečně prokázaly, že plnění, u kterého si žalobkyně nárokovala odpočet na DPH ve výši několika milionů korun, bylo v řetězci zatíženo podvodem na DPH. Soud nepovažuje závěry žalovaného, resp. správce daně, o existenci podvodu na DPH v předmětném řetězci za nepřezkoumatelné, jejich závěry jsou podloženy množstvím nashromážděného důkazního materiálu.
74. Pokud jde o námitku žalobkyně, že je nespravedlivé, že jí byl odepřen nárok na odpočet ve výši patnácti milionů korun a musí tak nést náklady celého, žalovaným tvrzeného, podvodu na DPH, soud uvádí, že odepření nároku na odpočet daně v případě splnění všech kroků testu je v souladu se zákonem. Zajištění finančních prostředků u společnosti PAM na základě zajišťovacích institutů ze strany finanční správy tak nebrání zároveň odmítnutí nároku žalobkyně na odpočet na DPH z důvodu splnění všech tří kroků testu. Ze spisu nevyplývá, že by si společnost PAM nárokovala odpočet na DPH. Pokud společnost PAM považuje zajišťovací příkazy vydané finanční správou za nezákonné, může se proti těmto zajišťovacím příkazům bránit.
75. Poté, co soud dospěl k závěru o prokázání existence daňového podvodu žalovaným, jak je rozvedeno výše, přistoupil k posouzení otázky, zda žalobkyně o tomto podvodu na DPH věděla či alespoň vědět měla a mohla, tedy zda správní orgány dostatečně prokázaly objektivní okolnosti svědčící o tom, že žalobkyně věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci; s tím souvisí i otázka, zda žalobkyně přijala při výkonu své hospodářské činnosti přiměřená opatření, která od ní lze rozumně vyžadovat, aby zajistila, že její plnění není součástí podvodu.
76. Při prokazování podvodu na DPH může správce daně vycházet z jednotlivých podezřelých okolností, které jednotlivě samy o sobě nemusí postačovat k závěru, že konkrétní daňový

subjekt věděl, resp. vědět měl a mohl, o existenci podvodu na DPH v rámci řetězce dodavatelů a odběratelů. Všechny objektivní okolnosti, které správce daně zjistí, je třeba posuzovat v jejich souhrnu. To vede k tomu, že daňový subjekt sice může jednotlivou okolnost vysvětlit, ale celkový obraz zůstane nezměněn. Zároveň je ovšem třeba vzít v potaz, že závěr o tom, že daňový subjekt na základě jednotlivých podezřelých okolností věděl či vědět mohl o své účasti na podvodu na DPH, stojí na takových podezřelých okolnostech jako na pomyslných „pilířích“. Jestliže daňový subjekt úvahu o podezřelosti některých těchto okolností relevantně vyvrátí, potažmo se s jeho argumentací daňový orgán přesvědčivě nevypořádá, stává se konstrukce podvodu na DPH v tomto druhém kroku testu poněkud vratkou, a to dokonce i tak, že se tato „stavba“ může i zhroutit.

77. V posuzovaném případě spočívaly zmíněné objektivní okolnosti v:
- způsobu zahájení ekonomické činnosti, kdy dle správních orgánů nemělo zapojení žalobkyně do obchodování ekonomický smysl a bylo založeno pouze na kurzových rozdílech, což je „iracionální“ a „nejisté“,
  - navázání spolupráce s obchodními partnery, včetně jejich prověřování,
  - ověřování původu, množství a kvality předmětu plnění,
  - organizačním zajištění obchodů (přebírání zboží, doprava, skladování), způsobu plateb za zboží, obchodní marži a dokumentaci.
- S výše uvedeným v podrobnostech souvisí také detailnější okolnosti, zvláštní úlohu pak sehrává personální propojenost v řetězci, o níž podle žalovaného žalobkyně věděla či mohla vědět.
78. Městský soud podle závěrů Nejvyššího správního soudu z rozsudku ze dne 13. 10. 2022 č. j. 2 Afs 246/2020-101, shledal, že ve světle shodné žalobní argumentace jako v tamní věci projednávané jedenáctým senátem neobstojí prvotní úvaha správce daně (či žalovaného) o iracionálnosti zvoleného obchodního modelu a jeho ekonomické nesmyslnosti. Vypořádání žalovaného se souvisejícími námitkami žalobkyně i v daném řízení zůstává nepřesvědčivé.
79. Založení žalobkyně mohlo být smysluplné v tom směru, že se spojily znalosti jednoho společníka (pan M.) a kapitál společníka jiného (pan H.). Většinovým podílem ve společnosti žalobkyně si „investor“ mohl pojistit kontrolu nad celou činností, přičemž druhý společník mohl být motivován k tomu, aby pozitivního ekonomického výsledku dosahovala jak společnost PAM, tak žalobkyně (v tomto smyslu nebylo možné panu H. bez dalšího oktrojovat řešení, které nabízely daňové orgány, a to přímo vstup do společnosti PAM). Především se pak v této souvislosti správci daně a žalovanému nepodařilo vyvrátit tvrzení žalobkyně o ekonomické úspěšnosti takového projektu. Žalobkyně již v roce 2015 předkládala účetní dokumenty, z nichž vyplývalo, že svým podnikáním vytváří zisk. „Účetně“ sice na nákupu a prodeji stříbrného granulátu měla tratit, to však bylo kompenzováno „kurzovými zisky“.
80. Například již dne 17. 2. 2015 (protokol č. j. 801865/15/2002/60565-107773) předložila žalobkyně skladovou kartu za rok 2014, přehled pohybů na účtu od 27. 6. 2014 do 31. 12. 2014 a „výsledovku po zakázkách dokladově“, která se týkala zakázky podle faktury č. FP14/0024. Tyto podklady svědčí o „účetní ztrátě“ na jednotlivé zakázce, ale i o celkovém zisku na ní s ohledem na kurzové rozdíly. Žalobkyně také uváděla, že celkový zisk na jednotlivých zakázkách nevznikal z důvodu prostého pohybu kurzu, ale s ohledem na sjednání celé zakázky jako ziskové. Žalobkyně zde uváděla ne zcela podrobným popisem o způsobu, jakým dosahovala zisku. Svá tvrzení pak konkretizovala např. v odvolání proti

platebním výměřům, a to s odkazem na účetní předpisy, přesto její vyjádření dosud nebylo zcela přímočaré. Až v žalobě upozornila na úpravu podle § 7 odst. 4 a § 24 odst. 6 a 7 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, dle nichž si stanovila pevné kurzy eura (EUR) a dolaru (USD) pro rok 2014, přičemž v důsledku následných změn kurzů vznikl z účetního hlediska výsledek, který podle žalobkyně zaznamenal „nižší tržbu, ale vyšší úhradu“. Toto vysvětlení se (prozatím) jeví jako relevantní. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že žalobkyně svá tvrzení ohledně celkových zisků s ohledem na kurzové pohyby nedoložila. To však ne zcela odpovídá obsahu materiálů, které žalobkyně předložila správci daně dne 17. 2. 2015. Městský soud tedy shledal, že správní orgány jednoznačně neodůvodnily jednu ze základních tzv. objektivních okolností, na nichž byl postaven jejich závěr o podvodu na DPH, a to ekonomický smysl obchodování žalobkyně (konkrétně s ohledem na ziskovost prováděných transakcí). Ačkoli otázka dosahování zisku na obchodu nemůže sama o sobě vyloučit, že by se žalobkyně neúčastnila podvodu na DPH, pak závěr správních orgánů musí nutně být alespoň částečně odlišný.

81. Další klíčovou okolností, o kterou se opíraly závěry správních orgánů, je to, že v řetězci dodavatelů existovalo personální propojení. Jak upozorňuje žalobkyně, je tu personální propojení ve dvou relativně izolovaných případech. Jednak mezi společnostmi PAM (jednatel pan M.) a žalobkyní (společník a zaměstnanec pan M.) a jednak mezi společností DYNASTY a jejími dodavateli. Personální propojení mezi žalobkyní a společností PAM mohlo být relativně „neškodné“ ve světle vysvětlení, které se týkalo spojení přínosů, jejichž nositeli byli pan M. a pan H., a to ve vazbě na ziskovost takového spojení (viz výše; touto okolností bude třeba se v dalším řízení před správními orgány ještě zabývat). Personální propojení mezi společností DYNASTY a jejími obchodními partnery však již mohlo být „toxické“. Avšak jeho vliv na postavení žalobkyně by byl dán až v okamžiku, kdy by o tomto personálním propojení žalobkyně věděla či bylo možné od ní takovouto povědomost očekávat (mělo tedy v žalobkyni vzbudit pochybnosti). Až v takovém případě by se (ovšem při komplexním zohlednění dalších skutečností) mohla „nákaza“ daňového podvodu – bez přetržky – přenést i na žalobkyni.
82. Povědomost o personálním propojení vážícím se ke společnosti DYNASTY naznačil pan M. při svém výslechu dne 13. 12. 2017 (protokol č. j. 1805932/17/2801-60562-601205) ve věci „jiného daňového subjektu“ (uvedl, že toto propojení připustil jednatel společnosti DYNASTY, který však neměl zájem prozradit své dodavatele). Do spisu ve věci žalobkyně byl tento dokument přerážen dne 20. 7. 2018 (viz úřední záznam č. j. 1376605/18/2801-60562-601205). Jako svědek ve věci žalobkyně vypovídal pan M. dne 15. 1. 2018 (viz protokol č. j. 34522/18/2801-60562-608212), jeho výslechu byl přítomen zástupce žalobkyně. Poté, co se žalobkyně seznámila s obsahem výslechu pana M. ze dne 13. 12. 2017, navrhla jeho opětovný výslech. To však správní orgány odmítly i proto, že povědomost pana M. o zmíněném personálním propojení měl zmínit (a tedy i potvrdit) pan V., jednatel společnosti Kovové profily, při své výpovědi u Policie ČR a též z důvodu, že pan M. při výslechu dne 15. 1. 2018 uvedl, že již nemá, co by k věci vypověděl či doplnil (žalobkyně navrhla provedení výslechu i pana V.).
83. Postup správních orgánů, které odmítly provést v daném případě výslechy navržených svědků (pana M. a pana V.) shledal soud chybným. Soud připomíná, že podle § 92 odst. 2 daňového řádu správce daně není povinen všechny důkazy navržené daňovým subjektem provést. Uplatní se zde pravidlo, podle něhož není „zcela na libovůli správního orgánu, jakým způsobem s návrhy účastníků na provedení důkazů naloží, neboť správní orgán sice není

*povinen všechny důkazy navržené účastníky provést, pokud však některé z nich neprovede, musí v odůvodnění rozhodnutí zdůvodnit, proč se tak stalo. Správní orgán je oprávněn, ale i povinen odpovědně vážit, které důkazy je třeba provést, zda je potřebné stav dokazování doplnit a posuzovat důvodnost návrhů stran na doplnění dokazování. Zásada volného hodnocení důkazů neznamena, že by bylo rozhodujícím orgánu dáno na výběr, které z provedených důkazů vyhodnotí a které nikoli a o které opře skutkové závěry a které opomene.“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2009 č. j. 5 As 29/2009-48).*

84. Odmítnutí provedení důkazu je tedy správní orgán povinen řádně odůvodnit. Z judikatury Ústavního soudu, např. z nálezu z 24. 2. 2004 sp. zn. I. ÚS 733/01 vyplývá, že „[z]ásada volného hodnocení důkazů [...] neznamena, že by soud ve svém rozhodování (v úvahách nad ním) měl na výběr, které z provedených důkazů vyhodnotí a které nikoli nebo o které z provedených důkazů své skutkové závěry (zjištění) opře a které opomene. Neakceptování důkazního návrhu obviněného lze založit toliko třemi důvody: Prvním je argument, dle něhož tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je navrhován důkaz, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení. Dalším je argument, dle kterého důkaz není s to ani ověřit ani vyvrátit tvrzenou skutečnost, čili ve vazbě na toto tvrzení nedisponuje vypovídací potenci. Konečně třetím je pak nadbytečnost důkazu, tj. argument, dle něhož určité tvrzení, k jehož ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, bylo již v dosavadním řízení bez důvodných pochybností (s praktickou jistotou) ověřeno nebo vyvráceno.“ Tyto závěry Ústavního soudu učiněné se přiměřeně uplatní i pro rozhodování orgánů veřejné moci napříč právním řádem.
85. Žalovaný závěr o nepotřebnosti výsledku pana M., resp. pana V., v zásadě opřel především o nadbytečnost takového důkazu. S tímto závěrem žalovaného se soud neztotožňuje. S přihlédnutím k poměrně ústřední roli, kterou povědomost pana M. o personálním propojení v celém případě sehrála, bylo namíste provést jeho opakovaný výslech. Pokud by takovému výsledku byla žalobkyně přítomna, mohla by ovlivnit jeho průběh a tím ovlivnit „rozhodnutí“ pana M. správci daně k věci již nic dalšího neuvádět (viz poměrně emocionální obsah výpovědi pana M., jak plyne z protokolu ze dne 15. 1. 2018 č. j. 34522/18/2801-60562-608212). Zároveň by mohlo dojít k dalšímu osvětlení toho, jakou podobu a kvalitu měla povědomost pana M. o personálním propojení vázícím se ke společnosti DYNASTY, zda pan M. v tomto směru mohl zjišťovat a zjistit více, nakolik se daná informace dostala k většinovému společníkovi a jednateli žalobkyně apod. Věřohodnost takové výpovědi by pak mohl podpořit, nebo naopak vyvrátit výslech pana V. V případě obou výsledků žalobkyně v žalobě přílehlavě odkázala na závěry týkající se dokazování v daňovém řízení, jak plynou např. z nálezu Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002 sp. zn. II. ÚS 232/02, či z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2014 č. j. 2 Afs 45/2012-62.
86. Městský soud dospěl k závěru, že nebyly dostatečně zjištěny či posouzeny již dvě dosti zásadní tzv. objektivní okolnosti, které vedly k vydání platebních výměrů, potažmo napadeného rozhodnutí.
87. S uvedeným souvisí také otázka zahájení ekonomické spolupráce, které žalovaný (resp. správce daně) považuje za nestandardní. Tuto nestandardnost správní orgány shledávají na „vstupu“ i „výstupu“. Pokud jde o první hledisko, je třeba navázání spolupráce společnosti PAM a žalobkyně hodnotit také s ohledem na shora uvedený – žalobkyní prezentovaný – model fungování předmětného podnikání a důvody, které k němu vedly. V případě subdodavatele DYNASTY je třeba ve smyslu již výše popsání zhodnotit roli pana M.

Jde-li pak o hledisko druhé, tedy o odběratele žalobkyně, je třeba přiznat, že stín pochybností provází navázání spolupráce s INTL, kdy se na něm podle faktury měla podílet paní H., podle zjištění v průběhu daňového řízení však reálně měl mít zásluhu na navázání spolupráce její syn, pan H., který však k věci odmítl vypovídat s odvoláním na možnost, že by mohl přivodit trestní stíhání sobě či osobě blízké. Na druhou stranu je odběratelský aspekt případu druhotný, pakliže správce daně zjistil, že se dodávky zahraničním odběratelům uskutečnily v podobě prezentované žalobkyní, přičemž žádné zjištění dosud nevyvrací tvrzení žalobkyně, že dodávky vždy proběhly v pořádku a bez reklamací. Ze zatím dostupných zjištění není ani patrné, resp. správce daně se této otázce blíže nevěnoval, že by zahraniční odběratelé byli zapojeni do podvodného schématu.

88. Podobné se týká i nedostatečného prověření dodavatele (dodavatelů), v první řadě společnosti PAM, ve druhém případě společnosti DYNASTY. Ohledně společnosti PAM by mělo jít o prověřování společnosti, jejímž jednatelem byl společník a zaměstnanec žalobkyně (pan M.). Takové prověřování může působit do jisté míry formálně, které je třeba hodnotit v kontextu role pana M. Soud však nemůže zcela přisvědčit žalobkyni, že nezakládání listin do obchodního rejstříku (společnosti PAM) je zcela irelevantní. Nelze mechanicky přenášet závěry jednotlivých rozhodnutí Nejvyššího správního soudu na jiné případy; žalobkyně zmíněné nezakládání listin bagatelizuje s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018 č. j. 5 Afs 252/2017-31. Nezakládáním příslušných listin se i podle judikatury často vyznačují „podezřelé“ daňové subjekty (viz bod [58] a [59] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2020 č. j. 4 Afs 10/2020-58; přiměřeně bod [39] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017 č. j. 1 Afs 53/2016-58). Jisté však bude existovat i řada případů, kdy povinnost zakládat listiny neplní subjekty, které se na žádných podvodech na DPH nepodílejí. Vyhodnocení dané skutečnosti proto opět bude třeba provést s ohledem na osobu pana M. a s přihlédnutím k tomu, do jaké míry mohlo v dané konkrétní situaci, charakterizované úzkými a dlouhodobými obchodními vazbami mezi žalobkyní a společností PAM, nezakládání listin dodavatelskou společností personálně propojenou s žalobkyní samo o sobě či ve spojení s něčím jiným vzbudit u žalobkyně podezření, že dodavatel se může účastnit podvodu na DPH.
89. V případě společnosti DYNASTY mohla podle soudu objektivní podezřelou okolnost představovat správcem daně zmiňovaná krátká historie existence a tou dobou negativní výsledek dosavadní hospodářské činnosti. Opět není možné tuto jednotlivou skutečnost považovat za rozhodnou, ovšem nelze od ní ani odhlížet. I subjekty, které dosud existují krátce a po počátku své činnosti pochopitelně hned nedosahují kladné ekonomické bilance, mohou začít podnikat a navazovat nejrůznější spolupráce; ale zmíněné faktory by měly vést, zejména při navazování spolupráce, u níž je hodnota plnění ve výši desítek milionů korun, ke zvýšené obezřetnosti.
90. Správce daně i žalovaný se zabývali také otázkou nedostatečného ověření původu, množství a kvality zboží. Soud se ztotožňuje se žalovaným, že na první pohled může vzbuzovat pochybnost, že žalobkyně prostřednictvím pana M. a společnosti PAM, odebírala od subdodavatele DYNASTY stovky kilogramů až tuny stříbra, aniž by prováděla podrobnější kontrolu. V některých případech se žalobkyně, resp. pan M., sám odporoval, pokud na jednu stranu uváděl, že dostatečným důkazem o množství a kvalitě zboží je neporušený obal od některé z renomovaných rafinerií, přičemž otevření takového obalu vede ke snížení hodnoty zboží, ale na druhou stranu uvádí, že v některých případech

k rozbalování ani nedošlo. Ovšem určitý „protimluv“ je možné shledávat i v závěrech správních orgánů, které sice uvádějí, že pan M. měl zboží lépe kontrolovat, avšak pokud tak činil, přispíval ke snížení hodnoty zboží. V souvislosti s novým zhodnocením role pana M. bude třeba vyjasnit, nakolik jsou tvrzení o snížení hodnoty v důsledku otevření originálního obalu pravdivá a nakolik jsou či nejsou v dané „branži“ taková ověřování kvality zboží obvyklá a případně zda se dějí u každé části zboží (každé dávky granulátu zabalené v jednom obalu), anebo namátkově či občas (např. pomocí ověřování vzorků). To pak povede k možnému ověření závěru o rozporech ve verzi daného aspektu případu a také ke zhodnocení, nakolik předmětná objektivní okolnost ob stojí.

91. Obdobné se týká i zmiňované problematiky původu zboží. Správní orgány poukazují na to, že žalobkyně (resp. pan M.) uváděla, že zboží pochází od velkých zahraničních rafinerií, ale na druhou stranu se ve smlouvě s odběratelem *Affinor bvba* objevuje, že zboží je původem z České republiky, resp. mělo zboží pocházet také z výkupů v České republice. V této souvislosti bude třeba v dalším řízení jednoznačně vyjasnit kvalitu této objektivní okolnosti. Z dosavadního průběhu daňového řízení totiž soud nemůže vyloučit variantu předloženou žalobkyní, že české subjekty (např. právě společnost DYNASTY) vykupují zlomkové stříbro, které následně u certifikovaných zahraničních subjektů (rafinerií) směňují za stříbrný granulát. To by pak mohlo vysvětlovat zároveň „český“ i zahraniční původ zboží. Touto otázkou bude třeba se ještě zabývat.
92. Soud i přes výše uvedené souhlasí se správními orgány, že předmětnou komoditu bylo možné považovat již v roce 2014 za rizikovou; nelze odhlédnout ani od osoby pana M. či pana H., kteří se na daném či podobném trhu pohybují až desítky let (především u pana M. žalobkyně tuto skutečnost opakovaně zdůrazňuje). Zejména od takových osob lze oprávněně očekávat jednak vyšší míru informovanosti, jednak vyšší míru obezřetnosti (což hraje důležitou roli při vědomostním testu o podvodu na DPH).
93. Žalovaný ve svém rozhodnutí (bod [86]) odkazoval na články na internetu, z nichž měla rizikovitost předmětné komodity vyplývat. Dále odkazoval na judikaturu, která o rizikovitosti komodity svědčí (body [75], [78] a [87] napadeného rozhodnutí). Pokud žalobkyně poukazuje na to, že internetové články, tak judikatura pocházejí z doby až po té, co předmětné obchody už proběhly, lze jí přisvědčit; obdobné se týká i toho, že starší judikatura se týkala zlata, a nikoli stříbrného granulátu. Zde jsou ovšem třeba opět vzít v potaz žalobkyní opakovaně zdůrazňované profesní a expertní znalosti pana M. a především to, že již z doby před rokem 2014 pochází rozrůstající se zveřejněná judikatura Nejvyššího správního soudu, která se týkala přinejmenším zlatého granulátu (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 1. 2008 č. j. 9 Afs 67/2007-147, ze dne 18. 3. 2010 č. j. 9 Afs 83/2009-232, ze dne 10. 4. 2008 č. j. 2 Afs 35/2007-111, ze dne 21. 4. 2010 č. j. 9 Afs 1/2010-252, ze dne 6. 10. 2010 č. j. 9 Afs 18/2010-227, ze dne 29. 8. 2012 č. j. 1 Afs 55/2012-37, aj.). Typově se jedná o prakticky stejnou komoditu jako v nynějším případě – cenný kov ve formě granulí, přičemž se taková komodita vyznačuje relativně malými rozměry při vysoké jednotkové hodnotě, snadné manipulovatelnosti, chemické stálosti a víceméně nulové kazivosti apod. Minimálně zavedený profesionál si měl být této skutečnosti vědom a bylo na něj možné klást stran jeho obezřetnosti zvýšené nároky (aniž by jej na to správce daně či kdokoli jiný měl upozorňovat). Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 4. 2008 č. j. 2 Afs 35/2007-111, plyne, že vzhledem ke zvýšenému riziku daňových podvodů právě „v oblasti obchodování se zlatem bude možné klást na subjekty se zlatem obchodující vyšší nároky stran posouzení otázky, zda věděly nebo mohly vědět, že se svým

*nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty. Toto posouzení bude vždy věcí individuálního posouzení správce daně, který musí v každém případě prokázat okolnosti nasvědčující tomu, že se jedná o takový případ. Obecně lze říci, že vyšší nároky bude možno klást na subjekty na trhu zavedené a s touto v České republice objektivně existující problematikou podvodů na dani z přidané hodnoty prokazatelně seznámené.“ Obdobně platí i u obchodování se stříbrem.*

94. Výhrady správních orgánů se pak týkaly i celkové organizace obchodů, kdy např. dopravu zboží měla pro žalobkyni zajišťovat společnost PAM, žalobkyně neměla vlastní skladovací prostory apod. Správce daně a žalovaný z toho dovozovali jednak ekonomickou neopodstatněnost zapojení žalobkyně do obchodování, jednak závislost žalobkyně na společnosti PAM, nepřiměřené spoléhání se na ni apod. S tím souvisí také rychlé přeprave v řetězci. V reakci na žalobní argumentaci k tomu soud uvádí, že dopravu, skladování atd. (což se týká ekonomického smyslu zapojení žalobkyně do obchodů) bude třeba prověřit ve spojení s vyjasněním role pana M., prověřením tvrzení o ekonomické výhodnosti nastaveného modelu atd. Sama o sobě skutečnost, že manipulaci zbožím prováděl pro žalobkyni z jeho pohledu důvěryhodný personálně propojený dlouhodobý dodavatel, nemusí znamenat nic podezřelého; mohlo jít např. o obchodní model, v němž strany zvolily tento způsob rozdělení jednotlivých rizik. Přestože pak rychlé přeprave žalobkyně vysvětluje, lze je brát jako znak, kterými se často vyznačují podvody na DPH.
95. Lze konstatovat, že obchodování žalobkyně vykazovalo některé rizikové znaky, např. vysoké finanční hodnoty obchodů se subjektem působícím na trhu pouze krátce a s dosud negativní ekonomickou bilancí, omezená smluvní dokumentace v řetězci DYNASTY→PAM→žalobkyně, riziková komodita, rychlé přeprave, způsoby úhrady. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2020 č. j. 1 Afs 304/2019-33, přitom „[o]statní zjištěné skutečnosti hodnotí soud jako podporující tento závěr – rychlý přeprave zboží, absence písemné dokumentace, sídlo dodavatelů na virtuálních adresách, absence internetové prezentace dodavatelů a obchod s komoditou, která se vyznačuje vysokou cenou a malými rozměry. Samy o sobě by tyto podpůrné skutečnosti coby nestandardní okolnosti zřejmě neobstály, nicméně v kombinaci s výše uvedenými je možné na ně taktéž poukázat [...] okolnosti, které v souhrnu nasvědčují existenci daňového podvodu, mohou mít svůj původ v minulosti (např. obchodní historie či minulé personální vazby), v době uzavření transakce (nestandardní obchodní podmínky) i v době následující po uzavření obchodu (např. následná nekontaktnost dotčených osob, náhlé ukončení činnosti, následné nestandardní peněžní toky mezi dotčenými osobami).“ Všechny tyto faktory však bude třeba znovu vyhodnotit po doplnění dokazování a transparentním rozboru ekonomické smysluplnosti žalobkynina modu operandi.
96. Podobné se týká také přijatých opatření směřujících k vyhnutí se účasti na podvodu na DPH. Některá tato opatření se přímo dotýkají problematiky zmiňovaných objektivních okolností. Jde kupř. o možnou reakci žalobkyně na znaky, jimiž se vyznačoval subdodavatel DYNASTY (ve vazbě na úlohy pana M. a toky informací od něj přímo k žalobkyni), opatření v souvislosti s obchodováním s rizikovou komoditou apod. To však bude opět otázkou doplněného dokazování a nového hodnocení věci po dalším průběhu řízení. V některých případech mohou být objektivní znaky vedoucí k možnému podezření na podvod na DPH, ve spojení s omezenými možnostmi daňového subjektu k přijetí opatření, která mají zabránit účasti na tomto podvodu, tak výrazné, že se smluvní svoboda daňového subjektu (alespoň ve vztahu k možnosti nárokovat odpočet na DPH) omezuje

prakticky na to, obchod neuzavřít (jako případně jedině rozumně se nabízející opatření proti účasti na takovém podvodu).

97. K námitce žalobkyně týkající se použitelnosti rozhodnutí žalovaného ve věci společnosti Kovové profily (dalšího odběratele stříbrného granulátu od společnosti PAM) a namítanému porušení zásady legitimního očekávání podle § 8 odst. 2 daňového řádu, soud uvádí, že odmítnutí provedení důkazu dotčeným rozhodnutím nebylo důvodné. Žalovaný v tamní věci zrušil platební výměry týkající se společnosti Kovové profily, neboť se nepodařilo shromáždit dostatečné množství důkazů, že tato korporace o podvodu na DPH věděla či mohla vědět. Tedy, jednalo se o odběratele společnosti PAM (žalobkyně a Kovové profily), u nichž došel žalovaný k rozdílným závěrům. Přestože si je soud vědom výrazně silnější vazby pana M. na žalobkyni než na Kovové profily (aspoň podle toho, co zatím vyšlo najevo), podává se z napadeného rozhodnutí, že i pan V., jednatel společnosti Kovové profily, mohl mít povědomost o tom, že dodavatelem (DYNASTY) jeho dodavatele (PAM) jsou personálně propojené osoby; i zde se pak nabízí otázka ekonomické smysluplnosti zapojení společnosti Kovové profily do obchodování, pakliže žalovaný tuto neshledává u žalobkyně (také s ohledem na to, že zde bylo více článků řetězce a je otázkou, jak tyto články mohly vlastně postupně stále dosahovat ziskovosti svých transakcí). V dalším řízení před žalovaným tak bude prostor pro provedení předmětného důkazu (či pro odůvodnění, proč se jedná o důkaz „irelevantní“). Posouzení této věci opět souvisí s novým vyhodnocením úlohy pana M. v celém případě, toku informací od něj k žalobkyni, zda pan M. měl a mohl mít povědomost o dodavatelích dodavatele PAM, co z toho měl vyvozovat a jaká opatření případně měla přijmout žalobkyně. V této souvislosti soud odkazuje na závěry vyplývající z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2019 č. j. 9 Afs 87/2018-38, podle kterých, zruší-li soud odvolací rozhodnutí, pokračuje odvolací řízení původní a žalovaný odvolací orgán je proto povinen v novém rozhodnutí o odvolání v souladu s § 111 odst. 2 daňového řádu vypořádat veškeré námitky odvolatele, které mu byly doručeny do doby, než vydá nové rozhodnutí o odvolání.
98. Soud se zabýval také námitkou žalobkyně, že namísto odepření nároku na odpočet DPH měly správní orgány postupovat cestou aplikace institutu ručení podle § 109 ZDPH. Tuto námitku neshledal soud důvodnou. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 12. 2018 č. j. 7 Afs 8/2018-56 ustanovení § 109 ZDPH „nelze označit za obecně využitelnou speciální právní úpravu ve věci podvodů na dani z přidané hodnoty“, přičemž Nejvyšší správní soud „konzistentně judikuje, že pokud orgány finanční správy při stanovování daňové povinnosti shledají, že se daňový subjekt účastnil daňového podvodu, mohou mu v souladu s uvedenou doktrínou odepřít nárok na odpočet daně“. V posuzovaném případě se nejednalo o hrazení pravomocně uložené daňové povinnosti za jiného dlužníka ve fázi placení daní, nýbrž o posouzení nároku na odpočet DPH v rámci nalézací fáze správního řízení. Vzhledem k tomuto není možné aplikovat § 109 ZDPH, jak ostatně konstantně potvrzuje judikatura Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 25. 4. 2019 č. j. 7 Afs 321/2018-80). Ze své rozhodovací činnosti je soudu známo, že zástupce žalobkyně tuto námitku uplatňuje i v rámci jiných soudních řízení. Jelikož tato námitka byla již komplexně posouzena v judikatuře Nejvyššího správního soudu, na níž soud shora odkázal, nepovažuje soud za nutné tuto žalobní námitku podrobněji vypořádat.
99. K námitce žalobkyně týkající se využití důkazních prostředků z trestního řízení soud uvádí, že podle § 93 odst. 2 daňového řádu lze jako důkazní prostředky v daňovém řízení použít veškeré podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly

získány pro jimi vedená řízení. Podmínkou pro využití důkazních prostředků je, aby byly tyto důkazní prostředky získány v souladu se zákonem. Mezi tyto podklady patří i podklady z trestního řízení vedeného proti daňovému subjektu či jiným osobám. Judikatura dovodila několik podmínek, za kterých lze v daňovém řízení využít důkazní prostředky z trestního řízení. V rozsudku ze dne 30. 1. 2008 č. j. 2 Afs 24/2007-119 Nejvyšší správní soud uvedl, že listiny, z nichž je patrný obsah výpovědi svědků z jiných řízení, mohou ovšem být za splnění určitých podmínek také podkladem pro rozhodnutí. V první řadě musí být poríženy nezávisle na příslušném daňovém řízení, v onom jiném řízení musí být poríženy v souladu se zákonem, do sféry správce daně se dostat zákonným způsobem, a musí být uvedené listiny daňovému subjektu zpřístupněny, aby se mohl seznámit s jejich obsahem a případně navrhnout další důkazy, které by zjištění vyplývající z dotčených listin upřesnily, korigovaly či vyvrátily. Kromě toho Nejvyšší správní soud dovodil, že v případě, že výpovědi svědků zaznamenané v listinách jsou v rozporu s jinými důkazy provedenými v daném daňovém řízení, je třeba tyto rozpory odstranit, přičemž svědka je třeba vyslechnout vždy, požaduje-li to daňový subjekt, ledaže se jedná o požadavek vedený toliko snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení. Kromě toho Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 22. 7. 2009 č. j. 1 Afs 19/2009-57, uvedl, že *„Provedení důkazu listinou zachycující výpověď osoby v trestním řízení, pokud tento důkaz nemohl být opětovně proveden v řízení daňovém, je omezením zásady bezprostřednosti dokazování. Z tohoto důvodu není možné, aby takovýto důkaz mající svůj původ v trestním řízení byl jediným rozhodujícím důkazem, kterým by správce daně unesl své důkazní břemeno (...).“* V tomto rozhodnutí Nejvyšší správní soud srovnával aplikační praxi při vybírání DPH v členských zemích Evropské unie a dovodil, že použití důkazů získaných v trestním řízení pro účely daňového řízení je zásadně přípustné. Lze tedy shrnout, že z daňového řádu i z judikatury obecně plyne, že použití důkazů získaných v trestním řízení pro účely daňového řízení je přípustné. Pouze v určitých případech není možné důkazní prostředky jako podklad pro rozhodnutí použít, např. pokud by se důkazní prostředek dostal do sféry správce daně nezákonným způsobem.

100. Z vyhledávací části správního spisu plyne, že správce daně podal na Policii ČR oznámení o podezření o spáchání trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 zákona č. 40/2009 Sb., trestního zákoníku. Své oznámení odůvodnil skutkovými zjištěními, které jsou v zásadních obrysech uvedena v napadeném rozhodnutí (v části týkající se prokázání existence podvodu na DPH). Správce daně následně v trestním řízení uplatňoval práva poškozeného, bylo mu proto umožněno nahlédnutí do spisu a byly mu poskytnuty některé kopie dokumentů z trestního spisu. Ze Zprávy o daňové kontrole plyne, že správce daně některé z těchto listin využil jako podklad pro své rozhodnutí (např. úřední záznam o podaném vysvětlení M. M. a úřední záznam o podaném vysvětlení Z. P.). Kromě těchto dokumentů použil správce daně i množství dalších důkazních prostředků (např. výpovědi svědků před správcem daně, údaje z obchodního rejstříku, faktury, výpisy z bankovních účtů apod.). Z obsahu spisu i ze Zprávy o daňové kontrole lze tedy učinit závěr, že správce daně v posuzované věci prováděl rozsáhlé dokazování, nespoléhal se ve svých zjištěných na informace získané z trestního spisu. Je zřejmé, že se v posuzovaném případě nejedná o situaci, kdy by byl důkaz mající původ v trestním řízení jediným rozhodujícím důkazem. Právě naopak, soud musí přisvědčit žalovanému, že se jedná o „střípky“ z množství důkazních prostředků, které správce daně shromáždil. Co se týče námitky žalobkyně, že do správního spisu měl být zařazen celý trestní spis a ne jen některé „vyselektované písemnosti“, považuje tuto námitku soud za nedůvodnou. Do spisu

byly zařazeny písemnosti, které správce daně využil jako důkazní prostředky a byly tak v souladu se zákonem a výše zmíněnou judikaturou zpřístupněny žalobkyni, aby mohla uplatnit svá procesní práva (např. navrhnout dokazování).

101. Žalobkyně také tvrdila, že správce daně se s informacemi z trestního řízení nemohl seznámit jako poškozený, jelikož nezaplacení daně není nárok, který by podle judikatury mohla finanční správa uplatňovat podle § 43 odst. 2 trestního řádu v trestním řízení. Lze přisvědčit žalobkyni, že z judikatury Nejvyššího soudu (např. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 31. 7. 1985 sp. zn. 3 To 9/85) opravdu plyne, že správce daně nemůže v trestním řízení uplatňovat náhradu škody spočívající ve zkrácení daně. To však neznamená, že nemůže uplatňovat další práva poškozeného v trestním řízení (např. nahlížet do spisu). Je běžnou praxí, že správci daně mají v trestních řízeních postavení poškozeného a správnost tohoto postupu dovozuje i právní doktrína, viz např. komentář k trestnímu řádu „*Postavení poškozeného může náležet rovněž českému státu, a to zejména v souvislosti s řízením o trestném činu zkrácení daně, poplatku nebo podobné povinné platby podle § 240 trestního zákoníku (...)*“ (viz též Drašík, Antonín; Fenyk, Jaroslav a kol. Trestní řád. Komentář. Komentář k § 43. Wolters Kluwer. 2017. ISBN 978-80-7552-600-7). V posuzovaném případě došlo k získání informací z trestního spisu zákonným způsobem, žalobkyni bylo umožněno uplatnit svá procesní práva a byly naplněny i další požadavky stanovené judikaturou (např. informace z trestního spisu nebyly jediným rozhodujícím důkazem pro rozhodnutí správce daně). Soud proto došel k závěru, že důkazní prostředky z trestního řízení byly použity v daňovém řízení oprávněně.
102. Žalobní námitku, že správce daně postupoval v rozporu s § 65 odst. 2 daňového řádu, když nepřeradil při ukončení daňové kontroly všechny písemnosti z neveřejné části spisu do veřejné části spisu, soud neshledal důvodnou. Podle § 65 odst. 2 daňového řádu musí být po provedeném hodnocení důkazů všechny důkazní prostředky, které byly předmětem dokazování, z vyhledávací (neveřejné) části spisu přesunuty do veřejné části spisu týkající se daného daňového řízení. Po provedení hodnocení důkazů musí mít totiž daňový subjekt možnost se s těmito důkazy seznámit, aby mohl účinně uplatňovat svá procesní práva (např. navrhnout doplnění dokazování). Toto ustanovení však neznamená, že do veřejné části spisu musí být přerazovány všechny písemnosti, jak namítá žalobkyně. Z § 65 odst. 2 daňového řádu vyplývá, že do veřejné části spisu se přerazují písemnosti podle § 65 odst. 1 písm. a) daňového řádu, a to písemnosti, které jsou v řízení uplatněny jako důkazní prostředek. Písemnosti podle § 65 odst. 1 písm. b) až d) daňového řádu se do veřejné části spisu obecně nezařazují (resp. zařazují jen v případě, že by byly zároveň využity jako důkazní prostředek). Jedná se např. o písemnosti sloužící výlučně pro potřeby správce daně. Ze spisu vyplývá, že byly přerazeny z neveřejné části spisu do jeho veřejné části, ty listiny, které správce daně použil v daňovém řízení jako důkaz. V napadeném rozhodnutí žalovaný uvádí (str. 35), že na základě odvolací námitky žalobkyně ověřil, že se ve vyhledávací části spisu již nenacházejí žádné důkazní prostředky svědčící ve prospěch či v neprospěch žalobkyně. Správce daně proto nepostupoval v rozporu s § 65 odst. 2 daňového řádu, když nepřeradil do veřejné části spisu všechny písemnosti.
103. Na základě shora uvedeného a s přihlédnutím k závěrům kasačního rozsudku Nejvyššího správního soudu v obdobné věci ze dne 13. 10. 2022 č. j. 2 Afs 246/2020-101, dospěl soud k závěru, že žaloba je zčásti důvodná, a proto pod výrokem I. tohoto rozsudku zrušil napadené rozhodnutí (§ 78 odst. 1 věta první s. ř. s.) a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). V dalším řízení žalovaný doplní dokazování o výsledky svědků

M. a V., vyhodnotí „ziskovost“ zapojení žalobkyně do obchodování a dopad závěrů vyslovených ve věci Kovové profily na žalobkyni, popř. otázky kontroly zboží (viz bod 90. rozsudku), a ve světle těchto zjištění a závěrů vyhodnotí, zda žalobkyně věděla či vědět mohla a měla o svém zapojení do podvodu na DPH a zda v tomto směru přijala dostatečná preventivní opatření.

104. Právním názorem, který vyslovil městský soud v tomto zrušujícím rozsudku, je v dalším řízení žalovaný vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
105. Výrok II. o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně měla ve věci úspěch, proto jí soud přiznal náhradu nákladů řízení.
106. Pod výrokem II. tohoto rozsudku soud rozhodl o náhradě nákladů řízení zastoupené žalobkyni. Náklady řízení tak představuje zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a náklady na zastoupení advokátem za dva úkony právní služby [příprava a převzetí zastoupení, a podání žaloby § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu] po 3 100 Kč [§ 7 bod 5 ve vazbě na § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu] a dále režijní paušál ve výši 2 x 300 Kč podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu. Náklady na právní zastoupení tak činí 6 800 Kč + DPH ve výši 1 428 Kč. Repliku žalobkyně ze dne 1. 4. 2020 a vyjádření ze dne 23. 4. 2021 soud nepovažoval za důvodné, jelikož nové světlo do věci nepřinesla. Žalobkyni tak bude na náhradě nákladů zaplacená žalovaným celková částka 11 228 Kč, a to do rukou jejího zástupce JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, advokáta.

#### **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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

Praha 27. prosince 2022

JUDr. Ludmila Sandnerová v. r.  
předsedkyně senátu