



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Faisala Husseiniho a Mgr. Petra Pospíšila ve věci

žalobce: **TRIMETAL s.r.o.**, IČO 63489601
sídlem Hájecká 1194/12, 618 00 Brno
zastoupený daňovou poradkyní JUDr. Evou Zemanovou
sídlem Přívrat 12, 616 00 Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 9. 2020, č. j. 32149/20/5300-22444-711887,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Výše označeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil platební výměry Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále též „správní orgán prvního stupně“ či „správce daně“) ze dne 9. 8. 2019, č. j. 3827551/19/3002-50526-703021, 3827562/19/3002-

50526-703021, 3827569/19/3002-50526-703021, 3827589/19/3002-50526-703021, 3827598/19/3002-50526-703021, 3827611/19/3002-50526-703021 a 3827621/19/3002-50526-703021, kterými byla žalobci po provedené daňové kontrole dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty (dále také jen „DPH“) za zdaňovací období leden 2014, únor 2014, březen 2014, duben 2014, květen 2014, červen 2014 a červenec 2014 v celkové výši 38 953 192 Kč a penále z této dodatečně vyměřené daně v celkové výši 7 790 635 Kč.

1. Žalovaný v odůvodnění rozhodnutí uvedl, že v daném případě existovaly objektivní skutečnosti, které ve svém souhrnu tvoří logický, ničím nenarušený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují, že žalobce o své účasti na podvodu na DPH mohl a měl vědět.

II. Shrnutí žalobních argumentů

2. Žalobce se v žalobě domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného, jakož i všech platebních výměrů vydaných správním orgánem prvního stupně.
3. Nejprve žalobce namítl, že dle jeho názoru byla daň vyměřena v rozporu s § 148 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) po prekluzi práva na její stanovení, přičemž k prekluzi práva mělo dojít již při vydání prvostupňových dodatečných platebních výměrů. Žalobce má za to, že provedená mezinárodní dožádání nebyla relevantní pro stavění prekluzivní lhůty, jelikož se týkala pouze zjišťování informací o přepravě zboží, které se však žalobce nijak neúčastnil.
4. Dále žalobce považuje za nezákonný závěr žalovaného, že dle zjištěných objektivních okolností si měl a mohl být vědom, že se předmětnými obchodními případy účastní podvodného daňového řetězce, nepřijal však adekvátní opatření, která by byla s to jeho účasti na podvodu zamezit a osvědčila by tak jeho dobrou víru, a že za těchto okolností je možné nárok na odpočet žalobci nepřiznat, a to i přesto, že hmotněprávní i formální podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně byly splněny. Odůvodnění napadeného rozhodnutí opírá dle žalobce žalovaný o účelově vykonstruované argumenty vedené zjevnou snahou o doměření předmětné daně za každou cenu.
5. Žalobce v žalobě konstatoval, že prvostupňový správce daně uzavřel, že u předmětných přijatých plnění byly formální i hmotně právní podmínky pro uznání nároku na odpočet naplněny, neboť žalobce dodání zboží deklarovaným dodavatelem a jeho následné použití pro ekonomickou činnost jednoznačně prokázal. Žalobce tak mohl nadále v dokazování zůstat nečinný, neboť důkazní břemeno ohledně povědomí o jeho účasti na daňovém podvodu, nepřijetí potřebných opatření k zamezení této účasti a nedostatku dobré víry přešlo výhradně na správce daně a potažmo na žalovaného. Orgány finanční správy ho však odkazovanými objektivními okolnostmi neunesly, neboť žalobce odvolacími důvody prokázal, že tyto okolnosti jsou rozumně vysvětlitelné i jinak než jeho povědomím o daňovém podvodu. Navíc si žalovaný, stejně jako předtím správce daně, v napadeném rozhodnutí odporuje, když své závěry staví na okolnostech, které souvisí s prokázáním předmětných plnění – např. nedostatek písemné formy kupní smlouvy, či různé okolnosti přepravy zboží. Žalovaný pak dokonce v rámci odvolacího řízení nezákonně vyzval žalobce k předložení důkazních prostředků, tj. k dalšímu prokazování již prokázaných plnění, a to navíc zjevně účelově, neboť požadovanou fotodokumentaci již předložili on i jeho dodavatel v průběhu daňové kontroly. Žalobce je toho názoru, že žalovaný nerespektuje v napadeném rozhodnutí závěry, které učinil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5

Afs 252/2017-31 (všechna zde uvedené rozsudky správních soudů jsou dostupné na www.nssoud.cz).

6. Žalobce v žalobě vysvětluje, že cena pořizovaného zboží není nestandardně nízká a že tato objektivní okolnost nemůže v žádném případě ukazovat na povědomí žalobce o daňovém podvodu. Žalovaný se opírá také o znalecký posudek č. 209-09/2015, vedený pod č. j. 4895327/18, dle kterého je běžné s předmětnou komoditou obchodovat za burzovní a vyšší ceny; jak však žalobce setrvale argumentuje, tento znalecký posudek byl pořízen pro jiné daňové řízení a pro jiné zdaňovací období, navíc se vztahuje na burzovní, nikoliv mimoburzovní obchody s kovy, které realizuje žalobce, a dokonce byl zpracován pro dodávky kovů v objemu nad 25 t, zatímco žalobce obchodoval v šetřených případech v objemech nižších, což má na cenovou úroveň jeho obchodu pochopitelně značný vliv. Z uvedených důvodů je dle žalobce předmětný znalecký posudek pro závěry žalovaného nepoužitelný a ve věci irelevantní. Návrh žalobce na zpracování znaleckého posudku vycházejícího z konkrétních podmínek jeho obchodních vztahů však správce daně účelově zamítl pro nadbytečnost.
7. Žalobce se dále vyjádřil i k dalším objektivním okolnostem, ze kterých orgány finanční správy dovozují povědomí žalobce o účasti na daňovém podvodu. Žalobce v podrobnostech odkázal na obsah svých podání učiněných v rámci daňového řízení a trvá na tom, že všechny tyto objektivní okolnosti jsou rozumně vysvětlitelné. Žalovaný tyto objektivní okolnosti v napadeném rozhodnutí pouze popisuje a poté jen zkonstatuje, že ukazují na povědomí žalobce o daňovém podvodu bez toho, aby jasně vyložil, jak nejen jednotlivě, ale zejména i ve vzájemné souvislosti toto tvrzení prokazují a že tak těmito okolnostmi neunesl důkazní břemeno ohledně jeho povědomím o účasti na předmětném daňovém podvodu a nedostatku přijatých opatření a dobré víry. Zopakoval, že skutečnost, že neměl k dispozici přepravní doklady, je dána tím, že dopravu zboží až do jeho areálu zajišťoval a hradil jeho dodavatel. Žalobce trvá na tom, že oněch několik málo přepravních dokladů z celkových 58 šetřených dodávek zboží bylo žalobcem podepsáno pouze proto, že některý řidič z opatrnosti nechtěl bez podpisu zboží složit. Tento doklad pak vždy podepsal buď zaměstnanec žalobce, který se účastnil přejímky zboží, nebo účetní žalobce, tito však předmětné obchodní případy nesjednávali, neznali jejich okolnosti a neměli tak důvod zkoumat údaje uvedené na dokladech. Za původce předmětného daňového podvodu, u kterého byla detekována chybějící daň, byla správcem daně označena obchodní korporace FONOTIX TRADE s.r.o. (dále jen „FONOTIX TRADE“) stojící ve zjištěném řetězci až na třetím místě před žalobcem. S tímto subjektem nebyl žalobce nikdy v kontaktu a kontakt s ním, ale ani se subjektem stojícím mezi FONOTIX TRADE a dodavatelem žalobce, není žalovaným ani tvrzen ani prokázán, proto nelze uzavřít, že žalobce o podvodném jednání korporace FONOTIX TRADE věděl nebo mohl vědět. Správce daně i žalovaný se v tomto řízení protiprávně snaží vybrat chybějící daň od žalobce, tj. od kontaktního a dodnes spolehlivého plátce DPH, a vedle toho i od dodavatele a odběratelů žalobce, protože svou liknavostí nedostal své povinnosti vybrat tuto daň od uvedeného nekontaktního a nesolventního původce daňového podvodu, který, jak je uvedeno na str. 29 zprávy o kontrole, od svého vzniku v srpnu 2012 nikdy nepodal žádné přiznání k DPH ani k dani z příjmu právnických osob; přesto byl za nespolehlivého plátce DPH označen až 30. 6. 2015. Popsaný postup správce daně je v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu (žalobce odkázal na rozsudek ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, č. 3705/2018 Sb. NSS).

8. Za uvedených okolností nelze dovodit ani skutkovou ani příčinnou souvislost mezi neodvedením daně korporaci FONOTIX TRADE a nárokováním odpočtu žalobcem, a prokázat tak mezi těmito subjekty podvodné jednání za účelem získání odpočtu na dani, získání daňového zvýhodnění, narušení daňové neutrality, či dokonce povědomí žalobce o podvodném jednání korporace FONOTIX TRADE. Jednání této korporace tak nemůže jít k tíži žalobce.
9. Žalobce trvá na tom, že prokazatelně nikdy nebyl v kontaktu s korporací FONOTIX TRADE, tedy původcem daňového podvodu, ani s korporací stojící mezi FONOTIX TRADE a jeho dodavatelem, a žalovaný to ani netvrdí. Tvrzené povědomí žalobce o účasti na daňovém podvodu, nepřijetí rozumných opatření a nedostatku dobré víry je tedy nutné posuzovat pouze u vztahu mezi žalobcem a dodavatelem, přičemž žalobce tvrdí, že ze vztahu se svým dodavatelem nemohl dovodit pochybnosti o jeho důvěryhodnosti či znaky podvodného jednání. Dodavatel byl v předmětných obchodních vztazích konstantně po všech stránkách spolehlivý, při zahájení spolupráce s ním si žalobce ověřil, že dle zápisu v obchodním rejstříku podniká v oblasti obchodu již od roku 2007, že je evidován jako spolehlivý plátce DPH a že má v obchodním rejstříku zveřejněny účetní závěrky včetně v té době aktuální závěrky za rok 2012 (závěrku za rok 2013 měl možnost zveřejnit až do konce roku 2014). Na žádost žalobce, který měl v té době již zkušenost s neuznáním odpočtu daně za květen a červen 2012 z dodávek od jiného dodavatele, mu pak dodavatel pravidelně měsíčně předkládal kopie svých přiznání k DPH včetně dokladů o úhradě zde vykázané daně, které žalobce správci daně v průběhu daňové kontroly doložil. Žalobce tedy trvá na tom, že byl vůči dodavateli v předmětných obchodních vztazích nadstandardně obezřetný a že mu tak nelze vytýkat nedostatek dobré víry.
10. Mimoto, jak je žalobci známo, je dodavatel dodnes kontaktní, se správcem daně žalobce v průběhu předmětné daňové kontroly řádně spolupracoval, ve svědecké výpovědi ze dne 15. 11. 2017 dodání předmětného zboží žalobci za cenu včetně přepravy až do jeho areálu i další tvrzení žalobce jednoznačně potvrdil, následně ještě předložil správcem daně požadované doklady a až do 10. 12. 2015, tedy více než rok a půl po uskutečnění předmětných plnění, byl v registru plátců DPH veden jako spolehlivý plátce DPH.
11. Žalobce má dále za to, že postup orgánů finanční správy vykazuje vážné procesní vady, které způsobují jeho nezákonnost. Jak namítal již v odvolacím řízení, zpráva o daňové kontrole je pro svůj rozsah nesrozumitelná, zmatečná a vnitřně rozporná, takže odůvodnění prvostupňových dodatečných platebních výměrů nevyhovuje požadavkům § 102 odst. 3 a 4 daňového řádu, a je tak nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Mimoto se správce daně ve zprávě o daňové kontrole také nevypořádal se všemi námitkami podanými žalobcem v průběhu daňové kontroly. V průběhu odvolacího řízení pak žalovaný vydal dne 19. 2. 2020 výzvu k předložení důkazních prostředků, a to v rozporu s § 115 daňového řádu, neboť již správce daně v prvním stupni uzavřel, že žalobce splnění podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně zakotvených v § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“) prokázal.
12. V doplnění žaloby žalobce dále rozebírá procesní nedostatky použití znaleckého posudku č. 209-09/2015 vypracovaného Ústavem oceňování majetku při Ekonomické fakultě Vysoké školy báňské – Technické univerzity v Ostravě a jeho nedostatky z hlediska trhu burzovního a mimoburzovního. Žalobce namítá, že předmětem posudku není ocenění měděných katod, nýbrž cenotvorba měděných katod, tj. postup jakým způsobem se

v konkrétním období stanovovala cena měděných katod, zejména ve vztahu k londýnské burze kovů, tzv. London Metal Exchange, a rovněž i stanovení obvyklé provize obchodníků. Dále namítl, že nelze vycházet z ceny mědi v roce 2013, jak je probíráno ve znaleckém posudku, jestliže jde v případě žalobce o obchody uskutečněné v lednu až červenci 2014.

13. Žalobce má rovněž za to, že orgány finanční správy zastávají nesprávný názor, že odpočet na DPH lze v řetězci odepřít i několikrát, a že tedy je možné *de facto* DPH vybrat opakovaně. Žalobce je přesvědčen, že takovýto postup nemá zákonný podklad a je protiústavní. Postup správce daně je tak nezákonný a ústavně nekonformní.

III. Vyjádření žalovaného a další podání stran ve věci

14. Žalovaný ve vyjádření v podrobnostech odkázal na napadené rozhodnutí, jelikož žalobní argumentace z velké části kopíruje odvolací námitky.
15. Žalovaný konstatuje, že námitka žalobce, která se týká uplynutí lhůty pro stanovení daně, vychází z nesprávného předpokladu, resp. názoru o tom, že se po dobu těchto mezinárodních dožádání lhůta nestavěla. V daném případě figurovaly v řetězci zahraniční společnosti, přičemž zajištění informací prostřednictvím mezinárodních dožádání nelze považovat za účelové, jak tvrdí žalobce. Vzhledem k nekontaktnosti dodavatele katod v České republice neměl správce daně jinou možnost, jak ověřit reálnost uskutečnění (velkoobjemových) dodávek pro žalobce. Konkrétně předmětem žádosti byly informace o silniční motorové nákladní dopravě, která měla být uskutečněna slovenskou obchodní společností GARANT-SPED, s.r.o., v období leden 2014 až červenec 2014, jejíž předmětem byly měděné katody s označením „Cu katoda – polotovar, Grade A1740311“. Provedená mezinárodní dožádání nebyla svévolným krokem, nýbrž vyplynula z mezinárodní povahy obchodování subjektů v daném řetězci. Žalovaný musí též odmítnout ničím nepodloženou námitku žalobce týkající se tvrzené manipulace s údaji ve spisu. Předmětný správní spis je veden v souladu s příslušnými zákonnými ustanoveními a se spisovým a podpisovým řádem Finanční správy České republiky. S odkazem na předmětný spisový materiál žalovaný konstatuje, že písemnosti č. A83 a A84 představují rozdílné odpovědi v rámci mezinárodního dožádání; byť se obě nějakým způsobem týkají slovenské obchodní společnosti GARANT-SPED s.r.o., každá obsahuje jiné informace. Výhrada žalobce, že se jedná o duplicitní žádost, tak není případná.
16. Žalovaný má na rozdíl od žalobce za to, že v dané věci zjištěné objektivní okolnosti svým souhrnu tvoří logický, ničím nenarušený a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují, že žalobce o své účasti na podvodu na DPH mohl a měl vědět. S odkazem na ustálenou judikaturu správních soudů je třeba uvést, že objektivní okolnosti nelze pro závěr o vědomé účasti (resp. neúčasti) daňového subjektu na podvodu na DPH hodnotit toliko izolovaně, ale zejména v jejich souhrnu. Význam objektivních okolností totiž tkví právě v jejich komplexnosti.
17. Žalobce nakoupené zboží prodával v rámci několika málo dnů, převzetí zboží vždy předcházela úhrada na slovenský bankovní účet dodavatele V-Voříšek CZ s.r.o. (dále jen „V-Voříšek“; přitom se jedná o českou společnost disponující českým bankovním účtem), z CMR listů muselo být žalobci zřejmé, že se zboží přepravuje mezi větším množstvím subjektů. Žalobce neměl uzavřenou žádnou písemnou smlouvu, a to za situace, kdy hodnota

šetřených transakcí přesáhla 220 milionů Kč (včetně DPH), což činilo za jednotlivá zdaňovací období cca 40 až 60 % všech žalobcem přijatých plnění. Žalobcem předložené dokumenty měly pouze formální povahu, neboť přestože bylo zjištěno, že se zástupci společnosti V-Voříšek v místě překládky zboží nevyskytovali, dodací listy jsou opatřeny razítkem této společnosti, dodací listy, které poskytla prvostupňovému správci daně společnost V-Voříšek, naopak nejsou orazítkovány žalobcem. Rovněž byly zjištěny rozpory ohledně certifikátů deklarujících kvalitu měděných katod a nesrovnalosti ve fotodokumentaci. Vlivem umělého snížení kupní ceny společností FONOTIX TRADE bylo ve zbytku řetězce obchodováno zboží pod jeho burzovní cenou, přičemž tuto skutečnost musel žalobce vědět, neboť v rámci daňové kontroly uvedl, že burzovní cenu zboží sledoval. Dále byly zjištěny nesrovnalosti v CMR listech, které neodpovídají dalším skutkovým zjištěním, resp. tvrzením žalobce. Dodavatel V-Voříšek, který disponoval českým bankovním účtem, po žalobci požadoval v průběhu sedmi měsíců obchodování platbu na tři různé slovenské bankovní účty, v tomto případě je třeba poukázat na institut ručení, neboť v souladu s § 109 odst. 2 písm. b) zákona o DPH je platba na zahraniční bankovní účet důvodem pro ručení příjemce zdanitelného plnění za nezaplacenou daň. Předmětem obchodování byly měděné katody nejvyšší kvality (označení Grade A), tj. katody s čistotou mědi 99,99 %, oproti tomu jsou však údaje na daňových dokladech společnosti V-Voříšek, kde je uvedeno „*Cu mix 95 %*“, kvalita zboží měla být deklarována certifikáty, které však žalobce předložil pouze ke čtyřem z 58 dodávek, přičemž i tyto certifikáty se navíc jeví jako falešné. Předmětné (stěžejní) obchody tvořící cca 40 až 60 % všech vstupů nijak neprezentoval na svých webových stránkách, k tomu navíc žalobce následně od roku 2015 najednou přestal s měděnými katodami úplně obchodovat. Žalovaný tak musí zcela odmítnout nepodloženou domněnku žalobce, že by založil své závěry na okolnostech, které souvisí s prokázáním předmětných plnění. Žalovaný jednoznačně konstatoval naplnění formálních i hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH. A jako odvolací orgán nijak nerozporoval faktický průběh obchodních transakcí, oproti tomu na základě skutkových zjištění nelze než považovat zapojení některých článků předmětného řetězce za formální bez náležitého ekonomického opodstatnění.

18. K namítané nezákonnosti výzvy žalovaný uvedl, že požadavek na zaslání fotografií dokumentujících zboží neznamená, že by měl žalovaný pochybnosti o faktické existenci plnění či o naplnění formálních a hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně. Předmětnou výzvou nebylo požadováno *prokázání* určitých skutečností, nýbrž žalobce byl v souladu s § 115 odst. 1 daňového řádu vyzván k doložení určitých dokladů. Bylo zcela na něm, zda požadavek žalovaného naplní, či nikoliv. Oproti tomu správce daně v prvostupňovém řízení vydal výzvu k prokázání skutečností ze dne 20. 9. 2018, ve které uvedl své podezření stran zapojení žalobce do daňového podvodu, přičemž součástí výzvy byla rovněž jednotlivá zjištění a důkazy na základě kterých prvostupňový správce daně k uvedenému závěru dospěl. Žalobce pak měl možnost doložit přijatá opatření, která by osvědčila jeho jednání v dobré víře.
19. K námitce žalobce, že se společností FONOTIX TRADE nebyl nikdy v kontaktu, žalovaný nejprve připomíná, že je třeba od sebe striktně odlišovat nestandardnosti obchodování v řetězci, tj. skutečnosti uváděné pouze pro popis podvodného řetězce, které nemusí (ale zároveň mohou) být objektivními okolnostmi kladenými k tíži daňového subjektu, resp. vědomost daňového subjektu se v rámci tohoto kroku nezkoumá, a jednotlivé objektivní okolnosti, které již mohl daňový subjekt svým jednáním a chováním ovlivnit. Z logiky věci

se mohou některé skutečnosti překrývat (jako v daném případě) a současně svědčit o existenci podvodu i o vědomé účasti žalobce na něm. Žalobce tak zjevně směšuje jednotlivé fáze tzv. několikastupňového testu, když ze skutečnosti, že se společností FONOTIX TRADE nebyl nikdy v kontaktu, zkratkovitě dovozuje, že o podvodném jednání nevěděl ani nemohl vědět. K tomu nutno doplnit, že identifikovanou chybějící daň právě u společnosti FONOTIX TRADE žalobce v podané žalobě nikterak nerozporuje. Žalovaný jednoznačně uvedl, že zjištění ohledně společnosti FONOTIX TRADE pak byla využita pouze v souvislosti s konstatováním existence podvodu a odvolateli nebyla kladena k tíži.

20. Žalovaný dále zdůraznil, že žalobcem tvrzená opatření nelze i s ohledem na ostatní zjištěné skutečnosti zdaleka považovat za dostatečná. Co se týče tvrzení žalobce stran ověření plnění daňových povinností dodavatele, žalovaný konstatuje, že žádné žalobcem získané daňové přiznání (resp. jeho kopie) není opatřeno podacím razítkem či jiným dokladem o jejich faktickém podání, jedná se toliko o prosté vyplněné formuláře. Žalobce tak z těchto listin nemohl usuzovat, že daňová přiznání byla fakticky podána. Navíc správce daně zjistil, že za zdaňovací období měsíce února roku 2014 nebylo daňové přiznání společností V-Voríšek podáno, a to ani po předchozí výzvě.
21. Co se týče žalobcem namítané nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí o odvolání (příp. již zprávy o daňové kontrole jako součásti odůvodnění rozhodnutí prvostupňového správce daně), žalovaný toto zcela odmítá, neboť má za to, že odůvodnění napadeného rozhodnutí o odvolání splňuje veškeré požadavky uvedené v § 102 odst. 3 a 4 daňového řádu ve shodě s požadavky kladenými na prezkoumatelnost správních rozhodnutí vyjádřenými v judikatuře správních soudů. Dle ní je rozhodnutí o odvolání prezkoumatelné, pokud je z něj patrné, na základě čeho bylo rozhodnuto, a je v něm vysvětleno, z jakých důvodů jsou námitky účastníka řízení shledány nedůvodnými.
22. K žalobcem tvrzené absenci znaleckého oprávnění žalovaný uvedl, že účelem předmětného znaleckého posudku nebylo zhodnocení standardů při obchodování s mědí, ale pouze s těmito obchody související cenotvorba. V tomto směru žalovaný setrvává na svém závěru, že odbornost zpracovatele posudku k oceňování mj. podniků, nemovitostí, movitého majetku či báňských podniků a ložisek nerostů je třeba s ohledem na rozsah předmětného znaleckého posudku považovat za zcela adekvátní. K otázce procesní použitelnosti znaleckého posudku žalovaný poznamenává, že v souladu s § 93 odst. 1 a 2 daňového řádu lze jako důkazních prostředků užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně, přičemž jako důkazní prostředky lze použít i veškeré podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jimi vedená řízení, jakož i podklady převzaté z jiných daňových řízení nebo získané při správě daní jiných daňových subjektů. Nelze přisvědčit žalobci v tom, že by předmětný znalecký posudek získaný jako listina z jiného daňového řízení vykazoval nedostatečnou důkazní schopnost. Co se týče žalobcem vytýkaných nedostatků předmětného znaleckého posudku, žalovaný uvedl, že není zřejmé, proč by nebylo možné znalecký posudek použít také na rok 2014, když šlo o posouzení obecných principů při cenotvorbě, které nemají vztah ke konkrétnímu období. K tvrzení žalobce, že předmětný znalecký posudek nereflektuje obchodování na mimoburzovním obchodu a že odchylku od burzovní ceny ve výši 5,29 % nelze považovat za výjimečnou, žalovaný konstatuje, že v případě mimoburzovního obchodování je cena zboží dána vůlí smluvních stran. Nicméně je třeba současně konstatovat (a žalobce toto ve své argumentaci zcela pomíjí, že základní cena katod sice může být obchodníkem určena za cenu nižší než burzovní, nicméně k této

ceně je dále nutné připočítat další náklady spojené s provedením obchodu. Jednat se bude zejména o náklady na přepravu k odběrateli, skladování zboží apod. Pokud i po započtení těchto nákladů a následně rovněž marže (bez níž by obchodování postrádalo smysl), nepřesahuje cena zboží burzovní cenu, jedná se nepochybně o zjevně podezřelou okolnost předmětných obchodů. Ve světle uvedeného pak toliko relativizující argumentace žalobce nemůže obstát.

23. K námitce vícenásobného výběru daně pak žalovaný uvedl, že nelze bez dalšího zaměňovat pojmy výběr DPH a odepření nároku na odpočet DPH. Odepření nároku na odpočet DPH z důvodu účasti na daňovém podvodu je judikaturou aprobovaným hmotněprávním důsledkem souvisejícím s účastí daného daňového subjektu na tomto podvodu. Odepření nároku na odpočet přitom nesplňuje výběr daně chybějící v podvodném řetězci ani nepředstavuje vybrání daně dvakrát či vícekrát (srov. např. rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 26. 3. 2021, č. j. 55 Af 4/2018-46).
24. Z výše uvedených důvodů žalovaný soudu navrhl, aby žalobu jako nedůvodnou zamítl.
25. V replice žalobce reagoval na sdělení žalovaného, že požadování kopie přiznání k DPH za předmětná zdaňovací období leden 2014 až červenec 2014 od přímého dodavatele V-Voříšek dostatečnou obezřetnost žalobce vůči němu neprokazuje, neboť na těchto předložených listinách není vyznačeno podací razítko příslušného správce daně a žalobce z nich tak nemohl usuzovat, že tato přiznání byla fakticky podána, a navíc bylo zjištěno, že přiznání za únor 2014 dodavatel nepodal. Dle žalobce žalovaný naprosto ignoruje konstantní námitku žalobce, že si k jednotlivým kopiím těchto přiznání pořizoval od dodavatele zároveň také kopie poštovních poukázek o úhradě zde vykázané daňové povinnosti na účet příslušného správce daně, na kterých výše úhrady vždy přesně odpovídala vykázané dani za předmětné zdaňovací období, což považuje za nesporný důkaz o tom, že předmětná přiznání byla dodavatelem řádně podána, neboť by nebylo logické, aby na účet správce daně platil DPH k nepodaným přiznáním. Žalobce je přesvědčen, že postupoval vůči dodavateli nadstandardně obezřetně, neboť předmětné kopie jeho přiznání k DPH ve vazbě na poštovní poukázky o úhradě zde vykázané daně mu dostatečně dokládaly jak daňovou bezúhonnost dodavatele v předmětných obchodních vztazích, tak zachování daňové neutrality DPH mezi dodavatelem a žalobcem, když daň ze všech zkoumaných transakcí takto dodavatel prokazatelně řádně uhradil. Žalobce i ve svých dalších podáních setrval na své žalobní argumentaci.
26. Ve vyjádření k replice a dalšímu podání žalobce žalovaný uvedl, že přes argumentaci žalobce, že měl k dispozici daňová přiznání od dodavatele, žalovaný setrvává na svém závěru, že tuto skutečnost nelze považovat jako adekvátní opatření sloužící k zamezení účasti na podvodu na DPH. Z časového hlediska, i kdyby žalobce disponoval daňovým přiznáním opatřeným podacím razítkem a dokladem o úhradě daně, nevypovídá tato skutečnost nic o obezřetnosti žalobce při samotném uskutečnění předmětných obchodů. Žalobci, resp. jeho zástupci, musí být známo, že daňová přiznání daňové subjekty podávají nejdříve až po uplynutí zdaňovacího období, za která jsou podávána (tj. až po uskutečnění obchodních transakcí). Proto již z povahy věci tvrzení žalobce nic nevypovídají o obezřetnosti, resp. dostatečnosti opatření k zamezení účasti na podvodu. Dle žalovaného navíc skutečnost, že má žalobce k dispozici daňová přiznání svého dodavatele, nelze považovat za standardní a lze důvodně pochybovat o tom, zda žalobce takto postupuje v rámci všech obchodů se svými obchodními partnery (tj. vyžaduje od nich daňová přiznání,

včetně dokladů o úhradě daňové povinnosti). Naopak lze spíše usuzovat o účelovém tvrzení a předložení předmětných důkazů, kdy byl žalobce při vědomé účasti na podvodu na DPH veden snahou následně „obstarat“ důkazy, aby obhájil svoji obezřetnost, resp. přijatá opatření. Žalovaný dále setrval na závěrech učiněných v napadeném rozhodnutí. V doplnění vyjádření žalovaný dále odkázal na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 20. 10. 2021, č. j. 30 Af 61/2019-151, týkající se odběratele žalobce.

27. Žalobce v reakci na vyjádření žalovaného uvedl, že nelze k závěrům odkazovaného rozsudku ze dne 20. 10. 2021, č. j. 30 Af 61/2019-151, v nyní projednávané věci přihlížet, neboť se nejedná o závazné rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, a poukazuje na skutkové rozdíly obou věcí.
28. V dalším vyjádření žalovaný odkázal na rozsudek Soudního dvora Evropské unie (dále také jen „SDEU“) ze dne 24. 11. 2022 ve věci C-596/21, *Finanzamt M*, který je dle žalovaného stěžejním k posouzení námitky žalobce ohledně vícenásobného výběru daní.

IV. Procesní okolnosti řízení

29. Žalobce v žalobě současně požádal soud, aby jeho žalobě přiznal odkladný účinek, a to z důvodu hrozby výkonu žalobou napadeného rozhodnutí, který by pro žalobce znamenal neúměrnou újmu. Žalobce zmínil obdobný případ odepření odpočtu daně za zdaňovací období květen a červen 2012, v němž mu nakonec dal zapravdu Nejvyšší správní soud svým rozsudkem ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017-31. Žalovaný se však závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu neřídil a odvolání žalobce ve věci zamítl podruhé. Přesto žalobce, pomocí úvěru, takto vyměřenou daň, ve výši téměř 9 000 000 Kč, uhradil, k čemuž by dle názoru žalobce měl soud přihlídnout.
30. Žalovaný s návrhem na přiznání odkladného účinku žalobě vyjádřil nesouhlas.
31. Usnesením ze dne 1. 12. 2020, č. j. 29 Af 73/2020-79, krajský soud žalobě odkladný účinek přiznal.

V. Posouzení věci soudem

32. Soud v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) bez nařízení jednání přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, včetně řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná** (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
33. Soud předesílá, že v souladu s konstantní judikaturou Nejvyššího správního soudu (srov. bod 19 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2019, č. j. 2 As 284/2018-38) nelze rozhodné skutečnosti nahradit obecným odkazem na argumenty uplatněné v podáních činěných v předcházejícím řízení před správními orgány. Žalobce je povinen jím spatřované důvody nezákonnosti naříkaného rozhodnutí explicitně v žalobě uvést a vymezit tak rozsah soudní kontroly rozhodnutí správního orgánu. Soud se proto žalobními body zabýval jen v rozsahu, v jakém byly žalobcem uplatněny v žalobě, případně v dalších podáních učiněných k soudu. Soud zároveň dodává, že podoba žaloby předurčuje podobu rozhodnutí soudu; řízení před správními soudy je ovládáno zásadou dispoziční. Žalobní námitky v podstatě kopírují námitky odvolací, o kterých bylo rozhodnuto napadeným rozhodnutím. Krajský soud se ztotožnil se závěry

učiněnými žalovaným v napadeném rozhodnutí. Napadené rozhodnutí je důkladné a je z něj zřejmé, jakými úvahami se správní orgán při rozhodování řídil, soud proto v podrobnostech na obsah napadeného rozhodnutí odkazuje (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS).

34. Předně se soud zabýval žalobní námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Bylo by totiž předčasné zabývat se právním posouzením věci samé, pokud by bylo napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné. Námitku nepřezkoumatelnosti soud neshledal důvodnou a příležitou. Napadené rozhodnutí je dle soudu srozumitelné, strukturované a ve sporných otázkách dostatečně odůvodněné. Soud zároveň shledal, že žalobce měl dostatečný prostor se vyjádřit ke všem podkladům rozhodnutí a žalovaný reagoval na všechny podstatné aspekty projednávané věci a relevantní námitky, které v daňovém řízení žalobce vznesl. Napadené rozhodnutí obsahuje rozbor a zhodnocení podkladů rozhodnutí, úvahy, kterými se správní orgán řídil při hodnocení skutkového stavu, při výkladu právních předpisů a jejich jednotlivých ustanovení, jakož i to, proč byly aplikovány způsobem, který vedl k výslednému rozhodnutí. V projednávané věci rozhodnutí žalovaného vadou nepřezkoumatelnosti netrpí, neboť je zřejmé, z jakého zjištěného stavu věci žalovaný vycházel a jak jej právně posoudil; hodnocení správnosti a úplnosti skutkových a právních úvah, na kterých žalovaný poté své rozhodnutí založil, je již otázkou zákonnosti. Napadené rozhodnutí proto není nepřezkoumatelné, a to ať už z důvodu nesrozumitelnosti, pro nedostatek důvodů ani pro vnitřní rozpornost.

V. a) Námitka prekluze

35. Žalobce namítal, že daň byla vyměřena po uplynutí lhůty pro stanovení daně. Podle jeho názoru uplynula lhůta dne 5. 5. 2019, tedy tři roky ode dne po zahájení daňové kontroly a nemohla ji stavět mezinárodní dožádání.
36. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu platí, že „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.“
37. Z § 148 odst. 3 daňového řádu dále plyne, že „byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.“
38. Podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu platí, že „lhůta pro stanovení daně neběží po dobu ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost nebo do dne odeslání oznámení o ukončení mezinárodní spolupráce při správě daní v dané věci.“
39. Z citovaných ustanovení vyplývá, že prekluzivní lhůta pro stanovení daně činí tři roky. Zákon přitom stanoví, v jakých případech se lhůta přerušuje a běží znovu od počátku, a v jakých se staví. Pro nyní projednávanou věc je relevantní především to, že se lhůta staví ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost.

40. Ze správního spisu soud zjistil, že daňová kontrola byla u žalobce zahájena dne 5. 5. 2016. Dále soud zjistil, že správce daně v průběhu daňové kontroly zaslal celkem pět žádostí o mezinárodní spolupráci při správě daní:
- a) dne 1. 12. 2016 byla odeslána žádost o mezinárodní výměnu informací č. j. 4440149/16/3002-60563-707746 na Slovensko, žádost se týkala informací ohledně přepravy měděných katod k žalobci prováděnou společností PRIZMA s.r.o. a odpověď byla doručena dne 14. 3. 2017 (č. j. 1104297/17);
 - b) dne 9. 12. 2016 byla odeslána žádost o mezinárodní výměnu informací č. j. 4420965/16/3002-60563-707746 na Slovensko, žádost se týkala informací ohledně přepravy měděných katod k žalobci prováděnou společností GARANT-SPED s.r.o. a odpověď byla doručena dne 23. 5. 2017 (č. j. 2694676/17);
 - c) dne 9. 12. 2016 byla odeslána žádost o mezinárodní výměnu informací č. j. 4423342/16/3002-60563-707746 na Slovensko, žádost se týkala informací ohledně přepravy měděných katod k žalobci prováděnou společností ŠTEHOR, spol. s r.o. a odpověď byla doručena dne 21. 3. 2017 (č. j. 1514584/17);
 - d) dne 9. 12. 2016 byla odeslána žádost o mezinárodní výměnu informací č. j. 4428423/16/3002-60563-707746 na Slovensko, žádost se týkala informací ohledně přepravy měděných katod k žalobci prováděnou společností EUROCAM – Transport & Logistics, s.r.o. a odpověď byla doručena dne 7. 3. 2017 (č. j. 961825/17 a 1103346/17);
 - e) dne 30. 12. 2016 byla odeslána žádost o mezinárodní výměnu informací č. j. 4669503/16/3002-60563-707746 do Maďarska, žádost se týkala informací ohledně přepravy měděných katod k žalobci prováděnou společností HUNCARGO SERVICE KERESKEDELMI ÉS SZOLGÁTATÓ KORLÁTOLT FELELŐSÉGŰ TÁRSASÁG a odpověď byla doručena dne 22. 2. 2017 (č. j. 2694676/17).
41. Jak vyplývá z výše uvedeného, lhůta pro stanovení daně začala v daném případě opětovně běžet dne 5. 5. 2016, kdy správce daně zahájil daňovou kontrolu. Jelikož se jedná o lhůtu hmotněprávní a nikoli procesní, vztahuje se na počítání lhůt právě § 148 daňového řádu, a nikoliv § 33 daňového řádu (srov. rozsudek NSS ze dne 18. 6. 2021, č. j. 5 Afs 21/2020-56, č. 4225/2021 Sb. NSS). Podle § 148 odst. 3 daňového řádu přitom lhůta běží ode dne, kdy byl úkon (zde zahájení daňové kontroly) učiněn. Daň nelze stanovit po uplynutí tří let. Pokud by tedy nedošlo k dalším relevantním skutečnostem, uplynula by lhůta pro stanovení daně dnem 5. 5. 2019. Dále je však třeba posoudit relevantní okolnosti, které mohly lhůtu přerušit či stavět – v nyní posuzované věci jsou to mezinárodní dožádání.
42. Jak vyplývá z § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu, lhůta pro stanovení daně se po dobu mezinárodního dožádání staví. Důvodem je skutečnost, že správci daně je po danou dobu věc „odňata“, či je závislá na výsledku řízení, které do pravomoci správce daně nespadá. Mezinárodní dožádání je ovšem nutno, stejně jako jakékoliv jiné úkony ovlivňující lhůtu pro stanovení daně, posuzovat materiálně. Mezinárodnímu dožádání, které je uskutečněno neúčelně (tedy jehož přínos pro řízení je zanedbatelný), nebo které je dokonce činěno jen za účelem získání času, nelze účinky stavení lhůty přiznat. Soud se proto musel zabývat nejen tím, po jak dlouhou dobu byl v důsledku mezinárodních dožádání běh prekluzivní lhůty staven, ale i tím, zda mezinárodní dožádání souvisela s předmětným daňovým řízením a zda byla důvodná.

43. Dle judikatury Nejvyššího správního soudu nelze důvodnost mezinárodního dožádání posuzovat jen podle jeho úspěšnosti (viz rozsudek ze dne 29. 7. 2021, č. j. 2 Afs 39/2020-56). Není tedy podstatné, že dožádáním nebylo zjištěno nic, co by pro posouzení věci mělo význam. Na druhou stranu, ačkoliv výsledek mezinárodního dožádání není podstatný, tak nepostačuje pouhé odeslání „jakékoli“ žádosti o mezinárodní spolupráci. Správci daně sice svědčí značná míra uvážení ohledně vedení daňové kontroly, což zahrnuje posuzování a dokazování různých i méně pravděpodobných variant předpokládaného skutkového stavu; pod tuto diskreci ovšem nespádají úkony, jež ve skutečnosti vybočují ze zákonného účelu řízení, typicky provádění zjevně nadbytečných či ve vztahu k rozhodným skutečnostem irelevantních nebo neúčelných důkazů. To by totiž mohlo vést k administrativnímu zatížení daňového subjektu v míře větší, než kterou je podle zákona povinen snášet (viz rozsudek NSS ze dne 30. 4. 2014, č. j. 6 Afs 46/2014-39). V rozsudku ze dne 26. 11. 2020, č. j. 10 Afs 228/2019-53, NSS rovněž konstatoval, že aby mezinárodní dožádání mělo za účinek stavění prekluzivní lhůty, musí správce daně v žádosti o mezinárodní spolupráci položit takové otázky, které ze své povahy mohou přinést odpověď na podstatné okolnosti věci. V rozsudku ze dne 23. 8. 2022, č. j. 3 Afs 24/2021-75, v bodě 31, pak NSS shrnul, že „(a) zde musí existovat **objektivní potřeba mezinárodní spolupráce**, neboť správce daně nemohl příslušné informace či důkazy získat vlastní činností; (b) z hlediska účelu řízení **nesmějí být informace či důkazy požadované v rámci mezinárodní spolupráce zjevně nadbytečné** – naopak se musejí týkat podstatných skutkových okolností a (c) **úspěšnost žádosti o mezinárodní spolupráci není rozhodující**.“ (pozn.: zvýraznění je původní).
44. V nyní posuzované věci byla všechna mezinárodní dožádání činěna za účelem zjištění toku zboží přímo k žalobci, a jelikož si správce daně tyto informace nemohl obstarat jinak (přeprava byla zajišťována zahraničními subjekty), je splněna podmínka objektivní potřeby mezinárodní spolupráce. Informace, které byly žádostmi o mezinárodní výměnu informací poptávané, nemohl správce daně získat jinak a byly potřebné pro zjištění toku zboží v kontrolovaném řetězci. Vzhledem k tomu, že správce daně přistoupil k mezinárodním dožádáním půl roku po zahájení daňové kontroly, nelze mít ani za to, že by tak činil jen z důvodu „získání času“.
45. Jak bylo uvedeno výše, lhůta pro stanovení daně začala v daném případě nově běžet zahájením daňové kontroly dne 5. 5. 2016. Prekluzivní lhůta přitom podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu neběžela v době ode dne odeslání relevantních žádostí o mezinárodní spolupráci až do dne obdržení odpovědí na tyto žádosti. Vzhledem k časovému překryvu jednotlivých žádostí a odpovědí na ně se jednalo o období od 1. 12. 2016 [zaslání žádosti o mezinárodní spolupráci ad a)] do 23. 5. 2017 [odpověď na žádost o mezinárodní spolupráci ad b)] – celkem o 173 dnů. Daň proto měla být stanovena do 25. 10. 2019 (5. 5. 2016 + 3 roky + 173 dnů). Platební výměry, které byly vydány dne 9. 8. 2019, byly tedy vydány v zákonné lhůtě a námitka prekluze je proto nedůvodná.
46. Soud ze správního spisu také zjistil, že žádné z mezinárodních dožádání nebylo učiněno duplicitně, jak namítá žalobce. Dané vyplývá i z přehledu dožádání (viz bod 40 tohoto rozsudku), kde je zřejmé že každé z dožádání se týkalo jiné přepravní společnosti.
- V. b) *Námitka nesprávného posouzení podmínek pro odeřnění nároku na odpočet DPH*
47. Stěžejní námitkou podané žaloby je polemika žalobce se závěry žalovaného ohledně jeho vědomosti o zapojení do řetězce transakcí stíženého podvodem na DPH.

48. Soud proto hodnotil, zda žalovaný odepřel žalobci nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z důvodu jeho vědomé účasti na daňovém podvodu oprávněně, či nikoliv.
49. Soud nejprve uvádí, že vnitrostátní úprava daně z přidané hodnoty se v jednotlivých členských státech EU řídí směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice“), která nahradila šestou směrnicí Rady 77/388/EHS ze dne 17. 5. 1977, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu. Z judikatury Soudního dvora Evropské unie vyplývá, že situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně podvodně nebo zneužívajícím způsobem, je výjimkou z principu, že při splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně je daňovému subjektu tento nárok přiznán (srov. rozsudek SDEU ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, Mahagében a Péter Dávid, bod 41).
50. Samotná existence podvodného jednání k odepření nároku na odpočet nestačí. Nárok na odpočet není dotčen, jestliže v řetězci dodávek bylo jedno z předcházejících nebo následujících plnění zasaženo daňovým podvodem, pokud to daňový subjekt nevěděl nebo vědět nemohl (viz bod 45 a 49 rozsudku SDEU ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, Axel Kittel a Recolta Recycling, nebo rozsudek SDEU ze dne 28. 7. 2016 ve věci C-332/15, Giuseppe Astone). Je proto nutné zkoumat existenci daňového podvodu a v případě jeho zjištění musí správce daně pro odepření nároku na odpočet daně prokázat, že o tomto podvodu osoba povinná k dani věděla nebo vědět mohla a měla (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 12. 2016, č. j. 9 Afs 115/2016-57, nebo ze dne 27. 2. 2018, č. j. 4 Afs 228/2017-31).
51. V nyní projednávané věci žalovaný potvrdil, že žalobce splnil zákonné podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně podle § 72, resp. § 73 zákona o DPH. Nárok na odpočet daně mu proto mohl být odepřen jen tehdy, pokud by správní orgány prokázaly skutečnosti, s nimiž judikatura SDEU zánik nároku spojuje (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017-31, bod 36). Současně však platí, že není povinností správních orgánů či soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod; musí však být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval, přičemž správce daně může vycházet i jen z indicií, které mu jsou k dispozici (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38, č. 3505/2017 Sb. NSS, bod 33, nebo ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60, č. 3275/2015 Sb. NSS, bod 28).
52. Posuzování toho, zda daňový subjekt nerokující si odpočet daně „zavinil“ svou účast na podvodu na DPH, musí z povahy věci následovat až poté, co správce daně prokáže, že k daňovému podvodu vůbec došlo. Nejvyšší správní soud ostatně již v bodě 56 rozsudku ze dne 30. 5. 2013, č. j. 1 Afs 13/2013-61, zdůraznil, že v daňovém řízení musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Pokud by tomu tak nebylo, jen stěží by správce daně mohl unést důkazní břemeno stran prokázání existence objektivních okolností, na základě kterých příslušný daňový subjekt věděl nebo musel vědět, že předmětným plněním účastní transakce zasažené daňovým podvodem (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018-43, bod 21).
53. Pro posouzení, zda se žalobce účastnil podvodu na DPH spáchaného některým z účastníků v řetězci, je třeba postupovat v několika krocích. Nejprve je třeba zjistit, zda k podvodu spáchanému dodavatelem došlo. Pokud ano, je třeba na základě objektivních skutkových okolností posoudit, zda žalobce věděl, anebo měl vědět, že se svým nákupem účastní plnění,

které je součástí podvodu na DPH, a zda přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017-43, bod 41).

1. Existence podvodu (chybějící daně)

54. Žalovaný v bodech 43 až 56 popsal řetězec subjektů od německého výrobce Aurubis (viz schéma řetězce na str. 13 napadeného rozhodnutí), přes několik článků řetězce v České republice, v jehož rámci žalobce přijal plnění (měděné katody) od svého dodavatele V-Voříšek a následně je prodal odběrateli AMIPOL ZLÍN s.r.o. Uvedl rovněž, že k narušení daňové neutrality došlo u společnosti FONOTIX TRADE, která nikdy nepodala přiznání k DPH a nebylo u ní možné prověřit předmětné transakce.
55. S tímto hodnocením se soud ztotožňuje. Ostatně žalobce ani argumentaci žalovaného (resp. správce daně) v tomto směru nezpochyboval.

2. Vědomost žalobce o podvodu

56. Žalobce však brojil proti závěrům žalovaného, že na základě zjištěných objektivních okolností bylo prokázáno, že o podvodu na DPH věděl nebo vědět mohl a že nepřijal dostatečná opatření, aby své účasti na podvodu zabránil.
57. Ze správního spisu vyplývá, že žalovaný v napadeném rozhodnutí převzal závěry správce daně a v bodech 57 až 124 jako objektivní okolnosti označil rizikovost komodity, rychlost přepravy zboží, rychlost přeprave zboží, absence kvalitativní kontroly zboží, rychlé ukončení plnění daňových povinností jednotlivých článků řetězce, cena zboží, způsob úhrady zboží, padělané certifikáty zboží a absence byť jen rámcové smlouvy.
58. V podané žalobě brojil žalobce proti jednotlivým závěrům správce daně vztahujícím se k dílčím objektivním okolnostem. Soud považuje za nadbytečné podrobně rekapitulovat závěry žalovaného v tomto směru (neboť ty jsou účastníkům známy z příslušných pasáží napadeného rozhodnutí). Níže však stručně reaguje na dílčí výtky žalobce k jednotlivým objektivním okolnostem, přičemž soud konstatuje, že závěry Nejvyššího správního soudu z rozsudku ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017-31, nejsou na nyní posuzovanou věc zcela přenositelné. Ačkoliv se v odkazovaném rozsudku také jednalo o daňový podvod, do kterého měl být žalobce zapojen, a taktéž šlo o obchod s měděnými katodami, tak šlo jiná zdaňovací období, o jiný řetězec dodavatelů a odběratelů a závěry o daňovém podvodu byly vyvozeny z jiných okolností.
59. Za zásadní objektivní okolnost považuje soud v daném případě nízkou cenu prodávávaného zboží, která se pohybovala pod cenou obchodovanou na LME (stejně jako u odběratele žalobce – společnosti AMIPOL ZLÍN s.r.o., viz rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 20. 10. 2021, č. j. 30 Af 61/2019-151).
60. Žalobce v průběhu daňového řízení tvrdil, že sledoval burzovní cenu zboží, a že předně cena pořizovaného zboží s průměrnou minusovou odchylkou od burzovní ceny ve výši 5,29 % není tak nestandardně nízká, že by mu měla signalizovat daňový podvod. Žalobce dodal, že s předmětnou komoditou kovů totiž obchoduje na mimoburzovním trhu, a nákupem nad burzovní cenou, jak po něm setrvale požaduje správce daně i žalovaný by při následném prodeji tohoto zboží již nemohl dosáhnout zisku, neboť při navýšení této nákupní ceny

ještě o marži, by od něho v mimoburzovních podmínkách žádný obchodník toto zboží nekoupil.

61. Soud se však ztotožnil se závěry žalovaného, že obchodování s katodami za cenu cca o 5,29 % nižší oproti oficiální burze, nebylo zcela standardní, a nejednalo se pouze o drobnou odchylku. Jak uvedl žalovaný, k ceně, za kterou žalobce katody od svého dodavatele nakoupil, je totiž nutné přičíst rovněž náklady na přepravu zboží, které bylo vyloženo přímo ve skladu žalobce, a dále marži pro daného dodavatele. Z toho je zřejmé, že samotná cena katod musela být oproti cenám na burze výrazně nižší, což mělo v odvolateli vyvolat oprávněné pochybnosti, a to zvláště když šlo o pravidelné dodávky o velkém objemu (viz tabulka č. 1 ve zprávě o daňové kontrole), a to navíc za situace, kdy žalobce byl až několikátým článkem v řetězci a nenakupoval zboží přímo od výrobce.
62. Nízká cena zboží tak podle soudu signalizuje, nedostatečnou obezřetnost žalobce, a to zvláště za situace, kdy sám dlouhodobě s tímto druhem zboží obchoduje, a navíc jak sám několikrát zopakoval ve svých podáních, měl být obezřetnější z důvodu dřívějšího vyšetřování daňového podvodu v řetězci, jehož se účastnil. Obchodování za nestandardně nízkou cenu tak svědčí o nedostatečném prověření předmětných obchodních transakcí. Cena obchodovaného zboží tak tvoří i podle soudu stěžejní objektivní okolnost.
63. S námitkou, že pokud by obchodoval žalobce za vyšší ceny, tak by nikdy žádné zboží neprodal, se žalovaný přesvědčivě vypořádal v bodě 94 a 95 napadeného rozhodnutí.
64. K posouzení „standardnosti“ ceny jistě přispěl i znalecký posudek ze dne 2. 9. 2015, č. j. 209-09/2015, zpracovaný Ústavem oceňování majetku při Ekonomické fakultě Vysoké školy Báňské – Technické univerzity Ostrava. Nelze však se žalobcem souhlasit, že by mu žalovaný přikládal vyšší důkazní váhu, naopak z napadeného rozhodnutí vyplývá, že tento znalecký posudek byl využit toliko podpůrně k ověření závěrů orgánů finanční správy. Z hodnocení znaleckého posudku nevyplývá, že by žalovaný stavěl svůj závěr o neobvykle nízké ceně právě z tohoto posudku.
65. Naopak neobvyklé postupy při dopravě zboží, kterou si žalobce sám nezajišťoval, nelze klást žalobci k tíži, a to v souladu s již zmiňovaným rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017-31.
66. Soud se ztotožnil s žalovaným i v hodnocení dalších objektivních okolností jako je platba zboží a jeho kvalita. Žalobce musel již před dodávkou zboží znát platební podmínky svého dodavatele. A pokud jak tvrdí žalobce, preferoval nákup zboží od tuzemského dodavatele, nemohlo mu uniknout, že jeho dodavatel (ač šlo o českou společnost) požaduje uskutečnění plateb na slovenský účet, resp. na tři různé slovenské účty. Jak vyhodnotil žalovaný, samo o sobě nemusí jít o nijak neobvyklou obchodní praxi a tento způsob úhrady je v souladu se zákonem, měla tato skutečnost (ve spojení s dalšími zde uvedenými indiciemi) v žalobci vyvolat vyšší potřebu obezřetnosti. Soud se pak ztotožňuje s názorem žalovaného, že vyšší míra obezřetnosti v takovém případě je odůvodněna rovněž v souvislosti s institutem ručení, neboť v souladu s § 109 odst. 2 písm. b) zákona o DPH je platba na zahraniční bankovní účet důvodem pro ručení příjemce zdanitelného plnění za nezaplacenou daň. Již jen z toho důvodu měl žalobce ve svém vlastním zájmu zjišťovat další podrobnosti o svém dodavateli a dalších zapojených subjektech.
67. Soud se ztotožnil i s hodnocením další objektivní okolnosti, kterou byla kvalita obchodovaného zboží. Vzhledem k tomu, že správní orgány prokázaly nepravost

certifikátů předložených správcem daně žalobcem (viz bod 117 napadeného rozhodnutí) a žalobce dlouhodobě obchoduje s tímto materiálem, mohly a měly mu tyto certifikáty signalizovat, že obchodní transakce není v pořádku. Jak sám žalovaný dodal, i skutečnost, že žalobce předložil pouze 4 z 58 certifikátů (dle svědecké výpovědi pana M. W., zaměstnance žalobce, byly certifikáty přiloženy vždy k dodacímu listu a faktuře). Z tohoto žalovaný vyvodil, že žalobce si buďto certifikáty k ostatním dodávkám nearchivoval (což značí o jeho neobežřetnosti), nebo ostatní certifikáty od svého dodavatele ani neobdržel a v tomto případě měl však zjišťovat důvod. Zkušenému obchodníkovi s drahými kovy tato skutečnost nepochybně mohla signalizovat problémovost obchodní transakce. Pokud žalobce těmito skutečnostmi nevěnoval žádnou pozornost, svědčí to o jeho nedostatečné obezřetnosti a přispívá to k závěru o jeho vědomosti o podvodu na DPH.

68. Další problematickou objektivní okolností byla podle žalovaného absence alespoň rámcové dohody na prodej měděných katod (viz bod 69 napadeného rozhodnutí). Nestandardní se žalovanému jevil zejména fakt, že nebyla uzavřena ani zcela obecná smlouva na objednávky rizikové komodity, a nebylo tedy vyjasněno množství, cena, kvalita, termín dodávek atd. Soud konstatuje, že na základě dlouhodobé bezvadné spolupráce je akceptovatelný nižší standard smluvní dokumentace (viz rovněž rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 252/2017-31). Na druhou stranu je však nutné zohlednit i skutkové okolnosti nyní projednávané věci, kdy žalobce jako zkušený obchodník s mědí nijak nereagoval na nejasný původ či zhoršenou kvalitu obchodovaného zboží, změnu účtů pro platby zboží či nestandardní cenu zboží. Proto v nynějším případě soud souhlasí se žalovaným absence rámcové smlouvy zboží může navozovat fakt, že žalobce v podstatě na obchodování s daným typem zboží ekonomický zájem neměl a do transakcí se zapojil z jiných důvodů.
69. Žalovaný jako další objektivní okolnost uváděl rychlost přeprodáváného zboží ve spojení s padělkou certifikátů. Je pravdou, že řetězec transakcí, kdy se zboží z Německa prodávalo do České republiky, v tuzemsku putovalo přes několik článků a následně bylo prodáno zpět do Německa v řádu několika málo dní, nepůsobí zcela standardně. Soud však shledává, že samotnou rychlost provádění obchodů nelze žalobci přičítat k tíži jako objektivní okolnost. Jednak při obchodování s drahými kovy běžně dochází k rychlé formě přeprodeje, jednak žalobce o této skutečnosti nemusel mít vůbec povědomost, neboť s ostatními články řetězce nespolupracoval. Tato dílčí nesprávnost však nic nemění na výše uvedeném závěru, že žalobce si jako zkušený obchodník počínal neobežřetně.
70. K odkazům žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017-31, soud uvádí, že v případě řešeném Nejvyšším správním soudem (a následně i Krajským soudem v Brně v rozsudku ze dne 30. 9. 2021, č. j. 29 Af 59/2019), byla daňovému subjektu vytýkána finančními orgány zejména nekontaktnost jeho dodavatelů a jiné okolnosti, které nastaly až poté, co došlo k předmětným plněním. Oproti tomu v nynějším případě je vědomost žalobce o účasti na podvodu dovozována zejména z nestandardně nízké ceny, z nedostatečné kontroly zboží a z okolností uzavření obchodu s dodavatelem V-Voříšek, tedy okolnostmi, které zde byly již při uzavírání obchodu, resp. při první dodávce zboží. Přestože tedy ke ztrátě daně došlo o několik článků dříve v řetězci, je soud přesvědčen, že žalovaný snesl dostatečné objektivní okolnosti, z nichž lze učinit přesvědčivý závěr o tom, že žalobce mohl nebo měl vědět o tom, že se zapojením do předmětných obchodních transakcí účastní podvodu na DPH. Žalovaný tak podle soudu své důkazní břemeno o vědomosti žalobce o podvodu na DPH unesl.

71. Krajský soud poznamenává, že neztotožňuje s námitkou vícenásobného vybrání daně a v podrobnostech odkazuje na vyjádření žalovaného (viz bod 23 výše). Ani žalobcem odkazovaný rozsudek C-596/21, *Finanzamt M*, v tomto smyslu nehovoří ve prospěch žalobce.
72. Soud dodává, že účast na podvodu byla prokázána také u dvou odběratelů žalobce – AMIPOL ZLÍN s.r.o. (viz rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 20. 10. 2021, č. j. 30 Af 61/2019-151) a CPD – Services s.r.o. (viz rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 24. 9. 2021, č. j. 55 Af 44/2019-121).

3. Přijetí rozumných opatření

73. Soud souhlasí rovněž se závěry žalovaného v bodech 126, 127, 129 až 131 a 136 až 140 rozhodnutí, že žalobce nepřijal dostatečná opatření, která po ní mohou být rozumně požadována, aby své účasti na podvodu zabránil, a to právě s hledem na dřívější zkušenosti s prověřováním obchodních transakcí z roku 2012. Soud se zvláště ztotožňuje s názorem žalovaného, že je zvláštní, že žalobce nepřijal základní jednoduchá opatření jako je uzavření kupní smlouvy, kontrola účetních závěrek, vedení řádné dokumentace, a na místo toho po svém dodavateli požadoval předložení daňových přiznání, z nichž však jejich reálné podání nijak nevyplývá.
74. Jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 1. 2008, č. j. 9 Afs 67/2008-147, je věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost podmínkám na trhu a snažil se dbát bezproblémovosti svých obchodních partnerů. Zásadní podle soudu jsou v tomto ohledu podezřele nízká cena, nedostatečná kontrola kvality a absence detailní smluvní úpravy. Obchoduje-li žalobce s drahými kovy, vyžaduje to vyšší míru kontrolních opatření, neboť měděné katody jsou rizikovou komoditou. Žalobcem doložená přijatá opatření nemá soud za dostatečná, resp. má tato opatření za zmatečná a nelogická.
75. Námitka nesprávného posouzení otázky vědomosti žalobce podvodu na DPH tak není důvodná.

VI. Závěr a náklady řízení

76. Soud tak na základě všech výše uvedených skutečností neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
77. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 30. května 2023

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu