



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Lenky Oulíkové a soudců Mgr. Miroslava Makajeva a Mgr. Martiny Kotouček Mikoláškové ve věci

žalobkyně: **EKO Logistics s.r.o.**, IČO 26710170,  
sídlem Tyršova 68, Týnec nad Labem,

zastoupená advokátem Mgr. Jakubem Hajdučkem,  
sídlem Sluneční náměstí 2588/14, Praha

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 7. 2021, č. j. 24794/21/5300-21444-711869,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

**Vymezení věci a obsah podání účastníků**

1. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí, jímž žalovaný změnil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 4. 5. 2017, č. j. 2625702/17/2111-50522-208266 (dále jen „platební výměr za srpen“) tak, že text věty na straně první „podle § 251 odst. 1 písm. b) daňového řádu vám z částky doměřené oproti poslední známé dani vzniká povinnost uhradit penále ve výši 20 %, tj. v částce 274 264 Kč“ se vypouští. Část textu věty na straně třetí znějící: „Doměřená daň včetně penále v celkové výši 1 645 584 Kč je splatná v náhradní lhůtě v souladu s § 143 odst. 5 a § 251 odst. 3 daňového řádu“ se mění následovně:

„Doměřená daň v celkové výši 1 371 320 Kč je splatná v náhradní lhůtě v souladu s § 143 odst. 5 daňového řádu.“. V ostatním zůstal výrok napadeného rozhodnutí beze změny.

2. Soud pro přehlednost odůvodnění rozhodnutí předesílá, že daň byla doměřena z důvodu neuznání nároku na odpočet DPH za přijaté plnění – dodání niklových (dále jen „Ni“) katod, neboť dle žalovaného byla přijatá plnění zasažena podvodem na DPH, o němž žalobkyně měla a mohla vědět.
3. V žalobě žalobkyně uplatnila řadu námitek proti napadenému rozhodnutí a řízení, které k jeho přijetí vedlo, z nichž soud identifikoval následující žalobní body.
4. Žalobkyně prvním žalobním bodem popírá samu existenci daňového podvodu, přičemž odkazuje na rozsudek Soudního dvora EU ve spojených věcech C 439/04 a C 440/04 Axel Kittel proti Belgickému státu (Axel Kittel), z něhož vznikl tzv. „Axel Kittel test“, přičemž následně zpochybňuje splnění konkrétních kroků algoritmu prokazování daňového podvodu. U prvního kroku má za to, že přiznaná, ale nezaplacená daň nemůže být vyhodnocena jako tzv. ztracená daň (druhý žalobní bod), přičemž v žalobě opakovaně namítala, že společnost MAPROTESS GROUP a.s., IČO 28226925, dříve Orlen steel a.s., DIČ CZ28226925 (dále jen „ORLEN STEEL“) daň přiznala. Dále má žalobkyně za to, že žalovaný nebyl schopen vysvětlit vztah mezi domněle ztracenou daní, vymáháním její úhrady a domnělou nekontaktností osob ORLEN STEEL (třetí žalobní bod). S odkazem na druhý krok Axel Kittel testu pak namítala, že insolvenční správce ORLEN STEEL nezjistil žádné úkony, které by zkracovaly majetkovou podstatu a kterým by, byť neúspěšně, odporoval. Nebylo tak zjištěno (prokázáno), že by ORLEN STEEL neuhradila daň cíleně, jak požaduje rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci *Lakum*. Žalovaný tak neprokázal naplnění podmínek druhého kroku Axel Kittel testu – ztrátu daně v důsledku podvodu (čtvrtý žalobní bod). Podle žalobkyně pak žalovaný nepředložil jediný důkaz ke třetímu kroku Axel Kittel testu, tj. neunesl důkazní břemeno, že žalobkyně uplatnila nárok na odpočet z plnění, které bylo zasaženo podvodem. Žalobkyně pak s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2020, č. j. 6 Afs 83/2020-32, zdůraznila, že je nezákonnost zesílena tím, že žalovaný odepřel nárok na odpočet ve vyšší částce (1 371 320 Kč), než kterou ORLEN STEEL nezaplatila coby daňovou povinnost za třetí čtvrtletí 2012 ve výši 1 335 637 Kč (pátý žalobní bod).
5. V šestém žalobním bodě žalobkyně namítala, že žalovaný nepřipustně přenáší výběr daně na žalobkyni, aniž by vyčerpал možnosti výběru daně od toho, kdo ji dluží. Žalobkyně odkázala na ustanovení § 66 odst. 1 písm. b) zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZOK“), podle kterého stíhá odpovědnost za zaplacení daně coby součást předpisů péče řádného hospodáře členy statutárního orgánu. Pokud Finanční úřad pro hlavní město Prahu nezákonně nevyužil možnosti získat úhradu ztracené daně od členů statutárního orgánu, nemůže žalovaný přenášet povinnost k úhradě daně formou odepření nároku na odpočet na žalobkyni, protože ve svém důsledku by měla být žalobkyně odpovědná za pochybení státu.
6. Sedmým žalobním bodem žalobkyně namítá, že existují pochybnosti o nepodjatosti úředních osob Lenky Polišíenské a Jitky Książkové, které u ní prováděly daňovou kontrolu. Uvádí, že tyto úřední osoby u ní prováděly postup k odstranění pochybností na DPH za zdaňovací období říjen 2012, který byl shledán nezákonným zásahem, jak deklaroval Krajský soud v Praze rozsudkem ze dne 28. 4. 2015, č. j. 45 Af 28/2013-181. Žalobkyně tvrdí, že jí byla nezákonným postupem způsobena škoda nejméně ve výši 510 550 Kč na právních

výdajích, a úřední osoby jsou tak nepřímými dlužnicemi žalobkyně, neboť stát má vůči nim regresní nárok podle § 17 zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem (dále jen „zákon o odpovědnosti státu“). Žalobkyně nesouhlasila se závěrem Krajského soudu v Praze a žalovaného, že by připuštění rizika podjatosti úředních osob na základě možného regresního nároku vedlo k paralyzování činnosti státních orgánů. Žalobkyně uvedla, že takovou podmínku absence rizika podjatosti daňový řád nezná a množství úředních osob je dostatečné, aby k němu nedošlo. Žalobkyně dále namítá, že uvedené úřední osoby prověřuje Policie České republiky, Národní centrála proti organizovanému zločinu, v řízení č. j. OKFK-5478-104/TČ-2014-251202-C, v souvislosti s výše uvedeným nezákonným postupem k odstranění pochybností. Dle žalobkyně existuje podezření, zda situace vzniklá u žalobkyně nebyla vyvolána snahou o získání úplatku poskytnutého formou daru fotbalovému klubu, kde působil bývalý nadřízený jmenovaných úředních osob Ing. K. po skončení pracovního poměru

u správce daně. Trestná činnost jmenovaného měla dle žalobkyně spočívat ve vytváření umělých doměrků daní, jež měl za úplatek likvidovat.

7. Osmým žalobním bodem žalobkyně namítá, že založil-li správce daně svá rozhodnutí na chybějící dani u bezprostředních dodavatelů žalobkyně, neměl jí odeprít nárok na nadměrný odpočet, ale měl aplikovat institut ručení podle § 109 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2012 (dále jen „zákon o DPH“). K tomu cituje rozsudky Krajského soudu v Ostravě ze dne 20. 12. 2017, č. j. 22 Af 33/2016-60, a ze dne 10. 5. 2018, č. j. 22 Af 101/2016-54 (dále jen „rozsudky KS v Ostravě“). Dle žalobkyně má správa daní podle § 1 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), jediný cíl, a to správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady; ochrana a zajištění fungování systému DPH není cílem správy daní a daňovým orgánům nepřisluší, neboť jim plnění tohoto cíle žádný pramen práva neukládá a z ústavní zásady enumerace veřejnoprávních povinností plyne, že jej naplňovat nesmí. Žalobkyně nerozporuje, že jak odeprání nároku na odpočet daně, tak i ručení podléhají různým podmínkám a ustanovením směrnice Rady č. 112/2006/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice“). Smysl odeprání nároku na odpočet daně je však dle názoru žalobkyně tentýž jako smysl ručení podle § 109 zákona o DPH, tedy u konkrétního plátce správně určit výši DPH. V opačném případě by dle žalobkyně Nejvyšší správní soud nemohl v rozsudku ze dne 30. 11. 2017, č. j. 4 Afs 140/2017-54, konstatovat zákaz dvojího zdanění, resp. aplikace ručení a zajišťovacích příkazů na shodnou daň vůči témuž daňovému subjektu. Dle žalobkyně je třeba rovněž zohlednit, že institut ručení je pro plátce příznivější, neboť při jeho aplikaci nedochází ke vzniku penále ani úroku z prodlení. Jelikož je penále považováno za trestní sankci ve smyslu čl. 40 Listiny základních práv a svobod, bylo uloženo protiprávně, protože se daňovým orgánům nabízel nástroj šetrnější, a to právě ručení. Rozlišování cílů odeprání nároku na odpočet a ručení je dle žalobkyně vedeno mylnou představou, že v rámci odeprání nároku na odpočet může daňový orgán postihnout více článků v řetězci, což vylučuje rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60 (dále jen „Vyrtych“). Žalobkyně nakonec doplnila, že je o nezbytnosti testu proporcionality přesvědčena i generální advokátka Kokott, což vyplývá i z jejího stanoviska ze dne 14. 1. 2021 ve věci řízení před SDEU C-4/20 „ALTI“ OOD proti Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika“, a ačkoli nebyla její úvaha

do rozsudku převzata, prokazuje, že test proporcionality je nezbytné provést a staví tak oproti judikatuře tuzemských soudů přesvědčivý výklad, který ukládá daňovým orgánům postupovat podle zásady *in dubio mitius*.

8. Žalobkyně v devátém žalobním bodě uvádí, že SDEU v rozsudku ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling*, nspecifikoval, jak konkrétně stanovit, zda daňový subjekt měl a mohl vědět o podvodu na DPH, jehož se dopustil jiný subjekt. Poukazuje na výklad, který zaujal britský Court of Appeal (England and Wales) v rozhodnutí ve věci *Mobilx Ltd (in Administration) et al. v HMRC* [2010] EWCA Civ 517 (citace upravena soudem), v bodech 53-56, podle něhož nepostačuje, aby si byl daňový subjekt vědom *možného rizika* účasti na daňovém podvodu, ale musí být postaveno na jisto, že daňový subjekt věděl nebo měl vědět, že daná transakce je zatížena daňovým podvodem. Britský soud rozvedl podmínky odnětí nároku na odpočet vymezené v rozsudku ve věci *Kittel a Recolta Recycling* tak, že budou splněny, pokud jediným rozumným vysvětlením okolností provázejících plnění bylo spojení dané transakce s podvodem. Tento přístup dle žalobkyně potvrzuje též judikatura SDEU, např. rozsudky ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a Péter Dávid*, ze dne 6. 9. 2012 ve věci C-324/11, *Gábor Tóth*, ze dne 6. 12. 2012 ve věci *Bonik EOOD*, ze dne 18. 7. 2013 ve věci C-78/12, „*Evita-K*“ *EOOD*, nebo ze dne 13. 2. 2014 ve věci C-18/13, *Maks Pen EOOD*. Otázka dostatečnosti prověření je spíše doprovodnou skutkovou okolností. Rezignace na provedení prověření při existenci nestandardních okolností může pouze indikovat, že osoba povinná k dani o spojení s podvodem věděla nebo měla a mohla vědět. Ani prověření, které má daňový subjekt k dispozici, nemusí vést k závěru, že jediným rozumným vysvětlením transakce je spojení s podvodem. V takovém případě

nemůže skutečnost, že k prověření nedošlo, vést k závěru, že osoba povinná k dani o spojení s podvodem věděla nebo měla a mohla vědět. Za situace, kdy neexistují konkrétní indicie o podvodu, nelze po plátcí požadovat, aby dodavatele prověřoval a nahrazoval činnost daňové správy. Pokud by se s ohledem na okolnosti povinnost prověřit dodavatele aktivovala, nelze požadovat prověření, které je nepřiměřené okolnostem nebo není v možnostech daňového subjektu.

9. Dle desátého žalobního bodu v posuzovaném případě žalovaný založil své závěry také na neobvyklé výhodnosti nákupních cen katod z Ni. Při jejich stanovení ale vyšel z mezinárodních cen obchodovaných na LME, které nejsou dostatečně vypovídající, a nijak nezjistil reálné ceny, za které bylo obchodováno v ČR. Žalovaný se nijak nevypořádal s doloženým tvrzením žalobkyně, že na sekundárním trhu s kovy platí jiné ceny, než jaké platí na burze LME. Žalobkyně navrhla jako důkaz provést ceníky o výkupních cenách společnosti TSR s tím, že žalovaný jako důkaz tento ceník provedl, ale s jeho hodnocením žalobkyni neseznámil a porušil tak § 115 odst. 2 daňového řádu. Kdyby žalobkyni s hodnocením důkazů seznámil, žalobkyně by namítala, že výkupní ceníky dokazují, že pořizovací ceny Ni katod od ORLEN STEEL nebyly ničím podezřelé. Žalovaný dále postavil své závěry na tom, že společnost ORLEN STEEL měla sídlo na virtuální adrese, což však svědek Bronislav Vašek pro období roku 2012 popřel a pro rok 2012 toto tvrzení správce daně nevyvrátil (místní šetření bylo provedeno až v roce 2013). I kdyby však bylo sídlo ORLEN STEEL virtuální, neplyne z toho nic pro aplikaci Axel Kittel testu, protože žalobkyni nestihá povinnost prověřovat faktické místo výkonu ekonomické činnosti dodavatele. To potvrzuje i generální advokát (dnes soudce SDEU) Nilse Wahla, který ve

svém stanovisku a posléze vydaném rozsudku Soudního dvora EU ze dne 15. 11. 2017 ve spojených věcech C-374/16 a C-375/16 uvedl v bodě 61, že „[j]e například nemyslitelné, požadovat od osoby povinné k dani, aby ověřila, že adresa dodavatele na faktuře je místem, kde dodavatel skutečně vykonává hospodářskou činnost nebo má podnikatelské prostory, nebo že je dodavatel na této adrese v souladu s právem nebo skutečně usazen.“ Žalobkyně namítá, že ostatní skutečnosti nastaly či se staly zřejmými až po realizaci obchodu [přejmenování ORLEN STEEL a zrušení její registrace k DPH, její nekontaktnost pro správce daně a neodvedení DPH na výstupu, realizace dodávky prostřednictvím skladu v Rotterdamu, trestní stíhání jednatele společnosti VAMAX-X, s.r.o. (dále jen „VAMAX-X“) Radovana Vargy pro daňový trestný čin a konkurs této společnosti]. Okolnosti vlastnického a přepravního řetězce, stejně jako nákupní a prodejní ceny a obchodní či smluvní vztahy u jiných jeho článků žalobkyni nebyly známy a pakliže byly zjištěny správcem daně až *ex post*, nelze ani to žalobkyni přičítat k tíži. Navíc tvrzení, že ORLEN STEEL byla pro svého správce daně nekontaktní, nepředložila účetnictví a neumožnila ověřit údaje tvrzené v daňových přiznáních, považuje žalobkyně za nepravdivé, neboť svědek B. V. vše podstatné správci daně sdělil ve své svědecké výpovědi. Okolnost, že přepravu Ni katod ze Slovenska k žalobkyni zajistila na své náklady společnost VAMAX-X, není ničím neobvyklým a nedokládá formálnost zapojení ORLEN STEEL.

10. Žalobkyně dále jedenáctým bodem namítá, že správce daně v průběhu daňové kontroly zcela změnil právní posouzení, kterým odůvodnil doměření daně. Ve sdělení ze dne 15. 11. 2016, č. j. 4542696/16/2111-60562-203688, správce daně uvedl, že odpírá nárok na odpočet daně u přijatého plnění od ORLEN STEEL (nákup Ni katod) z důvodu, že žalobkyně neprokázala přijetí plnění od dodavatele deklarovaného na daňovém dokladu. Odepření nároku na odpočet daně u přijatého plnění od GENEVE STEEL s.r.o., DIČCZ27457591 (dále jen „GENEVE STEEL“) (nákup Cu katod) postavil správce daně na tvrzení, že žalobkyně byla zapojena do daňového podvodu tím, že nepřijala dostatečná opatření v boji proti daňovým podvodům. K tomu se žalobkyně vyjádřila v podání ze dne 11. 1. 2017. V přípisu ze dne 23. 3. 2017, č. j. 1254289/17/2111-60562-203688, správce daně konstatoval, že na základě vyjádření nedošlo ke změně kontrolního zjištění. Správce daně však zcela změnil právní kvalifikaci, neboť opustil názor, že žalobkyně neprokázala přijetí plnění od dodavatele ORLEN STEEL deklarovaného na daňovém dokladu, ale odepřel jí nárok na odpočet pro údajnou účast na daňovém podvodu. Žalobkyně v odvolání namítala, že jde

o podstatnou změnu, pro kterou nebyl správce daně oprávněn požadovat projednání zprávy o daňové kontrole, ale byl povinen dát žalobkyni prostor pro vyjádření podle § 88 odst. 3 daňového řádu, protože procesní obrana v případě neprokázání nároku na odpočet je zcela odlišná než v případě účasti na daňovém podvodu. Správce daně ale žádný prostor pro reakci na změnu právního hodnocení neposkytl, a proto byla žalobkyně zkrácena na svém právu garantovaném § 88 odst. 3 daňového řádu. Žalovaný v napadeném rozhodnutí poukázal na výzvu ze dne 27. 11. 2015, č. j. 4045122/15/2111-60562-203688, ze které však žalobkyně nemohla poznat, jak bude daňová kontrola ukončena. Tuto vadu mohl žalovaný napravit, pokud by žalobkyni před vydáním napadeného rozhodnutí seznámil se svým postojem, aby žalobkyně mohla doplnit odvolací argumentaci. Jelikož tak neučinil, rozhodnutí je překvapivé, a tedy nezákonné.

11. Žalobkyně dvanáctým žalobním bodem namítá, že správce daně postavil výsledek kontrolního zjištění uvedený ve zprávě o daňové kontrole na důkazech nezákonně

získaných v rozporu s § 93 odst. 1 daňového řádu. Krajský soud v Praze rozsudkem ze dne 28. 4. 2015, č. j. 45 Af 28/2013-181, určil, že postup k odstranění pochybností ve vztahu k DPH za zdaňovací období říjen 2012 byl nezákonný. Důvodem byla skutečnost, že postup k odstranění pochybností byl nezákonně zahájen i nezákonně prováděn. Žalobkyně zastává názor, že z nezákonného postupu k odstranění pochybností nemohou povstat zákonné důkazy. Uvedený závěr má dle žalobkyně oporu v rozhodnutích Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2007, č. j. 1 Afs 155/2005-70, ze dne 14. 10. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007-113, ze dne 9. 9. 2009, č. j. 2 Afs 58/2009-85, bodu 23, ze dne 30. 9. 2010, č. j. 9 Afs 46/2010-227, ze dne 23. 2. 2012, č. j. 8 Afs 38/2011-117, ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 105/2012-37, bodech 31-34, a zejména pak v rozsudku ze dne 25. 1. 2017, č. j. 4 Afs 182/2016-18 (dále jen „Likérka Drak“), v němž Nejvyšší správní soud uvedl, že jsou použitelné jen důkazy opatřené v době, kdy postup, v němž byly pořízeny, ještě nedosahoval nepřiměřeně extenzivních parametrů. V daném případě byl však postup k odstranění pochybností nezákonný celý. Na věc nedopadá rozsudek ve věci Jarý, jímž argumentoval žalovaný, neboť se týká toliko excesivně dlouho prováděného postupu správce daně. V daném případě byl postup k odstranění pochybností nezákonný nejen proto, že měla být prováděna daňová kontrola, ale i proto, že výzva k odstranění pochybností nedostatečně specifikovala pochybnosti. Podle rozhodnutí soudu ze dne 10. 1. 2017, č. j. 48 Af 45/2014-60, byly tedy odkazované důkazní prostředky pořízeny nezákonně.

12. Třináctým žalobním bodem žalobkyně dále poukazuje na to, že žalovaný založil napadené rozhodnutí na dvou protichůdných závěrech, a totiž že žalobkyně byla vědomým účastníkem daňového podvodu a současně že nebyla při výběru obchodních partnerů obezřetná. Podle judikatury je pojem „*vědět měl a mohl*“ originálním pojmem evropského práva, který je na místě vykládat jako nevědomou nedbalost. K tomu odkazuje na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2015, č. j. 1 Afs 92/2015-35, a ze dne 27. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-47, a ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016-28 (dále jen „Jutty“). Podle žalobkyně neobstojí názor krajského soudu, kterým bylo zrušeno první rozhodnutí žalované, že forma zavinění je nerozhodná. Trvá-li judikatura Nejvyššího správního soudu na závěru o nezbytnosti prokázání zavinění, musí být prokázána i jeho forma, které je určující charakter zavinění. Pojem „*věděl*“ o daňovém podvodu je naproti tomu třeba dle žalobkyně chápat jako úmyslné krácení daně. Vědomá účast vylučuje účast na daňovém podvodu ve smyslu pojmu „*vědět měl a mohl*“. Jelikož žalovaný založil rozhodnutí na obou důvodech, je napadené rozhodnutí vnitřně rozporné, a tedy nepřezkoumatelné.
13. Čtrnáctým žalobním bodem žalobkyně namítala, že se žalovaný ve vztahu k subjektivní stránce daňového podvodu nijak nevyjádřil k funkčnosti opatření žalobkyně proti daňovým podvodům, která v hospodářském roce 2012/13 nakoupila zboží za 742 839 tis. Kč a v předmětných obchodních případech šlo o tržby za 6,857 tis. Kč (nákup od ORLEN STEEL), tedy obchody představující 0,92 % tržeb žalobkyně. Podle žalobkyně tak žalovaný potvrdil, že byla obezřetná v 99,08 % případů, což svědčí o závěru, že se žalobkyně ani neobezřetností na daňových podvodech nepodílela.
14. Patnáctým žalobním bodem žalobkyně namítá, že pokud žalovaný svůj závěr vědomostního testu postavil na tom, že dodavatelé neměli webové prezentace, prokázala výslechem B. V., že šlo o dlouholetého známého obchodního partnera, u něhož nemusela ověřovat existenci webových stránek či reklamu. Nemůže proto jít o indicie o podezřelosti obchodů. Stejně tak nemůže o nedostatečné obezřetnosti žalobkyně svědčit okolnost, že přepravní trasa

neodpovídala pohybu zboží v řetězci, neboť žalobkyně v bodě 56 odvolání namítla, že se na organizaci přepravy nijak nepodílela, což žalovaný nevyvrátil. Napadené rozhodnutí je proto dle žalobkyně v tomto směru nepřezkoumatelné.

15. Šestnáctým žalobním bodem žalobkyně dále namítala, že v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu nebyla seznámena s novým dokazováním, neboť žalovaný v napadeném rozhodnutí jako další indicii neobezřetnosti žalobkyně uvedl, že dodavatelé nebyli přítomni u předání zboží žalobkyni. Správce daně na tomto tvrzení vědomostní test nezaložil, a žalobkyně se tak k němu nemohla vyjádřit. Dle žalobkyně je přitom naopak zcela neobvyklé, aby jednatelé dodavatelů absolvovali cestu kamionem za účelem předání, zejména když přeprava nezačínala ve skladu dodavatele.
16. Sedmnáctým žalobním bodem žalobkyně rozporuje závěry napadeného rozhodnutí, podle nichž koupila předmětné zboží za cenu v České republice nedosažitelnou, které považuje za nepřezkoumatelné. Žalobkyně namítá, že žalovaný nezjistil žádné ceny Ni na trhu v ČR a vycházel pouze z mezinárodních cen na londýnské burze (London Metal Exchange, dále jen „LME“), aniž zohlednil místo dodání a přepravní náklady. Žalobkyně namítá nesprávnost závěrů a nedostatečné zjištění skutkového stavu s odkazem na přílohy č. 1-5 Ni doplnění odvolání. Z přílohy č. 1 Ni vyplývá, že průměr odchylek reálných cen od ceny na LME byl cca 90 % z burzovní ceny na LME, nákup za 91 % hodnoty, který sjednala žalobkyně, tak nebyl ničím výjimečný. Historický vývoj cen Ni v roce 2012 svědčí o extrémním poklesu, dodavatel mohl Ni prodávat na základě svého staršího kontraktu či jej držet skladem. Žalobkyně uzavírá, že z okolností na trhu jí cena nepřipadala a nemusela připadat zvláštní, neboť odchylky od burzovní ceny Ni na sekundárním trhu byly značné. Dodavatel mohl získat Ni na základě dřívějších smluv výhodněji, popř. mohl koupit přebytek z hutě, která změnila výrobní program. Obchod odpovídal globálnímu trhu, na němž se žalobkyně pohybovala. Žalobkyní sjednaná cena byla vyšší než velkoobchodní cena dle ceníku společnosti TSR Czech Republic s. r. o., sídlem Sokolovská 192/79, Praha, IČO 40614875 (dále jen „TSR“). Není proto správné tvrzení, že cena sjednaná žalobkyní byla na českém trhu nedosažitelná. Žalobkyně má za to, že nejednala neopatrně, neboť sjednané ceny byly reálné, byla proto v dobré víře a za domnělou úslou daň neodpovídá.
17. Žalobkyně v osmnáctém žalobním bodě tvrdí, že žalovaný provedl nesprávně tzv. vědomostní test a nedostatečně objasnil skutkový stav, přičemž v odvolacím řízení představil svou obranu spočívající v tom, že neexistují žádné relevantní indicie. Daňové orgány přitom získaly zákonem č. 94/2018 Sb. kompetenci žádat od třetích osob údaje a dokumenty opatřené podle zákona o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu (dále jen „AML“). Opírá-li se žalovaný o závěr, že žalobkyně selhala v provedení opatření v boji proti daňovým únikům, lze očekávat, že daňové orgány vzhledem ke svým širším kompetencím získaly varovné informace mnohem dříve než žalobkyně. Pokud na finančních operacích nic podezřelého neshledaly, ačkoli měly silnější nástroje než žalobkyně, svědčí to o tom, že žalobkyně nemohla daňový podvod odhalit a jednala v dobré víře.

### Vyjádření žalovaného

18. Žalovaný s žalobou nesouhlasí a navrhuje ji zamítnout. Ve svých vyjádřeních odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí.

19. Žalovaný rozdělil žalobní body do následujících tematických okruhů: 1) chybějící daň, 2) Axel Kittel test, 3) zapojení žalobkyně do podvodu na DPH, 4) podjatost úředních osob správce daně, 5) ručení místo odepření nároku na odpočet, 6) změna právního názoru v průběhu daňové

kontroly, 7) důkazy získané v rozporu s právním předpisem, 8) protichůdné závěry žalovaného a 9) přijetí rozumných opatření. Dále žalovaný uvedl, že většinu žalobních námitek uvedla žalobkyně již v žalobě, o které rozhodl soud rozsudkem ze dne 22. 1. 2021, č. j. 43 Af 37/2018-87 (dále též jen „rozsudek č. j. 43 Af 37/2018-87“ nebo „zrušující rozsudek“), přičemž většinu žalobních námitek shledal soud nedůvodnými. Žalovaný tak odkázal na odst. 88 až 91 rozsudku, ve kterém krajský soud konstatoval existenci podvodu na DPH, včetně „chybějící daně“ a existenci takových objektivních skutečností, které svědčí o tom, že žalobkyně o svém zapojení do podvodu na DPH vědět mohla či měla. Žalovaný odkázal též na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 10. 2008, č. j. 2 Afs 80/2008-67, publ. pod č. 1744/2009 Sb. NSS, podle kterého, pokud krajský soud ve zrušujícím rozsudku některou žalobní námitku neshledal důvodnou, znamená to pro správní orgán, že posouzení této otázky není povinen měnit, vyjma případů, kdy dojde ke změně skutkového či právního stavu, která změnu právního hodnocení odůvodňuje. Tato vázanost vyslovenými právními závěry přitom podle žalované platí i pro krajský soud, k čemuž odkázala na nálezh Ústavního soudu ze dne 22. 12. 2010, sp. zn. III. ÚS 1275/10.

20. Žalovaný k argumentaci žalobkyně týkající se chybějící daně uvedl, že má za to, že byla v projednávané věci chybějící daň nade vší pochybnost prokázána, k čemuž odkázal i na odstavec 88 zrušujícího rozsudku. Dále doplnil, že k chybějící dani přistoupily další nestandardní okolnosti v řetězci, které svědčí o tom, že obchodní transakce v řetězci byly zasaženy podvodem na DPH. Ve věci se tak nejednalo o pouhé neodvedení daně. Žalovaný nepovažuje za důvodnou námitku, že lze chybějící daň vymáhat po původním dlužníkovi, neboť otázka vymahatelnosti chybějící daně po daňovém subjektu, který ji neodvedl, není z hlediska odmítnutí odpočtu na DPH jinému daňovému subjektu z důvodu zapojení do podvodu na DPH relevantní. Žalovaný připomněl, že daň nebyla vymožena ani v rámci insolvenčního řízení. Žalovaný je přesvědčen o tom, že chybějící daň byla u ORLEN STEEL postavena najisto. Uspokojení v insolvenčním řízení je menší než 5 %, proto ho je třeba vnímat jako marginální. Ohledně postupu podle § 66 odst. 1 písm. b) ZOK neměl správce daně žádné poznatky o porušení povinnosti statutárním orgánem a uvedený postup musí iniciovat insolvenční správce, správce daně nemá v tomto ohledu žádné právo. Žalovaný dále uvedl, že chybějící daň nedovozoval toliko na nekontaktnosti ORLEN STEEL, přičemž tato otázka byla vypořádána v odstavci 88 zrušujícího rozsudku.

21. K nenaplnění ani jednoho znaku tzv. Axel Kittel testu žalovaný uvedl, že podvodný řetězec nebyl dvoučlankový, ale devítičlankový. Podle žalovaného z judikatury nevyplývá, že by bylo nepřipustné zohlednit skutečnosti, které nastaly před dodáním zboží ORLEN STEEL. Ohledně existence nestandardních okolností v řetězci odkázal žalovaný na odst. 88 zrušujícího rozsudku. Ohledně otázky vědomostního testu žalovaný odkázal na napadené rozhodnutí, ve kterém popsal okruh šesti objektivních skutečností, ze kterých je zřejmé, že žalobkyně o svém zapojení do podvodného řetězce mohla a měla vědět. Objektivní skutečnosti přitom nemusí být samy o sobě nezákonné, avšak ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících skutečností, které svědčí o tom, že žalobkyně o

svém zapojení do podvodu na DPH věděla, nebo vědět mohla. Podle žalovaného byly naplněny všechny znaky tzv. Axel Kittel testu.

22. K zapojení žalobkyně do podvodu na DPH žalovaný nejprve konstatoval, že 6. odstavec na str. 13 žaloby až 1. odstavec na straně 16. žaloby uvádí teoretické pojednání týkající se odepření nároku na odpočet. Podle žalovaného se nejedná o konkrétní žalobní body, neboť z nich není zřejmá konkrétní vazba na žalobou napadené rozhodnutí. Dále žalovaný odkázal na odstavce 54 až 58 napadeného rozhodnutí, ve kterých popsal objektivní skutečnosti, které svědčí o tom, že žalobkyně o svém zapojení do podvodného řetězce měla a mohla vědět, přičemž doplnil, že ke shodnému závěru dospěl i soud v odstavci 91 zrušujícího rozsudku. Námitku týkající se nižší ceny niklu vypořádal žalovaný v odstavci 91 napadeného rozhodnutí, přičemž namítané skutečnosti nejsou způsobilé závěry žalovaného zvrátit, dále odkázal na závěry krajského soudu ve zrušujícím rozsudku. Námitka týkající se virtuálního sídla společnosti je vypořádána v odst. 93 napadeného rozhodnutí.
23. Ohledně podjatosti úředních osob žalovaný uvedl, že o námitce žalobkyně bylo rozhodnuto tak, že úřední osoby nebyly vyloučeny z daňové kontroly u žalobkyně, přičemž ke stejnému závěru dospěl i soud v odst. 68 zrušujícího rozsudku.
24. Námitka, že měl žalovaný aplikovat institut ručení a nikoli odepřít žalobkyni nárok na odpočet z důvodu zapojení žalobkyně do podvodu na DPH, byla podle žalovaného již vypořádána jako nedůvodná v odstavcích 69 až 71 zrušujícího rozsudku soudu. Žalovaný dále odkázal na usnesení Ústavního soudu ze dne 19. 10. 2021, sp. zn. IV. ÚS 1987/21, kde Ústavní soud konstatoval, že ručení podle § 109 zákona o DPH nemělo být upřednostněno před odepřením nároku na odpočet DPH z důvodu zapojení do podvodu na DPH.
25. Ani námitku změny právního názoru v průběhu daňové kontroly nepovažoval žalovaný za důvodnou a odkázal na odst. 79 zrušujícího rozsudku soudu, ve kterém potvrdil, že žalobkyně nebyla krácena na právu vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění.
26. Dále žalovaný uvedl, že i námitka týkající se důkazů získaných v rozporu s právním předpisem byla žalobkyní uplatněna a vypořádána dříve, přičemž odkázal na závěry soudu uvedené v odst. 72 zrušujícího rozsudku, ve kterém konstatoval, že důkazy opatřené v rámci nezákonně vedeného postupu k odstranění pochybností nelze bez dalšího považovat za nepoužitelné v jiném řízení.
27. Žalovaný poukázal na to, že i námitku protichůdných závěrů žalovaného vypořádal soud v odstavci 86 zrušujícího rozsudku jako nedůvodnou s odůvodněním, že typ podvodu nemá vliv na odepření nároku na odpočet DPH.
28. V souvislosti s námitkou na nevyjádření se žalovaného k funkčnosti přijetí rozumných opatření žalobkyní žalovaný opět odkázal na zrušující rozsudek, ve kterém byla shledána tato námitka v odstavci 95 jako nedůvodná. Žalovaný zároveň poukázal na to, že povinnost posoudit všechny odvolací námitky neznámá, že musí žalovaný reagovat na každou dílčí argumentaci a větu žalobkyně a tu obsáhle vyvrátit. Žalovaný odkázal i na odstavec 94 zrušujícího rozsudku, kterým soud shledal jako nedůvodnou námitku žalobkyně stran neuskutečňování přepravy žalobkyní. A v odstavci 93 zrušujícího rozsudku byla jako nedůvodná vyhodnocena námitka týkající se dlouhodobé spolupráce žalobkyně s panem Vaškem bez nutnosti prověření takového obchodního partnera, i podle závěru soudu tato skutečnost nezbavovala žalobkyni dostatečné obezřetnosti v předmětných obchodních transakcích.

29. Dne 18. 7. 2022 doručil žalovaný krajskému soudu vyjádření, ve kterém informoval o tom, že rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2022, č. j. 10 Afs 57/2021-65, zamítl Nejvyšší správní soud kasační stížnost žalobkyně proti zrušujícímu rozsudku. Žalovaný považuje citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu na zde projednávanou věc za nanejvýš přílehlavý, neboť je věc prakticky skutkově totožná, v obou věcech se jednalo o podvod na DPH, o kterém žalobkyně věděla, či mohla vědět a obě věci se liší toliko v osobě dodavatele, kteří ovšem byli personálně propojeni. I Nejvyšší správní soud dospěl v případě žalobkyně k závěru o existenci podvodu na DPH a zapojení žalobkyně do podvodu, o kterém měla a mohla vědět.

### Doplnění žaloby

30. Dne 9. 12. 2022 doplnila žalobkyně žalobu o nový žalobní bod, ve kterém namítala, že daňová kontrola DPH za zdaňovací období srpen 2012 byla fakticky zahájena nejpozději dne 8. 8. 2013, kdy bylo z odpovědi slovenské daňové správy zřejmé vše podstatné pro doměření DPH za toto zdaňovací období, a proto bylo napadené rozhodnutí i platební výměr za srpen vydány po marném uplynutí prekluzivní lhůty. Žalobkyně odkázala na závěry Krajského soudu v Praze vyjádřené v rozsudku ze dne 29. 3. 2022, č. j. 51 Af 12/2021-33, ve věci Tipsport, podle kterého dojde-li po nezákonně příliš rozsáhlé vyhledávací činnosti k *brzkému* zahájení daňové kontroly, je nezákonnost zhojena a nejedná se o opakovanou daňovou kontrolu, ovšem účinky § 148 odst. 3 daňového řádu

se vztahují k prvnímu úkonu v rámci vyhledávací činnosti. K obsahově shodnému závěru dospěl i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 7. 2022, č. j. 3 Afs 8/2020-41.

31. Žalobkyně dále namítala, že má za to, že daňová kontrola byla zahájena nezákonně, protože nebyla vydána výzva podle § 145 odst. 2 daňového řádu, a proto neměla účinky podle § 148 odst. 3 daňového řádu, ale nanejvýš podle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu, avšak ani ty podle žalobkyně neměla, protože daňová kontrola byla fakticky zahájena dne 8. 8. 2013. Žalobkyně také upozorňovala na to, že názor soudu ve zrušujícím rozsudku, ve kterém uvedl, že „*případný nezákonný postup správce daně by neměl vliv na zákonnost samotného doměření daňové povinnosti, ale pouze na předsepsání penále (srov. např. rozhodnutí NSS ze dne 26. 2. 2020, č. j. 10 Afs 268/2019-53, body 15-21)*“, byl eliminován rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2022, č. j. 4 Afs 356/2020-60, který v odstavci 53 uvedl, že citovaného rozsudku 10. senátu nelze brát jako konečné stanovisko, zda nezákonně zahájená daňová kontrola má vždy účinky podle § 148 odst. 3 daňového řádu. Žalobkyně tak namítá, že daňová kontrola formálně zahájená dne 10. 11. 2014 neměla žádný vliv na lhůty pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu, která marně uplynula dne 8. 8. 2016, protože daňová kontrola byla fakticky zahájena dne 8. 8. 2013, a proto byly napadené rozhodnutí a platební výměr za srpen vydány po marném uplynutí prekluzivní lhůty.

### Vyjádření žalovaného k doplnění žaloby

32. Žalovaný namítal, že žalobkyně uplatnila námitku materiálního zahájení daňové kontroly dříve než 10. 11. 2014 poprvé až v doplnění žaloby, čímž ji uplatnila po uplynutí dvouměsíční lhůty od oznámení žalobou napadeného rozhodnutí ve smyslu § 71 odst. 2 s. ř. s.

33. Žalovaný poukazoval na to, že nyní řešená věc se vztahuje ke zdaňovacímu období srpen 2012, zatímco žalobkyní zmiňovaný postup k odstranění pochybností se vztahoval ke zdaňovacímu období říjen 2012. Žalovaný přitom odmítá názor žalobkyně, že by měla být automaticky zahájena daňová kontrola i za další zdaňovací období, ve kterých by daňový subjekt spolupracoval se svým dlouholetým obchodním partnerem v případě, zahájil-li by správce daně daňovou kontrolu za jedno zdaňovací období a získal v ní určité listiny vztahující se k obchodování s tímto dlouholetým obchodním partnerem. Dále žalovaný s odkazem na ustanovení § 87 odst. 1 daňového řádu uvedl, že úkonem správce daně zahajujícím daňovou kontrolu musí být vymezen předmět a rozsah daňové kontroly, což se v projednávaném případě stalo 10. 11. 2014, nikoli dne 8. 8. 2013. Dále žalovaný upozornil na to, že v žalobkyní odkazovaných případech došlo k zahájení daňové kontroly za totožné období, pro které probíhala vyhledávací činnost. Žalobkyně tak podle žalovaného rozšiřuje judikované závěry i na případy, kdy by skutečnosti zjištěné v postupu k odstranění pochybností za určité zdaňovací období automaticky zahajovaly daňovou kontrolu i za jiná zdaňovací období, kde by daňový subjekt obchodoval obdobným způsobem. Takový výklad jde proti smyslu a účelu právní normy, neboť prolamuje princip právní jistoty, který nesmí být daňovému subjektu upřen. Žalovaný dále upozornil na to, že i v nyní projednávané věci dospěl krajský soud ve zrušujícím rozsudku k závěru, že správce daně neměl zahajovat daňovou kontrolu, ale měl vydat výzvu k podání dodatečného daňového přiznání podle § 145 odst. 2 daňového řádu, neboť ve věci existoval důvodný předpoklad pro doměření daně.
34. Žalovaný nesouhlasí s námitkou žalobkyně, že by byla překonána judikatura Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2020, č. j. 10 Afs 268/2019-53, rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2022, č. j. 4 Afs 356/2020-60. Správnost dřívějších závěrů Nejvyššího správního soudu potvrdil i Ústavní soud v usnesení ze dne 29. 6. 2021, sp. zn. III. ÚS 1522/21. Žalovaný má za to, že daňová kontrola byla zahájena dne 10. 11. 2014 prostřednictvím protokolu č. j. 405194/14/2111-60561-205928, přičemž měla vliv na přerušování lhůty pro stanovení daně. Platební výměr za srpen byl oznámen před uplynutím prekluzivní lhůty a jeho oznámení prodloužilo lhůtu pro stanovení daně o další rok. První rozhodnutí žalovaného bylo vydáno před uplynutím lhůty pro stanovení daně a jeho oznámení mělo za následek též prodloužení prekluzivní lhůty o jeden rok. Pod dobu soudního řízení prekluzivní lhůta neběžela, znovu začala plynout dne 12. 2. 2021, přičemž v té době ze lhůty zbývalo 371 dnů. Lhůta pro stanovení daně by tak uplynula dne 17. 2. 2022, avšak napadené rozhodnutí bylo vydáno dne 1. 7. 2021, tedy v rámci prekluzivní lhůty pro stanovení daně.

#### Doplnění žaloby ze dne 28. 5. 2023

35. Dne 28. 5. 2023 doručila žalobkyně soudu doplnění žaloby, ve kterém uvedla, že nyní tvrdí, že správce daně, resp. jeho právní předchůdce, prováděl ověření okolností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně k DPH za zdaňovací období srpen 2012 dávno před formálním zahájením daňové kontroly dne 10. 11. 2014 a nejednalo se o *vedlejší efekt* postupu k odstranění pochybností na DPH za zdaňovací období říjen 2012. Žalobkyně má za to, že správce daně cílevědomě prověřoval správnost údajů vztahujících se k DPH za zdaňovací období srpen 2012, i když nebyly pro stanovení DPH za zdaňovací období říjen 2012 potřeba, čímž fakticky zahájil daňovou kontrolu DPH za srpen 2012 již v prosinci roku 2012. Žalobkyně toto své tvrzení opírá o skutečnosti, že v dožádání zaslaném Finančnímu úřadu pro Prahu 1 ze dne 7. 12. 2012 žádal správce daně prověřit konkrétně fakturu

žalobkyně č. 120100033 ze dne 22. 8. 2012, dne 15. 2. 2013 provedl správce daně výslech svědka J. K., při kterém na str. 3 ověřuje konkrétní okolnosti nákupu v srpnu 2012, dne 1. 3. 2013 informoval správce daně žalobkyni, že odeslal dožádání na subjekty Fondel Metals, Sylvains, Zentrum, q2 emploerm Hoper Trade a Mamax, které se týkají výhradně DPH za zdaňovací období srpen 2012 (toto dovozuje z odst. 57 prvního rozhodnutí žalovaného). Žalobkyně dále uvedla, že dožádání k Finančnímu úřadu pro Prahu 1 ze dne 7. 12. 2012 bylo vyřízeno k 30. 1. 2013 a doplněno 4. 2. 2013, přičemž z obsahu je patrné ověřování správnosti DPH za zdaňovací období srpen 2012. V dožádání na společnost Rimeco pak požadoval správce daně informaci ze září 2012, která se vztahovala k nákupu žalobkyně od ORLEN STEEL v srpnu 2012, což tedy nijak nesouviselo s nárokem na odpočet žalobkyně na DPH za zdaňovací období říjen 2012, v dožádání ke společnosti VAMAX-X požadoval správce daně informaci ze srpna 2012, vztahující se výhradně k nákupu společnosti ORLEN STEEL, dne 24. 4. 2013 provedl správce daně výslech O. S., kdy získával konkrétní informace vztahující se k nákupu Ni katod v srpnu 2012, dne 8. 10. 2013 chtěl správce daně provést výslech J. Č., přičemž k námitkám zástupce žalobkyně, že se výslech nevztahuje k postupu k odstranění pochybností za zdaňovací období říjen 2012, správce daně trval na výslechu s odkazem na přepravu zahájenou dne 28. 9. 2012; dne 28. 11. 2013 provedl dožádaný správce daně výslech M. V., který se rovněž týkal přepravy zahájené dne 28. 9. 2012; dne 29. 11. 2013 provedl dožádaný správce daně výslech řidiče R. H., který se též týkal přepravy zahájené dne 28. 9. 2012, což se podle žalobkyně evidentně vztahuje k obchodům ze srpna 2012. Nakonec žalobkyně uvedla, že dožádaný správce daně provedl dne 9. 12. 2013 výslech J. Č., který se podle svého obsahu týkal již jen přepravy ze srpna 2012. Žalobkyně k doplnění žaloby předložila veškeré citované listiny a navrhovala jejich provedení jako důkazu.

### Doplnění žaloby ze dne 29. 5. 2023

36. V doplnění žaloby ze dne 29. 5. 2023 pak žalobkyně stručně uvedla, že k případné námitce žalovaného či úvaze krajského soudu, že při posouzení běhu prekluzivní lhůty DPH za zdaňovací období srpen 2012 je potřeba zohlednit, že neběží 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 podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu, odkázala žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 11. 2017, č. j. 10 Afs 206/2017-39, jímž bylo postaveno najisto, že § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu nelze aplikovat na daně vzniklé před účinností novely, která jej učinila součástí daňového řádu, tj. přede dnem 1. 1. 2014, přičemž v případě žalobkyně se jedná o DPH za zdaňovací období srpen 2012, a proto nelze toto ustanovení aplikovat.

### Skutková zjištění

37. Z obsahu správního spisu soud zjistil, že správce daně u žalobkyně dne 10. 11. 2014 zahájil daňovou kontrolu DPH za zdaňovací období měsíců října až prosince roku 2011 a ledna až srpna, listopadu a prosince roku 2012.
38. Zahájení daňové kontroly předcházel postup k odstranění pochybností ke zdaňovacímu období měsíce října 2012, přičemž soud měl k dispozici i tento správní spis. Správce daně do správního spisu v nyní projednávané věci ze sporného postupu pro odstranění pochybností převzal žádosti o výměnu informací o *missing trader* podvodu týkající se obchodů žalobkyně s Ni katodami v září a říjnu 2012 (neveřejná část spisu), protokol o projednání skutečností z žádosti holandské daňové správy ze dne 3. 12. 2012, při němž pan Kecl jako zástupce

žalobkyně k obchodům s Ni katodami uvedl, že žalobkyně uskutečnila několik obchodů s Ni katodami, obchod s Ni katodami však rozhodně není hlavním předmětem podnikání žalobkyně. Uvedl dále, že Ni katody žalobkyně nakupovala od ORLEN STEEL, kterou zastupoval B. V., dopravu zajišťoval dodavatel a dále je dodala společnosti Rimeco Aktieselskab (dále jen „Rimeco“). Tuto společnost zná dlouho, pomáhala žalobkyni obchodovat různé komodity, např. železný šrot či motory. Současně předložil dvě smlouvy o dodávkách Ni katod ze dne 20. 8. 2012, č. N 12158, a ze dne 24. 9. 2012, č. N 12189. Smlouvou o dodávce materiálu N 12158 ze dne 20. 8. 2012 se ORLEN STEEL zavázala dodat žalobkyni 24-25 t niklových katod (bez bližší specifikace) za cenu 11 532 EUR/t s místem předání Týnec nad Labem, v deklarované kvalitě (struktura kvality nerezů Cr/Ni/Mo) dne 22. 8. 2012. Ve smlouvě bylo uvedeno, že dodávka má být avizována nejméně den předem a dodací list označen číslem kontraktu. Smlouva je za žalobkyni jako odběratele podepsána J. S.. Správce daně měl k dispozici množství dokladů týkajících se dodávky niklových katod, včetně předmětné faktury č. 120100033 vystavené ORLEN STEEL dne 22. 8. 2012 na 23 994 kg Ni katod za cenu 11 532 EUR/t, dodací list s označením zboží Ni katody bez bližší specifikace a odkazu na smlouvu, výkupku č. V123228 s potvrzením převzetí 23 994 kg Ni katod bez bližší specifikace (bez odkazu na smlouvu) žalobkyní, mezinárodní nákladní list č. SK 699898 s uvedením odesílatele VAMAX – X s datem nakládky 20. 8. 2012 u této společnosti (Prakovce, Slovensko), na němž je jako příjemce ORLEN STEEL, místo vykládky u žalobkyně, Týnec nad Labem, na němž je opraven údaj o množství Ni katod z 23 996 kg na 23 994 kg, mezinárodní nákladní list s místem nakládky u žalobkyně, na němž je jako příjemce Rimeco, místo vykládky Rotterdam, dopravce NIKA Chrudim, s.r.o., fakturu za dopravu vystavenou žalobkyni společností NIKA Chrudim, s.r.o., na částku 25 000 Kč bez DPH s datem uskutečnění zdanitelného plnění 4. 9. 2012, potvrzení společnosti Rimeco z 5. 9. 2012 o obdržení 23 996 kg Ni katod za cenu 12 775 EUR/t, provize Rimeco 50 EUR/t, částka k úhradě 305 349,10 EUR, číselné označení 12138, fakturu č. 110265 vystavenou žalobkyní dne 11. 9. 2012 s datem zdanitelného plnění a splatnosti téhož dne dánské společnosti Rimeco za dodání Ni katod v množství 23 996 kg za cenu 12,775 EUR za kg s provizí pro Rimeco -0,05 EUR za kg, celkem na částku 305 349,10 EUR, kdy na zálohách mělo být uhrazeno 100 000 EUR.

39. Součástí spisu je též sdělení Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, územního pracoviště pro Prahu 1, ze dne 4. 2. 2013, dle kterého společnost ORLEN STEEL podala přiznání k DPH pouze za 1. čtvrtletí roku 2012, má nedoplatek na DPH, sídlo společnosti zapsané v obchodním rejstříku od 26. 10. 2012 na adrese Těšnov 1163/5, Praha 1, je pouze virtuální, do té doby bylo též pouze virtuální sídlo na adrese Maiselova 38/15, Praha 1. Ve spisu jsou dále založeny protokoly téhož územního pracoviště o místním šetření ze dne ze dne 24. 1. 2013 u daňového subjektu ORLEN STEEL, jehož zástupce potvrdil dodání barevných kovů žalobkyni, a odpověď na dožádání č. j. 1898985/13/2111-05403-203688 téhož územního pracoviště ze dne 5. 6. 2013 došla správci daně dne 10. 6. 2013 (č. j. 3497923/13/2001-24902-107636) ohledně daňového subjektu ORLEN STEEL, ze které vyplývá, že ORLEN STEEL podala opožděně daňové přiznání za 2. až 4. čtvrtletí 2012 dne 6. 2. 2013, daňové povinnosti nebyly uhrazeny, většina pohledávek byla předána exekučnímu oddělení k vymáhání, nedoplatek na DPH k 31. 5. 2013 činil 1 876 798 Kč. Součástí

kontrolního spisu je též protokol o ústním jednání ze dne 14. 2. 2013, v němž se jednatel žalobkyně Tomáš Kecl vyjádřil k nákupům Ni katod od ORLEN STEEL, při němž odkázal

na vývoj burzovních cen kovů a přístupem na [www.metalprices.com](http://www.metalprices.com) ukázal správci daně rozdíl mezi cenou čisté burzovní mědi (katod) a čistého burzovního niklu (katod), což mělo dokládat logiku nákupu a prodeje niklu, a graf s vývojem cen zaslaný e-mailem správci daně. Součástí spisu bylo množství zejména přepravních a účetních dokladů (CMR listy, faktury, dále rámcové smlouvy či výpisy z účtů) přiložených k mezinárodním dožádáním (Německo – SYLVAINS UG; Dánsko – Rimeco; Slovensko – VAMAX-X) a vnitrostátnímu dožádání (HOPR TRADE CZ, s.r.o.).

40. Z odpovědi slovenské daňové správy na mezinárodní dožádání ze dne 21. 2. 2013 došlé správci daně dne 8. 8. 2013, která se týkala prověřování obchodů s niklovými katodami mezi ORLEN STEEL a VAMAX – X, vyplývá, že česká daňová správa na základě informací od holandské daňové správy prověřuje podezření na řetězový obchod s niklovými katodami. Šetřením u žalobkyně bylo zjištěno, že nakoupila Ni katody za zdaňovací období srpen 2012 v množství 23 994 kg a za říjen 2012 v množství 24 092 kg od ORLEN STEEL, jejímž dodavatelem měla být slovenská VAMAX-X. Dle odpovědi slovenské daňové správy VAMAX-X nakoupila Ni katody od HOPR TRADE CZ, s.r.o. (dále jen „HOPR TRADE“) na základě smlouvy ze dne 7. 8. 2012, CC/2012/102/Varga, v množství 23,996 t, které byly vyúčtovány fakturou č. 121120167 ze dne 7. 8. 2012 a uhrazeny převodem na účet dne 22. 8. 2012 v částce 290 497,26 EUR. Za VAMAX-X jednal jednatel Radovan Varga, přepravu zajišťovala HOPR TRADE, dle CMR byla doprava realizována ze Záhřebu v České republice a ukončena v Prakovicích. Byl předložen též dodací list a vážní lístek. Ni katody v množství 23,996 t měly být ORLEN STEEL dodány dle faktury č. 5012641 z 23. 8. 2012 za částku 313 137,96 EUR, úhrada byla provedena převodem na účet (dne 23. 8. 2012 částka 200 000 EUR, dne 27. 8. 2012 částka 106 000 EUR a dne 3. 9. 2012 částka 7 137,96 EUR), dopravu objednala VAMAX – X a dle předložené faktury ji provedl V. D.. Podle předloženého CMR listu č. SK 6008984 přeprava začala dne 20. 8. 2012 v Prakovicích u VAMAX – X a byla ukončena u žalobkyně v Týnci nad Labem, byla vyúčtována fakturou č. 1187/12 ze dne 21. 8. 2012, kterou vystavil V. D.. Obchod byl realizován na základě smlouvy CC/2012/102/Varga ze dne 22. 8. 2012. Dále byl předložen dodací list z 20. 8. 2012 a preddavková faktura č. 60120031 z 21. 8. 2012 na částku 306 000 EUR. Přílohou odpovědi byl mj. dodací list vystavený VAMAX – X odběrateli ORLEN STEEL; preddavková faktura č. 60120031 ze dne 21. 8. 2012, kterou byla vyúčtována záloha na Ni katody v množství 23,996 t za jednotkovou cenu 12 752,1253 EUR, celkem 306 000 EUR; faktura č. 50120641 vystavená VAMAX – X jako dodavatelem ORLEN STEEL jako odběrateli za dodání 23,996 t Ni katod za jednotkovou cenu 13 049,59 na částku 313 137,96 EUR bez DPH [DPH 0 % dle § 43 zákona č. 222/2004 Z.z. (dodání do jiného členského státu)] s datem dodání 21. 8. 2012, podklady pro fakturaci, faktura za dopravu vystavená Vladimírem Dzurňákem společnosti VAMAX – X na částku 900 EUR s datem plnění 21. 8. 2012 a mezinárodní nákladní list z 20. 8. 2012, na němž je jako odesílatel 23 996 kg Ni katod uvedena VAMAX – X, příjemce ORLEN STEEL, dopravce V. D., místo vykládky u žalobkyně, Tyršova 68, Týnec nad Labem, s datem a místem nakládky dne 20. 8. 2012 u VAMAX – X v Prakovicích.
41. Součástí spisu je protokol o výsledku svědka B. V. jakožto předsedy představenstva ORLEN STEEL ze dne 21. 5. 2013 (č. j. 1899300/13/2111-05403-203688), při němž mimo jiné vypověděl, že s žalobkyní obchodoval běžně, obchod s konkrétní komoditou žalobkyni nabídl, komunikace proběhla s panem Keclem, jehož oslovil s tím, že mají Ni katody. Ni katody dodané dne 22. 8. 2012 byly nakoupeny od VAMAX – X, druhá dodávka byla od BASTA LL s.r.o. Smlouvy N12158 ze dne 20. 8. 2012 a N12189 z 24. 9. 2012 vyhotovila žalobkyně, která je poslala ORLEN STEEL e-mailem a ta je potvrdila. S Ni katodami

obchodují zhruba 5 až 6krát do roka. Jednalo se o Ni katody s označením H1, což je považováno za burzovní materiál a pokud ho dodává český subjekt, je zatížen DPH. K těmto Ni katodám je vždy přiložen certifikát určující zemi původu a čistotu materiálu, který má číslo šarže, pod nímž je zaregistrován na burze. Zboží proto ORLEN

STEEL deklarovala jako zatížené DPH, nikoli jako niklový odpad v režimu přenesené daňové povinnosti dle přílohy č. 5 ZDPH. Přepravu zajišťovali dodavatelé. Vypověděl, že skladovací prostory společnost nemá, k dotazu ohledně faktického sídla odkázal na adresu v obchodním rejstříku na Praze 1. Uvedl, že společnost se zabývá nákupem a prodejem primárních materiálů (Cu a Ni katody, hliník) a minerálních olejů na výrobu biosložek. Uvedl, že u jedné vykládky v Týnci nad Labem byl, u druhé nikoli. Uvedl, že při jednání dne 24. 1. 2013 byla k doložení obchodů omylem předložena faktura ze dne 22. 8. 2012, která se týkala nákupu Cu katod od VAMAX – X, správnou fakturu zašle. Vypověděl, že Jana Čecha zná, nikoli však z obchodu s Ni katodami. K dotazu, aby se vyjádřil ke sdělení Jana Čecha, že se obrátil na pana Vaška s žádostí o pomoc s Ni katodami, se odmítl vyjádřit, uvedl, že ORLEN STEEL neuzavírala žádné obchody se společností Sylvains UG.

42. V odpovědi dánské daňové správy došlé správci daně 10. 5. 2013 ohledně dodávek Ni katod společnosti Rimeco od žalobkyně dánská daňová správa potvrdila, že Rimeco dále dodávala zboží společnosti Fondel Metals B.V. v Rotterdamu, a to za stejnou cenu, za kterou je pořídila, avšak s tím, že žalobkyně zaplatila Rimeco provizi 50 EUR za tunu, jak je uvedeno na faktuře č. 110265. Za Rimeco jednal Klaus Peter Riggelsen, přepravu organizovala a hradila žalobkyně, k odpovědi byla připojena faktura vystavená dne 5. 9. 2012 Rimeco jako dodavatelem Fondel Metals jako odběratelem na 23,996 t Ni katod dodaných 4. 9. 2012 s doložkou DDP Rotterdam, číselné označení obchodního případu 12138, s odkazem na smlouvu číslo P14153, za jednotkovou cenu 12 775 EUR bez DPH, celkem na částku 306 548,90 EUR, a potvrzení smlouvy 12138 mezi Fondel Metals a Rimeco ze dne 5. 9. 2012 opatřené podpisem za Rimeco na dodání 24 t Ni katod „*Full Plate, Norilsk Nickel Brand H 1, LME grade with Ni + Co min 99,93 %, Co max. 0,1 %*“, za cenu 12 775 EUR/t, DDP Rotterdam, a e-mailová komunikace mezi žalobkyní a Dennisem de Bakker z Metaal Transport ze dne 3. 9. 2012 a 4. 9. 2012 ohledně doručení Ni katod, která byla v kopii zasílána Klausu Peteru Riggelsenovi za Rimeco, a e-mailová komunikace mezi Fondel Metals a Rimeco, podle níž mělo být zboží doručeno do Metaal Transport v Rotterdamu.
43. K odpovědi německé daňové správy na mezinárodní dožádání, které se týkalo společnosti Sylvains UG, byly připojeny překlady protokolů o výslechu svědka Jana Čecha z 10. 1. 2013 a 14. 2. 2013, který byl dle informací německé daňové správy obviněn z krácení daní za období leden 2011 až listopad 2012. Ten vypověděl, že v 2. polovině roku 2012 za ním přišel pan Vašek za ORLEN STEEL a požádal ho o pomoc s Ni katodami, svědek našel na internetu holandskou společnost Fondel, uskutečnila se celkem tři dodání s cca 75 tunami. Pověřil spediční společnost Valatrans, prodej ORLEN STEEL byl zpracováván jako osvobozené dodání z jiného členského státu, Jan Čech měl provizi 40 EUR/t. Součástí podkladů je množství mezinárodních nákladních listů, na nichž je jako dopravce VALATRANS a faktury za Ni katody vystavené společností Fondel Metals odběrateli Sylvains UG.
44. Správce daně prostřednictvím výzev k součinnosti či poskytnutí informací a dožádání tuzemských i zahraničních daňových orgánů shromáždil poznatky týkající se

bezprostředních dodavatelů žalobkyně (ORLEN STEEL je nekontaktní a daňová povinnost za třetí kvartál 2012 ve výši 1 335 637 Kč nebyla uhrazena), jejího odběratele (Rimeco) a dalších článků v tvrzeném řetězci [ZERTUM s.r.o. byla od roku 2012 nekontaktní, zrušena s likvidací; g2 employer s.r.o. podala poslední daňové přiznání k DPH za třetí kvartál 2012, následně byl zjištěn nedoplatek na DPH ve výši 19 980 252 Kč, bylo podáno trestní oznámení; Fondel Metals uvedla, že dvakrát nakoupila Ni katody od společnosti Rimeco za ceny stanovené dle aktuálního LME-indexu, k mezinárodnímu dožádání byla připojena mj. faktura vystavená společností Rimeco jako dodavatelem Fondel Metals jako odběrateli za dodání 23,996 t Ni katod za jednotkovou cenu 12 775 EUR za tunu bez DPH s datem dodání 4. 9. 2012, reg. zn. vozidla 3E93442, a potvrzení o koupi č. P14153 ze dne 31. 8. 2012, v němž Fondel Metals potvrzuje, že od Rimeco koupila 24 t +/- 10 % Ni katod „Full Plate, Norilsk Nickel Brand H 1, LME grade with Ni + Co min 99,93 %, Co max. 0,1 %“ s dodáním

v polovině 36. týdne za 12 775 EUR za tunu dle podmínek DDP Metaal Transport, Rotterdam (LME warehouse)].

45. Dožádaný slovenský daňový úřad v Košicích provedl výslech svědka V. D., který uvedl, že jako přepravce zajistil na náklady VAMAX-X přepravu Ni katod dne 21. 8. 2012 do sídla žalobkyně v Týnci nad Labem, osobně však u přepravy nebyl.
46. Součástí spisu jsou též tabulky cen komodit včetně niklu zveřejněné na LME v roce 2012 poskytnuté správci daně Generálním finančním ředitelstvím, Sekcí řízení rizik při správě daní.
47. Dne 27. 11. 2015 byla žalobkyně správcem daně s odkazem na § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu vyzvána k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně. V této výzvě č. j. 4045122/15/2111-60562-203688 (dále jen „výzva“) je zmíněn doklad:
  - *Doklad č. FP 1388/2012; faktura přijatá č. 120100033 ze dne 22. 8. 2012, datum uskutečnění zdanitelného plnění 28. 8. 2012, dodavatel ORLEN STEEL, zboží Ni katody 23,994 t, jednotková cena 11 5320 EUR, základ daně 6 856 596,51 Kč, DPH v sazbě 20 % 1 371 319,3 Kč.*
48. Uvedená výzva (položka 55 kontrolního spisu) odkazuje na sdělení p. Kecla, že obchod s katodami není hlavním předmětem podnikání, a rekapituluje zjištění z přepravních a fakturačních dokumentů. Uvádí, že jednotková cena Ni na LME ke dni 22. 8. 2012 činila 15 755 USD, tj. 12 653,20 EUR. Dodavatel zboží ORLEN STEEL po žalobkyni nepožadoval žádnou záruku, svému dodavateli navíc zaplatil až poté, co obdržel platbu od žalobkyně. ORLEN STEEL měla zapsané sídlo na tzv. virtuální adrese, kde je zapsáno dalších 54 společností, nezveřejňovala svou účetní závěrku ve sbírce listin obchodního rejstříku a nemá webovou prezentaci. Z webových zdrojů vyplývá, že se zabývá jinou činností než obchodem s druhotnými surovinami (zjednodušeně řečeno realitní a developerskou činností). Rovněž GENEVE STEEL měla sídlo zapsané na adrese, kde je registrováno dalších 1 168 společností, účetní závěrky rovněž nezakládá do sbírky listin a nejde o obchodníka s Cu. Statutárním orgánem obou dodavatelských společností byl Bronislav Vašek. Předseda dozorčí rady ORLEN STEEL Jan Švédík byl pravomocně odsouzen za podvody s kovovým odpadem, přičemž v době vstupu do obchodu již byly informace o tom veřejně dohledatelné (vydání periodika na www.denik.cz ze dne 10. 7. 2012). Žalobkyně nebyla dle správce daně obezřetná. Cu katody žalobkyně nakoupila dne 2.

5. 2012 od GENEVE STEEL za cenu 6,20 EUR/kg a dne 12. 6. 2012 je prodala společnosti Rimeco za cenu 5,955 EUR/kg. Ke dni 1. 7. 2012 činila cena Cu dle LME 7 364 USD/t, tj. 5,976 EUR/kg. Činnost žalobkyně postrádá ekonomickou logiku. Správce daně konstatoval, že ORLEN STEEL je nekontaktní, je u ní evidován daňový nedoplatek. Správce daně popsals řetězec obchodních transakcí, kdy žalobkyně odeslala zboží do jiného členského státu.
49. Závěrem správce daně ve výzvě uvedl, že k prokázání nároku na odpočet je třeba doložit skutečnost, že zdanitelné plnění bylo skutečně přijato od deklarovaného plátce, v deklarovaném rozsahu a k deklarovanému účelu v rámci řádné ekonomické činnosti daňového subjektu. Vyjádřil tak pochybnost, *zda předmětné zboží dodaly osoby na daňových dokladech uvedené jako dodavatelé a zda daňový subjekt přijal zdanitelná plnění v rozsahu a množství deklarovaném na daňových dokladech, neboť uvedení dodavatelé nejsou schopni prokázat, že zboží vlastnili či měli v držení a že ho následně prodali daňovému subjektu.* Konkrétně tedy správce daně žalobkyni vyzval k prokázání, že deklarovaná zdanitelná plnění fakticky přijala od osob a v rozsahu dle daňových dokladů a že je použila pro svou ekonomickou činnost. Současně pak správce daně vyzval k předložení *vyjádření a důkazních prostředků, kterými by daňový subjekt prokázal, jaká opatření učinil, aby ověřil, že jím přijatá plnění od dodavatelských společností GENEVE STEEL a ORLEN STEEL nepovedou k jeho účasti na podvodu na DPH.* Uvedl, že v případě neprokázání provedení opatření, která lze po žalobkyni rozumně požadovat, je správce daně oprávněn odepřít nárok na odpočet DPH. Současně správce daně uvedl, že v řetězcích došlo ke ztrátě daně neodvedením DPH u ORLEN STEEL, resp. GENEVE STEEL.
50. Žalobkyně se k výzvě dne 18. 12. 2015 obsáhle vyjádřila k otázce přepravy a faktického dodání zboží. Poukázala na to, že cena dle LME nereflektuje tržní podmínky v tuzemsku a přepravní náklady a podrobně rozporovala většinu východisek správce daně ve výzvě. Uvedla například, že o odsouzení Jana Švédíka nevěděla a nemohla vědět, neboť z novinového článku neplyne, že by šlo o osobu z ORLEN STEEL, přitom osob stejného jména je více. Zpochybnila existenci dodavatelského řetězce. Vyjádření doplnila dne 11. 1. 2016, kdy mimo jiné sdělila, že ceny dle LME nejsou relevantní také proto, že se týkají jen kovů v burzovních skladech, což předmětné zboží nebylo. Z hlediska pohledu žalobkyně byly dané obchody zcela marginální. Bronislav Vašek byl zkušený obchodník, navíc tradiční dodavatel žalobkyně.
51. Prostřednictvím mezinárodní součinnosti s dánskými daňovými orgány se odběratel žalobkyně společnost Rimeco vyjádřil tak, že nakoupil Ni katody za cenu dle LME ke dni uzavření obchodu s tím, že měl provizi 50 EUR/t. Materiál prodal společnosti Fondel Metals.
52. Kontrolní spis (položka č. 67) obsahuje protokol o výsledku Bronislava Vaška ze dne 31. 3. 2016, který za přítomnosti zástupce žalobkyně k dotazu ohledně dodavatelů uvedl mimo jiné to, že ORLEN STEEL poptávala materiál na webových portálech jako bazoš.cz a poptejto.cz. Ohledně cen Ni katod mezi ORLEN STEEL a jejím dodavatelem VAMAX-X uvedl, že obchod byl naceňován dle burzy LME, některý zaměstnanec však mohl špatně odhadnout vývoj ceny Ni při fixaci ve smlouvě.
53. Žalobkyně dne 20. 9. 2016 podala námitku podjatosti proti úředním osobám, ve které poukázala na postup k odstranění pochybností týkající se zdaňovacího období měsíce října 2012 a průběh soudního řízení správního, ve kterém se žalobkyně úspěšně u soudu domáhala

určení toho, že zásah spočívající v tomto postupu byl nezákonný. Námitku podjatosti uplatnila konkrétně vůči L. P. a J. K., s tím, že tyto osoby se na nezákonném postupu podílely a jelikož jsou v této souvislosti prověřovány Národní centrálou proti organizovanému zločinu, může probíhající daňová kontrola opět být prováděna nezákonně.

54. Správce daně dne 21. 10. 2016 rozhodl, že L. P. ani J. K. nejsou vyloučeny pro podjatost. Rozhodnutí odůvodnil tím, že se na daňové kontrole podílí až od července 2015, což je žalobkyni známo více než jeden rok, a námitka byla podána účelově až nyní. Z účasti na postupu, který byl shledán nezákonným, nedovodil správce daně důvody pro vyloučení dle § 77 odst. 1 písm. c) daňového řádu. Stejný závěr učinil ohledně trestního řízení, o kterém neměl žádnou informaci.
55. Dne 26. 11. 2016 správce daně doručil žalobkyni výsledek kontrolního zjištění dle § 88 odst. 2 daňového řádu, č. j. 4542696/16/2111-60562-203688 (dále jen „kontrolní zjištění“), v němž ve vztahu k projednávaným obdobím květen 2012 a srpen 2012 shledal důvody k doměření DPH celkem ve výši 2 138 310 Kč s poukazem na předmětné daňové doklady uvedené ve výzvě. U těchto plnění správce daně posuzoval oprávněnost uplatněného nároku na odpočet DPH a zjistil, že přeprava Ni katod byla provedena, poukázal však na nesrovnalosti a nestandardnosti. Ty vyplývaly jak z dokladů, obchodních podmínek, tak z časové souslednosti uzavření smluv, provedení přeprav a plateb mezi jednotlivými články řetězce, které mezi sebou obchodovaly za nestandardně nízké ceny a realizovaly ztrátu. Správce daně vycházel jednak z grafu cen Ni na LME předloženého žalobkyní, jednak z údajů samotné burzy LME. Okolnosti obchodu správce daně hodnotil jako podezřelé a ekonomicky neodůvodnitelné. Žalobkyně dle správce daně neprojevila dostatečnou obezřetnost, když přistoupila k obchodu s ORLEN STEEL, která měla pouze virtuální (administrativní) sídlo a nezveřejňovala účetní závěrky, neměla vlastní internetovou prezentaci a deklarovaný předmět činnosti se zcela míjel s obchodováním s kovy. Žalobkyni muselo být známo, že obchody s Ni bývají předmětem daňových podvodů, předseda dozorčí rady ORLEN STEEL byl za ně v době obchodu ostatně i odsouzen. To vše mělo vést žalobkyni k opatrnosti a obezřetnosti. Správce daně popsal obchodní řetězce u Ni a Cu katod a uvedl, že v nich vznikly daňové ztráty u GENEVE STEEL a ORLEN STEEL, které jsou pro správce daně nyní

nekontaktní a dlužní na dani. Obě společnosti jsou přitom spojeny osobou B. V.. Správce daně na základě uvedeného uzavřel, že mu vznikly důvodné pochybnosti, zda předmětné zboží dodaly osoby na daňových dokladech uvedené a zda žalobkyně plnění v deklarovaném rozsahu přijala. Zároveň správce daně uvedl, že žalobkyni vyzval k vyjádření a doložení, jaká učinila opatření k tomu, aby přijetím plnění od ORLEN STEEL nezaložila svou účast na daňovém podvodu. Dále kontrolní zjištění obsahuje rozsáhlou polemiku žalobkyně se správcem daně o jednotlivých zjištěních. Správce daně závěrem uvedl, že nebylo prokázáno, že se ORLEN STEEL stala vlastníkem Ni katod a že je od ní žalobkyně přijala tak, jak bylo deklarováno na daňových dokladech; samotné fyzické přemístění zboží prokázáno bylo. Ve vztahu k Cu katodám pak správce daně jako nevěrohodnou hodnotil výpověď Bronislava Vaška a rovněž dospěl k závěru, že nebylo prokázáno, že žalobkyně přijala plnění od GENEVE STEEL tak, jak bylo deklarováno na daňových dokladech. Správce daně současně uvedl, že na základě podrobně popsanych skutečností dospěl k závěru, že u obou obchodních případů se žalobkyně účastnila podvodného řetězce, o zapojení do něj věděla či mohla vědět. Žalobkyně s danými komoditami nikdy předtím neobchodovala a v roce 2012 s uvedenými kovy realizovala pouze čtyři dodávky. Obchody neměly ekonomické opodstatnění a jejich

jediným cílem bylo vylákání daňové výhody. Správce daně uvedl, že žalobkyně neučinila dostatečná preventivní opatření a věděla či vědět měla, že se účastní podvodného řetězce. Kontrolní zjištění obsahovalo poučení o možnosti vyjádřit se k němu a navrhnout doplnění, žalobkyně svého práva využila.

56. Správce daně dne 23. 3. 2017 odeslal žalobkyni sdělení, kterým nabídl dva termíny k projednání zprávy o daňové kontrole. Žalobkyně na to dne 7. 4. 2017 reagovala stížností, ve které mimo jiné uvedla, že správce daně zcela změnil právní posouzení, kterým odůvodňuje doměrek daně (z neprokázání přijetí plnění na účast na daňovém podvodu).
57. Zpráva o daňové kontrole č. j. 1239190/17/2111-60562-203688 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“) je založena na v podstatě totožných zjištěních a argumentaci, která je obsažena ve výše uvedeném kontrolním zjištění. Na str. 34 uzavírá, že je prokázáno, že žalobkyně věděla nebo vědět měla, že se účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Na základě uvedeného správce daně odmítl přiznat nárok na odpočet DPH podle § 72 ZDPH. Zpráva byla s žalobkyní projednána dne 10. 4. 2017, zástupcem žalobkyně nebyla podepsána s tím, že její projednání doposud nezačalo, koncept zprávy správce daně nezaslal a neobjasnil důvody pro navržené doměření daně. Zpráva byla žalobkyni následně doručena dne 29. 4. 2017.
58. Správce daně následně vzal dle § 147 odst. 4 daňového řádu zprávu o daňové kontrole za odůvodnění platebního výměru za květen 2012 a platebního výměru za srpen 2012, kterým oproti poslední známé dani uvedené v řádných daňových tvrzeních doměřil DPH a předeepsal penále.
59. Žalobkyně podala proti oběma platebním výměrům včasné odvolání, které doplňovala o obsáhlou argumentaci (obdobnou jako v žalobě) a podkladové materiály týkající se cen Ni a Cu.
60. Žalovaný jako odvolací orgán vydal rozhodnutí ze dne 27. 8. 2018, č. j. 38290/18/5300-21444-711428 (dále jen „první rozhodnutí o odvolání“), kterým odvolání žalobkyně zamítl a platební výměry potvrdil.
61. Soud rozsudkem č. j. 43 Af 37/2018-87 první rozhodnutí o odvolání zrušil v části, kterou bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru za srpen 2012, a v této části vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení, a výrokem II. byla žaloba ve zbývajících částech (zdaňovací období květen 2012) zamítnuta. Žalobkyně podala proti tomuto rozsudku Krajského soudu v Praze kasační stížnost, kterou Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 24. 1. 2022, č. j. 10 Afs 57/2021-65, zamítl.
62. Žalobkyně dne 15. 2. 2021 a dne 24. 2. 2021 doplnila své odvolání proti platebnímu výměru za srpen, přičemž uváděla argumentaci obdobnou jako v žalobě.
63. Z úředního záznamu ze dne 7. 4. 2021 vyplývá, že tohoto dne byly do vyhledávací části spisu vloženy kopie daňových přiznání daňového subjektu ORLEN STEEL.
64. Dne 17. 6. 2021 vyrozuměl žalovaný žalobkyni o důvodech a neprovedení navrhovaných svědeckých výpovědí, které žalobkyně navrhovala v rámci doplnění odvolání po vydání rozsudku č. j. 43 Af 37/2018-87. Žalobkyně navrhovala výslech úředních osob (L. P. a J. K.), které měly sepsat trestní oznámení na Ing. L. K.. Žalovaný odkázal na rozsudek č. j. 43 Af 37/2018-87, ze kterého podle žalovaného vyplývá, že trestní řízení nebylo vedeno proti výše

uvedeným úředním osobám a že tyto úřední osoby nebyly v rámci tohoto trestního řízení ani prověřovány, proto žalovaný nespatořoval důvod pro další ověřování skutečností plynoucích z předmětného trestního řízení a nespatořoval ani důvod pro to, aby zajišťoval trestní oznámení na Ing. L. K. a prováděl výslech uvedených úředních osob, neboť uvedené zjevně nemá žádnou souvislosti s namítanou podjatostí uvedených úředních osob. Žalovaný dále uvedl, že v daňovém řízení nelze provést svědeckou výpověď úředních osob vykonávajících pravomoc správce daně, protože správce daně není osobou zúčastněnou na správě daní ve smyslu § 22 daňového řádu.

65. Dne 1. 7. 2021 vydal žalovaný napadené rozhodnutí, kterým změnil platební výměr za srpen 2012 tak, že text věty na straně první „podle § 251 odst. 1 písm. b) daňového řádu vám z částky doměřené oproti poslední známé dani vzniká povinnost uhradit penále ve výši 20 %, tj. v částce 274 264 Kč“ se vypouští. Část textu věty na straně třetí znějící: „Doměřená daň včetně penále v celkové výši 1 645 584 Kč je splatná v náhradní lhůtě v souladu s § 143 odst. 5 a § 251 odst. 3 daňového řádu“ se mění následovně: „Doměřená daň v celkové výši 1 371 320 Kč je splatná v náhradní lhůtě v souladu s § 143 odst. 5 daňového řádu.“. V ostatním zůstal výrok napadeného rozhodnutí beze změny. Žalovaný nejprve shrnul dosavadní průběh řízení, včetně řízení před soudem, ve kterém bylo zrušeno první rozhodnutí žalovaného, a dále obsáhle shrnul právní základ případu a s ohledem na judikaturu SDEU uvedl, že je nutno nejprve zkoumat existenci daňového podvodu (prokazuje správce daně) a následně přistoupit k tzv. vědomostnímu testu posuzujícímu nestandardnosti transakce a opatření přijatá daňovým subjektem. K odepření odpočtu DPH pak žalovaný uvedl, že nezpochybňuje splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet DPH, zároveň má ale jednoznačně za prokazané, že v posuzovaném případě došlo k podvodu na DPH tak, jak jej chápe tuzemská a unijní judikatura, dále objektivní okolnosti případu tvořily dílčí indicie, které ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které jednoznačně prokazují, že žalobkyně o svém zapojení do podvodného obchodního řetězce při dodání Ni katod měla a mohla vědět a zároveň nepřijala veškerá rozumná opatření, která po ní bylo možné s ohledem na okolnosti požadovat, aby svojí účastí na podvodu na DPH předešla. K povinnosti správce daně postupovat podle § 143 odst. 3 ve spojení s § 145 odst. 2 daňového řádu žalovaný uvedl, že existoval důvodný předpoklad, že daň bude žalobkyni za zdaňovací období měsíce srpna roku 2012 doměřena, přičemž správce daně disponoval již před zahájením daňové kontroly za toto zdaňovací období poznatky, na jejichž základě mohl důvodně předpokládat doměření daně, proto měl za zdaňovací období měsíce srpna 2012 vydat výzvu k podání dodatečného daňového přiznání. Správce daně se tak dopustil procesního pochybení, které samo o sobě nemá vliv na zákonnost platebního výměru za srpen 2012. Žalovaný tak shledal důvodnou námitku žalobkyně, že v dané věci měla být namísto zahájení daňové kontroly vydána výzva k podání dodatečného daňového přiznání, ovšem se související námitkou žalobkyně, že v důsledku nezákonného zahájení daňové kontroly je výsledek kontrolního nezákonný, se již žalovaný neztotožnil. Žalovaný napravil pochybení správce daně tak, že změnil platební výměr za srpen 2012 a žalobkyni nebyla uložena povinnost uhradit penále. Další odvolací námitky (krácení práva žalobkyně na stanovení přiměřené lhůty pro vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění; nezákonně získané důkazy, zpochybnění skutečností o závěru, že neuhrazení přiznané daně není chybějící daň; aplikace institutu ručení a podjatost úředních osob) žalovaný důvodně neshledal, přičemž odkazoval i na závěry soudu uvedené v rozsudku č. j. 43 Af 37/2018-87.

66. Soudu je z úřední činnosti známo, že rozsudkem soudu ze dne 28. 4. 2015, č. j. 45 Af 28/2013-181, bylo určeno, že postup k odstranění pochybností, provedený správcem daně u žalobkyně ve věci DPH za zdaňovací období říjen 2012, byl nezákonný. Soud dospěl v uvedeném rozsudku k závěru, že pochybnosti o daňovém tvrzení žalobkyně opřel správce daně pouze o skutečnost spočívající v jejím daňovém přiznání [„*přijatá zdanitelná plnění (...) opakovaně převyšují zdanitelná plnění*“]. To však nelze považovat za konkrétní pochybnost ve smyslu § 89 odst. 1 d. ř., přičemž neměla-li být daňová kontrola zahájena přímo namísto výzvy k odstranění pochybností, mělo k jejímu zahájení dojít nejpozději v době, kdy bylo patrné, že postup nepovede k rychlému odstranění pochybností a bude nutno provádět rozsáhlé šetření i za pomoci zahraničních dožádání.

### Podmínky řízení a rozsah soudního přezkumu

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

### Jednání před soudem

68. Žalobkyně při jednání dne 1. 6. 2023 setrvala na svém procesním stanovisku a zdůraznila argumentaci uvedenou v doplnění žaloby ze dne 28. 5. 2023 ve spojení s odkazem na judikaturu týkající se vyhodnocování okamžiku zahájení daňové kontroly. Žalobkyně poukázala na to, že předmětem tohoto řízení je najít konkrétní datum, kdy byla fakticky zahájena daňová kontrola za zdaňovací období srpen 2012. Podle žalobkyně již v rámci postupu k odstranění pochybností za zdaňovací období říjen 2012 postupoval správce daně tak, že lze tento postup vyhodnotit jako zahájení daňové kontroly za zdaňovací období srpen 2012.
69. Žalovaný při jednání poukázal na to, že je uplatnění námitky prekluze hraniční, neboť žalobkyně mohla tuto námitku uplatnit již i v průběhu správního řízení. Žalovaný je přesvědčen o tom, že k prekluzi nedošlo a že v rámci řízení postupu k odstranění pochybností za zdaňovací období říjen 2012 nečinil správce daně takové úkony, které by bylo možné vyhodnotit jako faktické zahájení daňové kontroly za zdaňovací období srpen 2012. Podle žalovaného není vadou řízení, pokud v rámci jednoho zdaňovacího období zjistí správce daně i skutečnosti vztahující se k jinému zdaňovacímu období.
70. K důkazním návrhům soud poznamenává, že neprovedl dokazování těmi listinami, jež jsou součástí předloženého spisového materiálu, neboť správním spisem se dokazování neprovádí. Z jeho obsahu správní soud bez dalšího vychází.
71. Dále soud neprováděl dokazování blíže neurčenými listinami z insolvenčního rejstříku dlužníka MAPROTESS GROUP, neboť pro právní posouzení věci není podstatné zjištění skutečnosti, zda byla část daně přihlášená/částečně uspokojena v insolvenčním řízení.
72. Soud provedl v rámci jednání dokazování níže uvedenými listinami ze spisu k postupu k odstranění pochybností za zdaňovací období říjen 2012, přičemž poukazuje na to, že toto dokazování zahrnuje veškeré listiny, které žalobkyně předložila k doplnění žaloby ze dne 28. 5. 2023.

73. Zároveň soud uvádí, že předmětem sporu není identifikace právnických osob uváděných v listinách, proto bude uvádět pro stručnost pouze jejich zkrácené názvy bez doplnění dalších identifikačních údajů, neboť i zkrácené názvy jsou dostatečně určité a nezaměnitelné; označení těchto subjektů v dokazovaných listinách je nezaměnitelné se zkrácenou verzí uvedenou v tomto rozsudku.
74. Správní spis k postupu k odstranění pochybností nad rámeček listin, které byly převzaty do spisu žalovaného, obsahuje výzvu k odstranění pochybností ze dne 17. 12. 2012 (šanon I, č. l. 5), ve které  
je uvedeno, že správci daně po přezkoumání přiznání k dani z přidané hodnoty podaného dne 30. 11. 2012 za období říjen 2012 vznikly pochybnosti o správnosti, průkaznosti a úplnosti údajů o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních vykázaných v oddíle C přiznání, neboť v tomto přiznání přijatá zdanitelná plnění od plátců na řádku 40, 41 a 43 opakovaně převyšují zdanitelná plnění ve vztahu k plněním uvedeným na řádcích 1, 2, 20 a 25. V této souvislosti vyzval správce daně žalobkyni k předložení evidence podle § 100 zákona o DPH a důkazních prostředků uvedených v přiznání, včetně daňových podkladů vztahujících se k přijatým a uskutečnitelným zdanitelným plněním uvedeného období.
75. Dne 11. 1. 2013 sdělila žalobkyně správci daně (šanon I, č. l. 6), že od 15. 1. 2013 bude připravena k odstranění pochybností, které v přiznání vznikly za zdaňovací období říjen 2012.
76. V dožádání ve věci daně z přidané hodnoty ze dne 7. 12. 2012, č. j. 198047/12/034930201120 (šanon I, č. l. 16) položil správce daně Finančnímu úřadu pro Prahu 1 otázku na dvě faktury, mj. na fakturu č. 1201000333 ze dne 22. 8. 2012 za 23,994 tuny Ni katod (platba v EUR provedena 22. 8. 2012), přičemž požadoval sdělit informaci ohledně plnění poskytnutého na základě jmenovaných faktur ve vztahu ke společnosti ORLEN STEEL.
77. V dožádání ve věci daně z přidané hodnoty ze dne 17. 12. 2012, č. j. 199388/12/034933204247 (šanon I, č. l. 17) správce daně požadoval poskytnout informaci od Finančního úřadu ve Vsetíně ke společnosti VALATRANS, přičemž dotazy se týkaly dodacího listu ze dne 1. 10. 2012, výkupky č. V123908, a toho, kdy, kde byla přeprava zahájena, ukončena apod. Poslední dotaz se vztahoval ke společností METAL TRANSPORT a FONDEL METAL, a toho, zda Finanční úřad ve Vsetíně eviduje za zdaňovací období srpen až říjen 2012 nějaké písemnosti od těchto společností.
78. V odpovědi dožádaného správce daně, Finančního úřadu pro Zlínský kraj, ze dne 28. 1. 2013, č. j. 73836/13/3312-05401-801269, (šanon I, č. l. 21) je uvedena informace, že byl v místě sídla společnosti VALATRANS sepsán protokol o místním šetření; dále informace o zahájení přepravy dne 28. 9. 2012, ukončení přepravy dne 1. 10. 2012, uskutečněná plnění byla zahrnuta v evidenci DPH a v daňovém přiznání za zdaňovací období říjen 2012 na řádku č. 21. Přílohou odpovědi je mj. protokol o místním šetření ze dne 11. 1. 2013.
79. V odpovědi dožádaného správce daně, Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, ze dne 30. 1. 2013, č. j. 231460/13/2001-05402-109278 (šanon I, č. l. 22) je uvedeno, že faktury č. 120100033 a č. 120100042 od společnosti ORLEN STEEL byly vydány, řádně zaúčtovány, uhrazeny převodem. Součástí odpovědi jsou faktura č. 121100015 (ze dne 22. 8. 2012), protokol o místním šetření u ORLEN STEEL ze dne 24. 1. 2013 a faktura č. 120100033 ze dne 22. 8. 2012.

80. Protokol o místním šetření ze dne 7. 2. 2013, č. j. 163914/13/2111-05403-204247 (šanon I, č. l. 25) obsahuje následující specifikaci předmětu jednání: „Místní šetření ve věci ověření podaného DAP daně z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2012 na základě výzvy č. j. 198021/12/034912201174 ze dne 17. 12. 2012. Nadměrný odpočet ve výši 4 929 029,-- Kč, podnět č. 1/2013.“ V protokolu jsou vyjmenovány daňové doklady a písemnosti, které byly v rámci jednání předloženy, přičemž je výslovně uvedeno, že byla předložena evidence za zdaňovací období říjen 2012. K použití Ni katod nakoupených od dodavatele EXEMPO byly předloženy faktury vystavené pro odběratele MONIFER – prodej ve zdaňovacím období listopad, prosinec 2012 a leden 2013 včetně přepravních dokladů. K prokázání použití Ni katod nakoupených od dodavatel ORLEN STEEL předložila žalobkyně fakturu vystavenou pro odběratele RIMECO – prodej ve zdaňovacím období říjen 2012 včetně přepravních dokladů. Dále bylo v protokolu zaznamenáno, že na základě přezkoumání předložených dokladů a písemností v průběhu šetření u DPH za zdaňovací období říjen 2012 správci daně přetrvávají pochybnosti v případech nákupu a prodeje Ni katod a oprávněnosti uplatněných odpočtů daně a o správnosti uplatnění osvobození od daně u dodání tohoto zboží do EU.
81. V mezinárodním dožádání, které se týkalo společnosti MONIFER, položil správce dotaz ve vztahu ke zdaňovacímu období listopad 2012, prosinec 2012, leden 2013.
82. V mezinárodním dožádání (šanon I, č. l. 27), které se týkalo společnosti RIMECO pokládal správce daně dotazy týkající se dodávek Ni katod v září a říjnu 2012.
83. V mezinárodním dožádání (šanon I, č. l. 28), které se týkalo společnosti VAMAX-X správce daně popsal, že šetřením u žalobkyně bylo zjištěno, že společnost VAMAX-X nakoupila za zdaňovací období srpen 2012 a říjen 2012 Ni katody. K této skutečnosti ověřoval správce daně, od koho byly katody nakoupeny, jak došlo k úhradě a další podrobnosti ohledně průběhu realizace nákupu.
84. V protokolu o výsledku svědka J. K. ze dne 15. 2. 2013, č. j. 550447/13/2111-05403-203688, (šanon I, č. l. 29) je jako předmět jednání uvedeno: „Svěddecká výpověď ve věci nákupu a prodeje Ni katod v souvislosti s daňovým řízením – postupem k odstranění pochybností u daně z přidané hodnoty za zdaňovací období září a říjen 2012 u daňového subjektu EKO Logistics s.r.o., CZ26710170“ Obsahem dotazů správce daně bylo zejména to, jak tento zaměstnanec žalobkyně ověřoval kvalitu Ni katod, jak byly skladovány. Dále se správce daně ptal svědka, zda ví, o jaké zboží se jednalo v případě zboží dodaného na základě výkupek č. V123228 ze dne 22. 8. 2012, č. V123908 ze dne 1. 10. 2012, č. V123966 ze dne 3. 10. 2012. Svědek pak potvrdil, že v případě dodávek zboží dne 22. 8. 2012, 1. 10. 2012 a 3. 10. 2012 bylo ověřeno, že šlo o nikl.
85. V odpovědi na dotaz k vratce za říjen 2012 ze dne 1. 3. 2013 (šanon I, č. l. 33), je uvedeno, že byla provedena Mezinárodní dožádání ke společnostem VAMAX-X, s.r.o., RIMECO, MONIFER, SYLVAINS, dále dožádání na Finanční úřad pro hl. m. Praha ke společnostem EXEMPO, LUVICO a dožádání na Finanční úřad pro Jihomoravský kraj ke společnosti HOPR TRADE CZ.
86. V mezinárodním dožádání (šanon I, č. l. 35), které se týkalo společnosti SYLVAINS popsal správce daně tři uskutečněné přepravy Ni katod, a to dne 28. 9. 2012, dne 2. 8. 2012 a dne

24. 8. 2012 a žádal informace o dokladech, úhradách, případně deklaraci zboží v provedených obchodech.
87. V protokolu o výsledku svědkyně O. S. ze dne 24. 4. 2013 (šanon I, č. l. 45) je jako předmět jednání uvedeno: „Svěddecká výpověď ve věci obchodování s komoditou Ni katody v souvislosti s daňovým řízením – postupem k odstranění pochybností u daně z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2012 u daňového subjektu EKO Logistics s.r.o., CZ 26710170.“ Výslech svědkyně byl proveden na základě návrhu jednatele žalobkyně, který na svědkyni neměl žádné otázky. Otázky kladla toliko úřední osoba s tím, že se jednalo o otázky obecně zjišťující podrobnosti obchodování s Ni katodami.
88. Dožádáním ze dne 2. 5. 2013, č. j. 1898985/13/2111-05403-203688 (šanon I, č. l. 52), správce daně dožádal Finanční úřad pro hlavní město Prahu ohledně společnosti ORLEN STEEL o prověření mj. toho, zda tato společnost podala daňová přiznání k DPH za zdaňovací období 2. až 4. čtvrtletí 2012, zda a kdy plátce daně podal daňová přiznání k dani z příjmů za rok 2011 a 2012, zda správce daně eviduje u této společnosti nedoplatky na daních, zda podal správce daně na uvedenou společnost podnět orgánům činným v trestním řízení.
89. Dne 22. 5. 2013 vyhotovil správce daně sdělení ve věci probíhajícího postupu k odstranění pochybností č. j. 2284095/13/2111-05403-203688 (šanon II, č. l. 59), ve kterém shrnul dosavadní průběh postupu k odstranění pochybností a informoval žalobkyni o tom, že má správce daně důvodné pochybnosti o faktickém dodání Ni katod od společností ORLEN STEEL a EXEMPO a dále má pochybnosti v tom, zda žalobkyně není součástí toku zboží, na kterém je páchán karuselový podvod, při němž v určitém okamžiku dochází ke krácení daně. Dále správce daně uvedl, že vzhledem k tomu, že existuje předpoklad rozsáhlého a časově náročného pokračování v dokazování, zahájí správce daně u žalobkyně daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období říjen 2012 v rozsahu prověření přijatých zdanitelných plnění od společností ORLEN STEEL a EXEMPO před vlastním vyměřením v souladu s § 90 odst. 3 daňového řádu.
90. V dožádání ve věci daně z přidané hodnoty ze dne 19. 6. 2013, č. j. 2516017/13/2111-05403-204247 (šanon II, č. l. 66), správce daně uvedl, že šetřením na místě u žalobkyně za zdaňovací období říjen 2012 bylo zjištěno, že žalobkyně přijala dne 1. 10. 2013 od dodavatele ORLEN STEEL Ni katody v množství 24 092 kg na základě dokladu č. 120100042 a v této souvislosti se dotazoval Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, zda společnost ORLEN STEEL vystavila uvedené daňové doklady, kdy došlo k úhradě zdanitelného plnění a další souvislosti s tímto plněním.
91. V dožádání ve věci daně z přidané hodnoty ze dne 4. 11. 2013, č. j. 3231127/13/2111-05403-203688 (šanon II, č. l. 95), se správce daně dotazoval Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj v souvislosti s vymezeným zdaňovacím obdobím říjen 2012 na plnění, v rámci kterého přepravní společnost VALATRANS uskutečnila pro objednavatele (společnost SYLVAINS) přepravu Ni katod, příjemcem byla žalobkyně. Přeprava byla zahájena dne 28. 9. 2012 ve společnosti METAL TRANSPORT a ukončena dne 1. 10. 2012. Správce daně dožadoval provedení výsledku svědka Jana Čecha s tím, že správce daně formuloval v dožádání přesné otázky, přičemž byly vymezeny obdobím 2. poloviny roku 2012, konkrétně se správce daně dotazoval, zda si objednal u společnost VALTRANS přepravu Ni katod v termínu od 28. 9. 2012 do 1. 10. 2012 k žalobkyni. Doplňující dotazy se týkaly výhradně podrobností této přepravy.

92. V protokolu o výsledku svědka J. Č. dne 8. 10. 2013, č. j. 3230916/13/2111-05403-203688 (šanon II, č. l. 92) je uvedeno, že se zástupce žalobkyně dotazoval správce daně, jakou souvislost má výpověď svědka J. Č. s probíhajícím postupem k odstranění pochybností za období říjen 2012. Správce daně uvedl, že svědek byl objednavatel přepravy k žalobkyni, která se měla uskutečnit na základě objednávky svědka. Přeprava byla zahájena dne 28. 9. 2012 ve společnosti METAL TRANSPORT a ukončena dne 1. 10. 2012 v Týnci nad Labem.
93. V dožádání ve věci daně z přidané hodnoty ze dne 6. 11. 2013, č. j. 3231247/13/2111-05403-203688 (šanon II, č. l. 96) se správce daně dožadoval Finančního úřadu pro Zlínský kraj provedení výsledku svědkyně M. V. s tím, že odkazoval na provedení přepravy Ni katod ze dne 28. 9. 2012 až 1. 10. 2012. Dotazy byly formulovány k průběhu přepravy v období od 28. 9. 2012 do 1. 10. 2012.
94. V doplnění dožádání ve věci daně z přidané hodnoty ze dne 14. 11. 2013, č. j. 3231553/13/2111-05403-203688 (šanon II, č. l. 97) se správce daně dožadoval u Finančního úřadu pro Zlínský kraj provedení výsledku svědka R. H., který měl uskutečnit přepravu k žalobkyni. Veškeré otázky se vztahovaly k přepravě od 28. 9. 2012 do 1. 10. 2012
95. V odpovědi dožádaného správce daně (Finančního úřadu pro Zlínský kraj) ze dne 3. 12. 2013, č. j. 1779438/13/3312-05401-803400 (šanon II, č. l. 100) dožádaný správce daně uvedl, že dne 28. 11. 2013 proběhl za účasti zástupce žalobkyně výslech svědkyně M. V. (protokol je součástí odpovědi) a dne 29. 11. 2013 proběhl za účasti zástupce žalobkyně výslech R. H. (protokol je součástí odpovědi). K uvedeným protokolům soud konstatuje, že položené otázky odpovídají otázkám formulovaným správcem daně v dožádání. Součástí odpovědi jsou též doklady vztahující se k přepravě zboží na základě faktury ze dne 3. 10. 2012.
96. V odpovědi dožádaného správce daně (Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj) ze dne 10. 12. 2013, č. j. 3795989/13/13017-05400-707733 (šanon II, č. l. 101) dožádaný správce daně uvedl, že dne 22. 11. 2013 se uskutečnil výslech svědka J. Č.. Protokol je součástí odpovědi, přičemž soud konstatuje, že dožádaný správce daně výrazně redukoval seznam otázek, které mu připravil správce daně a provedl pouze některé z nich (týkaly se přepravy Ni katod od společnosti VALATRANS od 28. 9. 2012 do 1. 10. 2012).

### Posouzení věci krajským soudem

97. Ještě než soud přistoupí k posouzení důvodnosti jednotlivých žalobních bodů, uvádí, že většinu žalobních bodů žalobkyně uplatnila v totožném či velmi podobném znění jako v žalobě, o které soud rozhodl rozsudkem č. j. 43 Af 37/2018-87, přičemž platí, že správní orgán není vázán při novém rozhodování po zrušení původního rozhodnutí jen tím právním názorem soudu, který byl vysloven jako důvod kasace, ale je vázán i názorem, který soud vyslovil o žalobní námitce nedůvodné. Závaznost právního názoru vysloveného o nedůvodné žalobní námitce ovšem neznamená, že by žalobkyně nemohla žalobní námitku vznést znovu. Za situace, kdy krajský soud rozsudkem zrušil první rozhodnutí žalovaného, totiž nemohla žalobkyně podat přípustnou kasační stížnost proti posouzení žalobních námitek, které nebyly důvodem pro zrušení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 10. 2008, č. j. 2 Afs 80/2008-67, publ. pod č. 1744/2009). Soud neshledal důvody, pro které by se odchýlil od svých dříve vyslovených závěrů, a pro stručnost bude při vypořádávání žaloby odkazovat na konkrétní části výše uvedeného zrušujícího rozsudku.
98. Zároveň soud poukazuje na to, že jeho závěry uvedené v rozsudku č. j. 43 Af 37/2018-87 potvrdil Nejvyšší správní soud, který rozsudkem ze dne 24. 1. 2022, č. j. 10 Afs 57/2021-65, zamítl kasační stížnost žalobkyně. Byť se Nejvyšší správní soud zabýval zdaňovacím obdobím květen 2012 a dodávkami měděných katod od GENEVE STEEL s.r.o., propojené osobou B. V. s ORLESN STEEL, skutkové okolnosti jsou natolik obdobné, že lze závěry Nejvyššího správního soudu vyslovené v rozsudku č. j. 10 Afs 57/2021-65 aplikovat i v projednávané věci.

#### *Prekluze – materiální zahájení daňové kontroly*

99. Žalobkyně namítala, že platební výměr za srpen 2012 vydal správce daně až po marném uplynutí prekluzivní lhůty. Žalobkyně má za to, že daňová kontrola DPH za zdaňovací období srpen 2012 byla fakticky zahájena nejpozději dne 8. 8. 2013, kdy bylo z odpovědi slovenské daňové správy zřejmé vše podstatné pro doměření DPH za zdaňovací období srpen 2012. Žalobkyně přitom odkázala na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 29. 3. 2022, č. j. 51 Af 12/2021-33, a na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2022, č. j. 3 Afs 8/2020-41, ve kterých oba soudy dospěly k obsahově totožnému závěru, že správce daně překročil meze vyhledávací činnosti, když v rámci jím tvrzené vyhledávací činnosti zjevně ověřoval konkrétní skutkové okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně, čím zahájil fakticky daňovou kontrolu. V doplnění žaloby pak žalobkyně uváděla, že správce daně cílevědomě prověřoval správnost údajů vztahujících se k DPH za zdaňovací období srpen 2012 v rámci postupu k odstranění pochybností za zdaňovací období říjen 2012, z čeho žalobkyně dovodila, že daňová kontrola byla zahájena již v prosinci roku 2012.
100. Ačkoli žalobkyně uplatnila tento žalobní bod po uplynutí lhůty pro podání žaloby, tak se soud uvedenou námitkou prekluze zabýval, neboť institut prekluze představuje skutečnost, ke které musí soud přihlížet z úřední povinnosti a neuplatní se koncentrace žalobních bodů.
101. V první řadě je třeba upozornit na to, že daňová kontrola je zahájena formalizovaným postupem upraveným v § 87 a násl. daňového řádu, přičemž Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 22. 12. 2015, č. j. 4 Afs 238/2015-29, vyložil, že „[j]e proto nepochybné, že zahájení daňové kontroly nastane jakýmkoli prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, písemným či ústním, který materiálně naplní tři zákonem předepsané náležitosti – je při něm vymezen (a) předmět a (b) rozsah daňové kontroly a (c) správce daně při něm současně začne provádět konkrétní kontrolní úkony (např. kladení otázek daňovému subjektu nebo těž

*sdělení, které podklady bude správce daně od daňového subjektu požadovat). Pokud jde o rozdíl mezi předmětem a rozsahem daňové kontroly, v této souvislosti lze taktéž odkázat na komentář k daňovému řádu (viz komentář k ustanovení § 85 in: BAXA, J. a kol. Daňový řád: Komentář. Praha: Wolters Kluwer, a.s., 2011), jenž poměrně přehledně, leč zároveň stručně a jednoduše vysvětluje, že [z]atímco předmět daňové kontroly určuje, k jakému daňovému řízení se daňová kontrola vztahuje, rozsah daňové kontroly vymezuje, která tvrzení a jaké skutečnosti bude správce daně v rámci daného předmětu prověřovat. Rozsah daňové kontroly vymezuje správce daně při zahájení daňové kontroly (srov. Komentář k § 87 odst. 1).*

Rozsah daňové kontroly může být zaměřen na ověřování všech tvrzení a rozhodných skutečností vážících se k daňové povinnosti v daném zdaňovacím období nebo může být zaměřen na ověření plnění vybraných povinností.“

102. Již z výše uvedené citace je zřejmé, že právní názor žalobkyně ohledně zahájení daňové kontroly okamžikem, kdy jsou správci daně dostupné podstatné informace/skutečnosti pro doměření daně, je nesprávný. Pro stanovení (materiálního) okamžiku zahájení daňové kontroly není rozhodné, kdy se jaké (daňově relevantní) údaje správce daně dozvěděl, ale jakým způsobem vymezil předmět a rozsah svého úkonu (daňové kontroly) a zda začal současně provádět konkrétní kontrolní úkony. Žalobkyně zároveň směřuje vyhledávací a kontrolní činnost správce daně, přičemž závěry, které správní soudy přijaly ve vztahu k vyhledávací činnosti správce daně, vztahuje i na kontrolní činnost, kterou v projednávaném případě představuje postup k odstranění pochybností. Vyhledávací činnost a kontrolní činnost mají přitom částečně jiný účel a částečně i jiné důsledky pro daňové subjekty. Předmětem vyhledávací činnosti je zjistit předběžné informace významné pro správné stanovení daně, přičemž se tak může dít i bez součinnosti daňového subjektu. Účelem postupu k odstranění pochybností je pak ověření konkrétního daňového tvrzení konkrétního daňového subjektu. Na rozdíl od obecné vyhledávací činnosti tak slouží k objasnění konkrétních pochybností (od daňové kontroly se pak liší užším zaměřením na vyjasnění konkrétních pochybností, nikoli na plošnou kontrolu daňového subjektu). Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 20. 5. 2019, č. j. 4 Afs 77/2019-34, vysvětlil kritérium, podle kterého lze mj. rozlišit, zda již úkony prováděné správcem daně nepřekročily meze vyhledávací činnosti, konkrétně Nejvyšší správní soud dovodil, že výzva k umožnění provedení místního šetření a vyhledávací činnost správce daně vybočila z rámce místního šetření jako vyhledávací činnosti sloužící ke zjištění předběžných informací významných pro správné stanovení daně, jelikož již směřovala k zevrubné kontrole daňové povinnosti na základě předtím získaných indicií nasvědčujících možnému neoprávněnému uplatňování odpočtů. Nejvyšší správní soud přitom konstatoval, že takové skutečnosti je namísto ověřovat v rámci daňové kontroly podle § 85 a následujících daňového řádu, přičemž pro tento závěr není dle Nejvyššího správního soudu podstatný rozsah evidencí a daňových dokladů požadovaných správcem daně v dotčené výzvě, ale skutečnost, že správce daně prostřednictvím místního šetření zamýšlel prověřovat konkrétní pochybnosti týkající se daňového tvrzení daňového subjektu způsobem, kterým má být postupováno v rámci daňové kontroly.
103. Argumentuje-li tak žalobkyně, že daňová kontrola za zdaňovací období srpen 2012 byla materiálně zahájena nejpozději okamžikem, kdy správce daně shromáždil dostatek důkazů, ze kterých učinil závěr o chybějící dani, pak tato okolnost (zjištění dostatku informací o chybějící dani) nemá za důsledek materiální zahájení daňové kontroly, ale, jsou-li tyto

informace zjištěny mimo daňovou kontrolu ve smyslu § 143 odst. 3 věty druhé daňového řádu, pak má správce daně povinnost podle § 145 odst. 2 daňového řádu vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. V případě žalobkyně přitom soud již v rozsudku č. j. 43 A 37/2018-87, v odstavcích 73 – 78 konstatoval, že správce daně měl k dispozici značné množství dokladů týkajících se dodávky Ni katod (ve vztahu k období srpen 2012), na základě kterých bylo možné důvodně předpokládat doměření daně, a proto se měl zabývat tím, zda není na místě vyzvat žalobkyni ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu k podání dodatečného daňového tvrzení. Vlastní získání určitého množství daňově relevantních informací o daňovém subjektu nemá za následek materiální zahájení daňové kontroly, ale případně povinnost správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení (alternativně zahájit daňovou kontrolu, pokud nejsou splněny podmínky pro zaslání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu, resp. pokud jsou splněny podmínky výjimky pro neodeslání této výzvy).

104. Zároveň soud uvádí, že ve správním spise, který se týká postupu k odstranění pochybností za zdaňovací období říjen 2012, neshledal, že by správce daně jednal tak, že by některý z úkonů bylo možné vyhodnotit jako materiální zahájení daňové kontroly za zdaňovací období srpen 2012. Správce daně vymezil v protokolu o zahájení postupu k odstranění pochybností daňové období

říjen 2012 (správce daně nevymezil řádně konkrétní pochybnosti, přičemž důsledky tohoto pochybení soud již vyslovil v rozsudku ze dne 28. 4. 2015, č. j. 45 Af 28/2013-181), přičemž i v rámci místního šetření provedeného dne 7. 2. 2013 si vyžádal toliko dokumenty týkající se období říjen 2012 (faktury, výpisy z účtu apod.). Ačkoli v průběhu postupu k odstranění pochybností za období říjen 2012 získával správce daně částečně i informace o zdaňovacím období srpen 2012 (ostatně i soud ve svém dřívějším rozsudku konstatoval, že správce daně před zahájením daňové kontroly za období srpen 2012 disponoval takovými informacemi, na základě kterých bylo nezbytné zvažovat postup podle § 145 odst. 2 daňového řádu; srov. rozsudek č. j. 43 A 37/2018-87), tak úkony v rámci postupu k odstranění pochybností za období říjen 2012 nepředstavují z materiálního hlediska zahájení daňové kontroly za období srpen 2012. Z úkonů správce daně není zřejmé, že by zamýšlel prověřovat konkrétní pochybnosti týkající se daňového subjektu za obě zdaňovací období, tj. říjen i srpen 2012. Informace, které získával za období srpen 2012, souvisejí zejména se skutečností, že prověřovaný obchod žalobkyně (období říjen 2012) navazoval na již dřívější spolupráci zasahující i do jiného zdaňovacího období, tj. do srpna 2012. Úkony, které správce daně prováděl v rámci postupu k odstranění pochybností za zdaňovací období říjen 2012, nesměřovaly k zevrubné kontrole daňové povinnosti i za období srpen 2012.

105. Soud nemá za to, že by v projednávané věci mohlo mít případné dožádání informací ve vztahu ke konkrétnímu dokladu (např. k faktuře ze srpna 2012) za následek posuzování takového úkonu jako materiálního zahájení daňové kontroly. Dotaz na konkrétní listinu vyhotovenou v jiném zdaňovacím období, než v rámci kterého probíhal postup k odstranění pochybností, nepřekračuje vyhledávací činnost správce daně a neznamená materiální zahájení daňové kontroly pro jiné zdaňovací období. Opačný výklad by vedl k absurdním důsledkům, že jakákoli zmínka o jakémkoli dokladu přesahujícím kontrolované období by zahajovala daňovou kontrolu u daňového subjektu. Takový výklad by fakticky znemožňoval správcům daně provádět vyhledávací činnost, neboť by své dotazy nemohly spojovat s konkrétními dokumenty nebo skutečnostmi. Zároveň takový výklad neodpovídá pojetí daňové kontroly, jejíž kvalitativní znaky, které mají vliv na její zahájení,

soud popsal prostřednictvím odkazu na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 12. 2015, č. j. 4 Afs 238/2015-29. Daňová kontrola může být zahájena tehdy, lze-li dospět k závěru, že byl dostatečně vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a že správce daně současně započal s úkony daňové kontroly. Daňová kontrola spočívá ve zjišťování a ověřování správnosti stanovené daňové povinnosti, oproti tomu v rámci vyhledávací činnosti správce daně ověřuje plnění daňové povinnosti. Nejvyšší správní soud například v rozsudku ze dne 15. 3. 2022, č. j. 7 Afs 39/2020-29, dospěl k závěru, že byla daňová kontrola zahájena materiálně dnem, kdy správce daně daňovému subjektu zaslal e-mail, ve kterém mu položil celkem sedm dotazů týkajících se roku 2013, vymezil zkoumané daňově relevantní skutečnosti a vyžádal si od daňového subjektu vyjádření a podklady. Nejvyšší správní soud vyjmenoval celou řadu úkonů správce daně, které pro svou časovou souvztažnost vůči daňovému subjektu, jejich bezprostřední hodnocení a reagování na ně nebylo možné považovat za prostou vyhledávací činnost. Správce daně podle Nejvyššího správního soudu zjevně ověřoval již správnost stanovené daňové povinnosti, „nemapoval terén“, požadoval od daňového subjektu předložit dokumentaci týkající se právě daně z příjmů právnických osob za rok 2013. Oproti tomu v projednávané věci byly dotazy týkající se faktury ze srpna 2012 pokládány na základě pochybností o správnosti daňových tvrzení žalobkyně za říjen 2012. Správce daně neuváděl, že má pochybnosti o daňovém tvrzení žalobkyně uvedeném v daňovém přiznání za období srpen 2012. Správce daně v projednávané věci v rámci postupu k odstranění pochybností za období říjen 2012 nevymezil jiný rozsah, než právě období říjen 2012. Postup správce daně lze považovat za zjišťování podkladových informací a „mapování terénu“, nikoli za zjišťování a ověřování správnosti stanovené daňové povinnosti za období srpen 2012.

106. Z předloženého spisu k postupu k odstranění pochybností za zdaňovací období říjen 2012 je zřejmé, že správce daně soustředil svou činnost ke zdaňovacímu období říjen 2012, zevrubně ověřoval přepravu zboží, která byla realizována na přelomu září a října 2012 a dále v říjnu 2012.

Správce daně taktéž požadoval po žalobkyni, resp. po svědcích, předložení dokumentace, která se vztahovala výhradně ke zdaňovacímu období říjen 2012 (srov. např. dožádání správce daně Finančního úřadu pro Zlínský kraj ze dne 6. 11. 2013, ve kterém správce daně požadoval vyslechnout svědkyni M. V. a požadoval po dožádaném správci daně, aby poučil svědkyni o tom, že si má s sebou vzít veškeré doklady, evidence, dodací listy a e-maily, včetně plateb souvisejících s uskutečněnou přepravou na základě dokladu č. 52/129395 ze dne 3. 10. 2012, přičemž i otázky byly směřované k zevrubnému zjištění okolností přepravy komodit v říjnu 2012). Ojedinelou zmínku nebo dotaz na dodávku Ni katod realizovanou v srpnu 2012 nelze vyhodnotit jako cílené prověřování zdaňovacího období srpen 2012, ani jako vyjádření pochybností o daňových tvrzeních žalobkyně za zdaňovací období srpen 2012. Jak soud uvedl již výše, formulace dotazů na listiny vystavené nebo vzniklé v srpnu 2012 mohou mít souvislost s prověřovaným obdobím říjen 2012, neboť správce daně měl podezření na karuselový podvod, přičemž v rámci řetězení mnoha článků tohoto podvodu není vyloučeno, aby některé doklady vznikly v jiném zdaňovacím období, byť by se u prověřovaného daňového subjektu fakticky projeví až právě v prověřovaném zdaňovacím období říjen 2012. Tyto dílčí dotazy na fakturu za srpen 2012 představují toliko sběr podkladových informací a „mapování terénu“ a mohou být relevantní pro posouzení možné existence podvodu na DPH ve vztahu k říjnu 2012, byť by se týkaly průběhu dřívějšího

obchodního případu. Zároveň soud poukazuje na to, že v některých listinách byla sice zmíněna informace o tom, že v srpnu 2012 proběhl obchod s Ni katodami, ovšem jednalo se například pouze o rekapitulaci skutkových zjištění uvedených v mezinárodním dožádání holandského správce daně, nikoli o vlastní hodnocení možného podezření na podvodné jednání v tomto období žalovaným nebo správcem daně; případně byla taková informace zmíněna a prověřována nikoli ve vztahu k žalobkyni.

107. Dovolávala-li se tak žalobkyně dožádání Finančnímu úřadu pro Prahu 1 ze dne 7. 12. 2012, ve kterém se správce daně výslovně tázal na informace ohledně faktury ze dne 22. 8. 2012, soud s ohledem na výše uvedené konstatuje, že dotaz na jednu konkrétní listinu vztahující se ke zdaňovacímu období srpen 2012 nepředstavuje sám o sobě materiální zahájení daňové kontroly a nepřesahuje ani vyhledávací činnost správce daně. Z této listiny nelze dovodit, že by měl správce daně pochybnosti o správnosti daňových tvrzení žalobkyně za období srpen 2012, správce daně se nedovolává konkrétních daňových tvrzení žalobkyně. Navíc tento úkon nebyl směřován vůči žalobkyni, ale jednalo se o dožádání Finančního úřadu ve Vsetíně. Zároveň nelze z této listiny v souvislosti s dalšími úkony správce daně dovodit, že by měl správce daně v úmyslu provádět daňovou kontrolu za zdaňovací období srpen 2012 již v době, kdy činil úkony v rámci postupu k odstranění pochybností ve zdaňovacím období říjen 2012. Správce daně neprováděl vzájemně provázaný soubor úkonů, na jejichž základě by cíleně shromažďoval a prověřoval informace ke zdaňovacímu období srpen 2012, nepožadoval po žalobkyni, aby mu předložila dokumenty vztahující se ke zdaňovacímu období srpen 2012, ani pak následně takové dokumenty nehodnotil. Takové úkony naopak prováděl ve vztahu ke zdaňovacímu období říjen 2012, když je z listin, které jsou součástí správního spisu k postupu k odstranění pochybností za zdaňovací období říjen 2012, zřejmé, že především požadoval po daňovém subjektu (svědčích) předložit listiny, které komplexně souvisely se zdaňovacím obdobím říjen 2012 (nežádal předložení toliko jedné faktury, ale veškerých dostupných dokladů vztahujících se ke zdaňovacímu období říjen 2012. Oproti tomu ve vztahu k období srpen 2012 žádné takové komplexní poskytnutí dokladů nežádal). Zároveň i otázky, které směřoval na svědky (srov. např. výslech M. V.), případně jiné správce daně svědčí o tom, že se soustředil na zdaňovací období říjen 2012, neboť žádal sdělit podrobnosti k realizovaným obchodům ve zdaňovacím období říjen 2012 (způsob přepravy, kontrolu zboží, apod.). Informace za zdaňovací období srpen 2012 byly v listinách uvedeny spíše doplňkově.
108. Soud pak nevyhodnotil jako materiální zahájení daňové kontroly za období srpen 2012 ani výslech svědka Jiřího Koláčného, který proběhl dne 15. 2. 2013. Ačkoli žalobkyně poukazovala na to, že na str. 3 ověřoval správce daně konkrétní okolnosti nákupu v srpnu 2012, soud vyhodnotil i tyto

dotazy jako doplňkové. Správce daně se obecně dotazoval na průběh realizace přejímky zboží. Bylo pro něj podstatné zjistit, kdo potvrzuje pořízení a dodání zboží, jeho kvalitu a množství při nákupu a prodeji. Dále se konkrétně dotázal na zboží přivezené ve dnech 22. 8. 2012, 1. 10. 2012 a 3. 10. 2012 (dotaz na to, o jaké zboží se jednalo a k čemu bylo použito), přičemž svědek vypověděl, že se jednalo o Ni. Správce daně pak nesděloval, že má konkrétní pochybnosti ohledně zboží přivezeného dne 22. 8. 2012, a to ve vztahu k období srpen 2012, ani po svědkovi nežádal poskytnout žádné listiny vztahující se k tomuto zboží. Z provedeného výslechu tak nelze dovozovat materiální zahájení daňové kontroly za srpen 2012.

109. Dále soud konstatuje, že ani mezinárodní dožádání, na které žalobkyně poukazovala, nelze spojovat s okamžikem, kdy by bylo možné konstatovat, že byla s žalobkyní zahájena daňová kontrola za zdaňovací období srpen 2012. Ačkoli jsou v odkazovaných mezinárodních dožádáních zmíněny dodávky Ni katod v srpnu 2012, nejsou v nich uvedeny konkrétní pochybnosti o daňových tvrzeních nebo povinnostech žalobkyně spojenými se srpnem 2012. Mezinárodní dožádání byla činěna v rámci postupu k odstranění pochybností za období říjen 2012, nebyla činěna v rámci jiných úkonů, které by byly jednoznačně spojeny s prověřováním daňových tvrzení nebo povinnosti žalobkyně za období srpen 2012.
110. Žalobkyně zároveň v doplnění žaloby ze dne 28. 5. 2023 uváděla, že zjišťování informací k přepravě zahájené dne 28. 9. 2012 se zjevně vztahuje k obchodům žalobkyně ze srpna 2012. Soud ovšem takovouto souvislost ze správního spisu žalovaného ani ze správního spisu k postupu k odstranění pochybností nedovodil. Naopak má soud za to, že zmíněná přeprava zboží zahájená dne 28. 9. 2012 má vztah ke zdaňovacímu období žalobkyně říjen 2012, neboť 1. 10. 2012 bylo zboží přepraveno k žalobkyni, která si následně uplatnila odpočet na DPH za toto zboží. Žalobkyně neuváděla konkrétní souvislosti přepravy zahájené dne 28. 9. 2012 se zdaňovacím obdobím srpen 2012 a soud žádnou takovou souvislost ze správních spisů nezjistil. Žalobkyně přitom materiální zahájení daňové kontroly za zdaňovací období srpen 2012 významně spojovala právě s listinami, ve kterých byla prověřována přeprava Ni katod zahájená dne 28. 9. 2012 (výslech J. Č., výslech M. V., výslech R. H.). Soud tak nemá za to, že by na základě těchto listin bylo možné dovodit materiální zahájení daňové kontroly za srpen 2012, když ani přeprava započatá dne 28. 9. 2012 nevykazuje dle obsahu správního spisu zjevnou souvislost se zdaňovacím obdobím srpen 2012. Naopak svědčí o prověřování skutečností spojených se zdaňovacím obdobím říjen 2012.
111. Soud tak konstatuje, že daňová kontrola za období srpen 2012 byla zahájena nikoli 8. 8. 2013, tj. okamžikem, kdy byly správci daně poskytnuty informace na základě mezinárodního dožádání, ani v prosinci 2012 v rámci úkonů prováděných při postupu k odstranění pochybností (navíc žalobkyně ve většině případů odkazovala na úkony nebo listiny z roku 2013), ale až dne 10. 11. 2014, kdy správce daně žalobkyni oznámil zahájení této daňové kontroly a začal činit konkrétní kontrolní úkony. Platební výměr za srpen 2012 ani napadené rozhodnutí tak nebylo vydáno po marném uplynutí prekluzivní lhůty.
112. V souvislosti s marným uplynutím lhůty pro stanovení daně dále žalobkyně namítala, že daňová kontrola byla zahájena nezákonně, protože nebyla vydána výzva podle § 145 odst. 2 daňového řádu, a proto neměla účinky podle § 148 odst. 3 daňového řádu. Žalobkyně svou argumentaci podpořila citací rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2022, č. j. 4 Afs 356/2020-60, ve kterém Nejvyšší správní soud poukázal na dříve přijaté závěry v usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, podle kterého „nelze automaticky uzavřít, že žádná nezákonně zahájená daňová kontrola nemůže přerušit lhůtu ke stanovení daně“. Podle Nejvyššího správního soudu je nesprávný závěr, že by každá, i nezákonně zahájená, daňová kontrola běh prekluzivní lhůty přerušovala. Ovšem v této souvislosti soud poukazuje na to, že Nejvyšší správní soud v odkazovaném rozsudku poukázal na odlišnost zásahové žaloby a žaloby proti rozhodnutí, přičemž v nyní projednávané věci se jedná o žalobu proti rozhodnutí shodně jako ve věci řešené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2020, č. j. 10 Afs 268/2019-53, publ. pod č. 4005/2020 Sb. NSS. V něm Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že zahájení daňové kontroly přerušuje prekluzivní lhůtu pro stanovení daně, byť správce daně před zahájením této kontroly v rozporu s § 145 odst. 2 daňového řádu nevyzval daňový subjekt k podání

dodatečného daňového tvrzení. Zároveň soud poukazuje na to, že Nejvyšší správní soud se s tímto závěrem opakovaně ztotožnil (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 3. 2021, č. j. 3 Afs 209/2019-45, ze dne 7. 4. 2021, č. j. 4 Afs 192/2020, ze dne 15. 7. 2021, č. j. 2 Afs 76/2019-36, ze dne 21. 1. 2022, č. j. 6 Afs 100/2020-47, či ze dne 12. 1. 2023, č. j. 9 Afs 301/2020-85, přičemž uvedené závěry aproboval i Ústavní soud v usnesení ze dne 29. 6. 2021, sp. zn. III. ÚS 1522/21.

113. Pochybení správce daně spočívající v nevyzvání žalobkyně k podání dodatečného daňového tvrzení ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu, není typem pochybení, které by bránilo přerušení prekluzivní lhůty podle § 148 odst. 3 daňového řádu, neboť ve svém důsledku neovlivňuje konkrétní zjištěnou daňovou povinnost, ale případně má vliv na to, zda bude daňovému subjektu vyměřeno penále. Zaslání výzvy ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu umožňuje daňovému subjektu dodatečně napravit nedostatky v daňovém tvrzení, aniž by mu vznikala povinnost uhradit penále, proto pokud nebyla v rozporu se zákonem tato výzva daňovému subjektu zaslána, avšak daňová povinnost byla zjištěna (v rámci daňové kontroly), mělo by se to projevit toliko na tom, že nebude takovému subjektu vyměřeno penále (nelze totiž předjímat, že by daňový subjekt výzvě podle § 145 odst. 2 daňového řádu dobrovolně nevyhověl).
114. Soud se tedy ztotožňuje se závěry Nejvyššího správního soudu vyjádřenými v rozsudku ze dne 26. 2. 2020, č. j. 10 Afs 268/2019-53, ve kterém v souvislosti s neodesláním výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu, ačkoli k tomu byly splněny podmínky, uvedl, že „[j]de však svou povahou o dílčí procesní pochybení správce daně, které nemá žádný přímý ani nepřímý vztah k výši následně doměřené DPH. Jde o nezákonnost, nejde však o takovou vadu, pro kterou by doměření daně nebylo možné. Jak již Nejvyšší správní soud v předešlé části vysvětlil, nynější důvody nezákonnosti zahájení daňové kontroly se promítají nikoliv v doměření samotné daně, ale v povinnosti hradit penále.“ Pochybení, které nemá vliv na vlastní doměření daně (ale toliko případně na povinnost hradit penále), nemůže mít vliv na běh prekluzivní lhůty, pokud je smyslem prekluzivní lhůty určit rámec (časové hranice), ve kterém lze vyměřit daň.
115. Nejvyšší správní soud v usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, konstatoval, že „[v] řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu je daňová kontrola, v rámci níž byla učiněna zjištění, jež se stala podkladem doměření daně, posuzována již nikoli sama o sobě, nýbrž jen a pouze z toho hlediska, zda jsou zjištění z ní plynoucí zákonným podkladem pro doměření daně a nakolik je lze považovat za vypovídající, dostatečná a spolehlivá. Správní soud v první řadě hodnotí, zda zjištění byla kontrolou učiněna za situace, že vůbec být pořízena mohla (například zjištění pořízená kontrolou po uplynutí lhůty pro stanovení daně či kontrolou nezákonně opakovanou nemohou být vůbec podkladem pro stanovení daně). Dále u obecně přípustných zjištění hodnotí, nakolik z nich plyne, co z nich správce daně usoudil. V některých případech může samotné hodnocení daňové kontroly a jejího průběhu být důležité pro posouzení, zda bylo vůbec možno daň doměřit (typicky při zkoumání, byla-li daňová kontrola zahájena a prováděna tak, že její konání mělo účinek předpokládaný v § 148 odst. 3 daňového řádu).“ Skutková zjištění v rámci daňové kontroly nejsou podmíněna odesláním výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu, a byť nemá správce daně libovolně na výběr, zda provede daňovou kontrolu nebo vyzve daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení podle § 145 odst. 2 daňového řádu, tak důsledky neodeslání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu nejsou v nezpůsobilosti skutkových zjištění v rámci daňové kontroly, ale v nemožnosti domáhat se po daňovém subjektu zaplacení penále, neboť správce daně daňovému subjektu odepřel možnost dobrovolného dodatečného tvrzení.

116. Soud tak uzavírá, že neodeslání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu, ačkoli by k tomu mohly být splněny předpoklady, nemá vliv na přerušení prekluzivní lhůty ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu, neboť nezpochybňuje legitimitu daňové kontroly ani skutkových zjištění učiněných v průběhu takovéto daňové kontroly. Žalobní bod není důvodný.

*Podjatost úředních osob*

117. Žalobkyně v žalobě uplatnila totožnou námitku podjatosti úředních osob, kterou soud podrobně vypořádal v odstavcích 67-68 rozsudku č. j. 43 Af 37/2018-87, na které nyní pro stručnost odkazuje.
118. Soud neshledal důvod k pochybnostem o podjatosti v pouhém faktu, že se úřední osoba dříve podílela na postupu správce daně, který byl později soudem označen za nezákonný v podstatě z formálních důvodů, a to ani pokud takovým způsobem vznikla žalobkyni újma, kterou uplatnila či uplatnit mohla vůči státu, a mohl tak vzniknout regresní nárok státu vůči těmto úředním osobám. Pokud by totiž jakékoli procesní pochybení, které může mít za následek vznik regresního postihu úřední osoby, mělo automaticky za následek vyloučení úřední osoby z dalšího řízení, znamenalo by to ve svém důsledku paralýzu činnosti daňové správy. O podjatosti může být uvažováno pouze v případě zjevného excesu z výkonu úřední povinnosti, případně tam, kde jsou indicie, že další postup úřední osoby může být veden snahou se daňovému subjektu kupříkladu pomstít či se nezákonným postupem vyvinut z regresní odpovědnosti. O tom však v projednávaném případě nic nesvědčí. Soud také neshledal důvodnou ani námitku žalobkyně, že by byl dán důvod k pochybnostem o nepodjatosti úředních osob, neboť měly být v souvislosti s nezákonným postupem k odstraňování pochybností prověřovány Policií České republiky. Uvedené závěry pak potvrdil i Nejvyšší správní soud v části III.C. rozsudku ze dne 24. 1. 2022, č. j. 10 Afs 57/2021-65, na kterou soud odkazuje. Nejvyšší správní soud mimo jiné konstatoval, že „*vždy je třeba zkoumat skutečný poměr úřední osoby k daňovému subjektu nebo k předmětu daně [§ 77 odst. 1 písm. c) daňového řádu], nikoli automaticky vylučovat úřední osoby podle toho, zda daňový subjekt uspěje či neuspěje se zásahovou žalobou proti jejich postupu při správě daní. Jednotlivé pochybení úřední osoby, byť by třeba i bylo důvodem pro odpovědnost státu za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci, není bez dalšího důvodem pro její vyloučení z daňové kontroly. K této okolnosti zpravidla musí přistoupit další konkrétní skutečnosti. Na základě obdobného mechanismu ostatně funguje i vylučování úředních osob v případě tzv. systémové podjatosti.*“ Shodně jako krajský soud dospěl k závěru, že v tomto případě daňovou kontrolu nevedly podjaté úřední osoby.
119. Žalobkyně nad rámec dříve vypořádaných námitek pouze doplnila nesouhlas s dříve vysloveným závěrem soudu a žalovaného, podle kterého by připuštění rizika podjatosti úředních osob na základě regresního nároku vedlo k paralyzování činnosti státních orgánů, a s konstatováním soudu, že riziko podjatosti bylo pokryto tím, že žalovaný postup úřednic prověřil a neshledal jej závadným. Žalobkyně však nepředestřela žádnou argumentaci a nenadnesla nové skutečnosti, které by zpochybnilly dříve přijaté právní závěry, kterými soud odmítl, že by případný nezákonný postup, který by zakládal regresní nárok státu vůči úřední osobě, byl sám o sobě důvodem podjatosti takové úřední osoby. Soud proto již i v souladu se svými dříve vyslovenými závěry vyhodnotil tento sedmý žalobní bod jako nedůvodný.

*Ručení*

120. Žalobkyně v žalobě uplatnila totožnou námitku týkající se institutu ručení, kterou soud podrobně vypořádal v odstavcích 69 – 71 rozsudku č. j. 43 Af 37/2018-87, na které nyní pro

stručnost odkazuje, neboť obsáhlým způsobem vypořádává argumentaci žalobkyně. V nich odůvodnil závěr, že žalovaný a správce daně nepochybili, jestliže za situace, kdy shledali, že předmětná plnění byla součástí řetězce zatíženého podvodem, o němž měla a mohla žalobkyně vědět, žalobkyni odepřeli uplatněný nárok na odpočet a neaplikovali institut ručení (právní úprava ručení příjemce zdanitelného plnění obsažená v § 109 odst. 1 zákona o DPH není speciální právní úpravou vůči odepření nároku na odpočet daně z důvodu zapojení do podvodného řetězce na DPH). Uvedené závěry potvrdil i Nejvyšší správní soud v části III.A. rozsudku ze dne 24. 1. 2022, č. j. 10 Afs 57/2021-65, na které soud rovněž odkazuje. Osmý žalobní bod není důvodný.

#### *Nezákonné důkazy*

121. Žalobkyně v žalobě uplatnila totožnou námitku nezákonných důkazů, kterou soud podrobně vypořádal v odstavci 72 rozsudku č. j. 43 Af 37/2018-87, na který nyní pro stručnost odkazuje, neboť obsáhlým způsobem vypořádává argumentaci žalobkyně. Soud v nich dospěl k závěru, že ani skutečnost, že postup k odstranění pochybností ve věci DPH za zdaňovací období říjen 2012 byl zatížen vadou spočívající v tom, že na místo řádně vedené daňové kontroly správce daně zjišťoval skutečnosti rozhodné pro stanovení daňové povinnosti v rámci postupu k odstranění pochybností, neznamena bez dalšího, že důkazy opatřené v rámci nezákonně vedeného postupu k odstranění pochybností budou jako nezákonné nepoužitelné v jiném řízení. Podstatné je, že byla daňovému subjektu zachována všechna procesní práva v takové podobě, v jaké by mu náležela v rámci daňové kontroly. Navíc v nyní posuzované věci došlo k doměření daně již na základě daňové kontroly, v níž měla žalobkyně garantována procesní práva a mohla realizovat svou participaci při procesu správného stanovení daně, zejména právo na vyjádření, právo předkládat tvrzení, návrhy nebo výhrady k výsledku kontrolního zjištění a právo na seznámení se s výsledkem daňové kontroly, která nebyla žalobkyni upřena. Dvanáctý žalobní bod není důvodný.

#### *Změna právního posouzení v průběhu daňové kontroly*

122. Žalobkyně v žalobě uplatnila totožnou námitku týkající se změny právního posouzení, na kterou jí nebylo umožněno reagovat, přičemž soud totožnou námitku podrobně vypořádal v odstavci 79 rozsudku č. j. 43 Af 37/2018-87, na který i nyní odkazuje, neboť obsáhlým způsobem vypořádává argumentaci žalobkyně. Soud v něm dospěl k závěru, že žalobkyně měla v průběhu daňové kontroly i v řízení o odvolání dostatek příležitostí ohrazovat se proti závěrům o existenci daňového podvodu (ostatně tak i činila). A jak zpráva o daňové kontrole, tak první rozhodnutí o odvolání (stejně jako napadené rozhodnutí) se s obranou žalobkyně vypořádávají. Jedenáctý žalobní bod není důvodný.

#### *Porušení § 115 odst. 2 daňového řádu*

123. Žalobkyně v žalobě uplatnila podobnou námitku týkající se porušení § 115 odst. 2 daňového řádu, tím, že žalovaný uplatnil v napadeném rozhodnutí skutkovou novotu, ke které jí neumožnil se vyjádřit, když dovedl nedostatečnou obezřetnost žalobkyně, která vedla k její účasti na daňovém podvodu. Indicií bylo, že dodavatelé nebyli přítomni u předání zboží žalobkyni. Podle žalobkyně na podobném tvrzení správce daně svůj vědomostní test nezaložil. Soud se s touto námitkou vypořádal v odstavci 81 rozsudku č. j. 43 Af 37/2018-87, na který nyní odkazuje, neboť vypořádává uplatněnou argumentaci žalobkyně. Soud přitom dovedl závěr, že nešlo o výsledek nového dokazování, ale toliko o rozvinutí argumentace

vyplývající z dříve dostupných informací. K tomu nyní soud ještě doplňuje, že neúčastí ORLEN STEEL na dodávce zboží se správce daně zabýval na str. 5 zprávy o daňové kontrole a k vyjádření žalobkyně pak i na str. 13 zprávy o daňové kontrole, přičemž správce daně poukazoval na rozpory, které se v průběhu daňové kontroly objevily v tvrzeních žalobkyně (resp. pana Kecla), a v informacích na (mezinárodních) dodacích listech, přičemž z toho správce daně dovodil, že ORLEN STEEL zboží nepřebírala, neprováděla jeho kontrolu a nezjišťovala jeho kvalitu, neboť takové kroky vůbec neexistovaly, což podle správce daně neodpovídalo běžným obchodním podmínkám. Uvedl-li proto žalovaný v napadeném rozhodnutí, že o rizikovém jednání svědčí to, že dodavatel ORLEN STEEL nebyl přítomen u předání zboží žalobkyni, a to za situace, kdy bylo zboží přepraveno k žalobkyni přímo od společnosti VAMAX-X a dodavatel žalobkyně tak nekontroloval množství ani kvalitu zboží, lze uvedené konstatování považovat za rozvinutí dříve vyjádřeného hodnocení správce daně uvedeného ve zprávě o daňové kontrole a nejedná se tak o výsledek nového dokazování. Šestnáctý žalobní bod není důvodný.

*Splnění předpokladů pro odepření odpočtu DPH, ztracená daň*

124. Vzhledem k rozsáhlosti žaloby, v níž žalobkyně v dílčích částech zpochybňuje závěry žalovaného ohledně splnění podmínek pro odepření nároku na odpočet DPH, považuje soud za vhodné v úvodu vypořádání žaloby uvést obecná východiska, která v minulosti dovodil Soudní dvůr EU a Nejvyšší správní soud, a ze kterých bude soud vycházet. Soud v této části vychází a rozvíjí zejména odstavce 82 – 85 rozsudku č. j. 43 Af 37/2018-87.
125. Soud v obecné rovině připomíná, že problematikou podvodů na DPH se opakovaně zabýval SDEU [viz zejm. rozsudky ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise*, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, či ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech *Mahagében kft a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11]. Nárok osob povinných k dani odpočíst od DPH, kterou jsou povinny odvést, částku DPH, která je splatná či byla odvedena za zboží a služby, které obdržely na vstupu, představuje základní zásadu společného systému DPH zavedeného unijními právními předpisy (viz rozsudky ze dne 25. 10. 2001, *Komise v. Itálie*, C-78/00, bod 28; ze dne 10. 7. 2008, *Sosnowska*, C-25/07, bod 14, či ze dne 28. 7. 2011, *Komise v. Maďarsko*, C-274/10, bod 42). Je rovněž třeba připomenout, že boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužitím je cílem uznaným a podporovaným směrnicí. SDEU rozhodl, že jednotlivci se nemohou podvodně nebo zneužívajícím způsobem dovolávat unijního práva. Vnitrostátní orgány a soudy mohou odmítnout přiznat nárok na odpočet, je-li z hlediska objektivních okolností prokázáno, že došlo k uplatnění tohoto nároku podvodně nebo zneužívajícím způsobem (viz rozsudek ze dne 3. 3. 2005, *Fini H*, C-32/03, body 33 a 34, výše uvedený rozsudek *Axel Kittel a Recolta Recycling*, bod 55, rozsudek ze dne 29. 3. 2012, *Véleclair*, C-414/10, bod 32, či výše uvedený rozsudek *Mahagében kft a Péter Dávid*, bod 42, ze dne 28. 7. 2016 ve věci C-332/15, *Giuseppe Astone*). Jako podvod na DPH judikatura označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Pokud se úniku na DPH nedopustila sama osoba povinná k dani, lze přiznání nároku na odpočet odmítnout, pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní

plnění, které je součástí podvodu na DPH spáchaného dodavatelem či jiným subjektem na vstupu (rozsudek ze dne 16. 10. 2019, *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, bod 35 a citovaná judikatura, rozsudek ze dne 3. 10. 2019, ve věci C-329/18, *Valsts ieņēmumu dienests proti „Altic“ SIA*, bod 30). Osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, musí být totiž pro účely směrnice považována za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem. Takový výklad ztěžuje podvodná plnění a může jim i zabránit (viz rozsudek *Axel Kittel a Recolta Recycling*, body 56 až 61). Daňové správě, která konstatovala podvody nebo nesrovnalosti, jichž se dopustil vystavitel faktury, přísluší, aby s ohledem na objektivní skutečnosti, a aniž by po příjemci faktury požadovala ověření, která mu nepřísluší, prokázala, že tento příjemce věděl nebo měl vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu v oblasti DPH (rozsudek SDEU ze dne 22. 10. 2015, *PPUH Stebcemp*, C-277/14, bod 50 a citovaná judikatura, *Valsts ieņēmumu dienests*, bod 31). Vzhledem k tomu, že unijní právo nestanoví pravidla pro způsob, jakým mají být prováděny důkazy týkající se úniků na DPH, musí tyto objektivní okolnosti prokázat správce daně v souladu s důkazními pravidly vnitrostátního práva. Tato pravidla však nesmějí narušit účinnost unijního práva (viz rozsudky SDEU ze dne 17. 12. 2015, *WebMindLicenses*, C-419/14, bod 65, a ze dne

16. 10. 2019, *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, bod 37). S režimem nároku na odpočet upraveným v uvedené směrnici není naopak slučitelné sankcionovat nepřiznáním tohoto nároku osobu povinnou k dani, která nevěděla nebo nemohla vědět, že dotyčné plnění bylo součástí daňového úniku spáchaného dodavatelem nebo že jiné plnění, které je součástí dodavatelského řetězce a předchází dodání uskutečněnému uvedenou osobou povinnou k dani, nebo po něm následuje, bylo provázeno daňovým únikem (viz výše uvedený rozsudek *Mahagében kft a Péter Dávid*, bod 47, a rozsudky v něm citované). Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, aby „dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu“ (rozsudek *Mahagében a Dávid*, bod 49). Subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, k ověření, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o daňový únik nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě těchto plnění, aniž by riskovaly ztrátou nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (viz rozsudek *Kittel a Recolta Recycling*, bod 51, *Mahagében a Dávid*, bod 53). V rozporu s unijním právem není požadavek, aby daný subjekt přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně vyžadována, k zajištění toho, aby plnění, které provádí, nevedlo k jeho účasti na daňovém podvodu (viz rozsudky ze dne 27. 9. 2007, *Teleos plc a další*, C-409/04, body 65 a 68, rozsudek *Mahagében a Dávid*, bod 54). Požadovaná úroveň pečlivosti je závislá na konkrétních okolnostech daného případu. Jestliže existují náznaky vzbuzující podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo podvodu, lze samozřejmě od obezřetného subjektu v závislosti na okolnostech projednávaného případu vyžadovat, aby si zjistil informace o druhém subjektu, u něhož zamýšlí nakoupit zboží či služby za účelem ujištění se o jeho věrohodnosti (*Mahagében a Dávid*, body 59 a 60). Obecně však správce daně nemůže od osoby povinné k dani vyžadovat, aby složitě a důkladně prověřovala svého dodavatele, a fakticky tak na ni

přenést kontrolní úkony, které má vykonávat on sám (rozsudek *Mahagében a Dávid*, body 61 až 65, či rozsudek ze dne 19. 10. 2017, *Paper Consult*, C-101/16, bod 51).

126. Na tato východiska navazuje judikatura Nejvyššího správního soudu. Jak opakovaně vysvětlil Nejvyšší správní soud, pro posouzení toho, zda se určitý subjekt účastnil podvodu na DPH spáchaného dodavatelem, je třeba postupovat v několika krocích. Nejprve je třeba zjistit, zda došlo k podvodu na DPH (tj. jeden z účastníků řetězce neodvede státní pokladně daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice). Pokud ano, je třeba na základě objektivních skutkových okolností posoudit, zda žalobce věděl nebo měl vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a zda přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 8. 2020, č. j. 8 Afs 232/2018-45, bod 24).
127. K algoritmu prokazování daňového podvodu se Nejvyšší správní soud podrobně vyjádřil v rozsudku ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42, v němž uvedl, že *„skutečnost, že daňový subjekt mohl vědět, měl (musel) vědět či dokonce přímo věděl o objektivních okolnostech, které nasvědčují tomu, že obchodní transakce byla zasažena podvodem, prokazuje správce daně (viz opakovaně cit. věc VYRTYCH, 5 Afs 60/2017, bod 56). Zjistí-li správce daně konkrétní objektivní okolnosti a dostatečně prokáže, že daňový subjekt věděl, resp. vzhledem k dané situaci měl a mohl vědět, že sporná obchodní operace je či bude stižena podvodem (viz rozsudek SDEU Mahagében, body 48 a 49), tento jeho závěr bez dalšího nevede k odmítnutí vratky nadměrného odpočtu. Daňový subjekt pak totiž ještě musí mít šanci vyvinít se z účasti na podvodu tím, že prokáže, že přijal veškerá rozumná opatření, aby se nezapojoval do pochybných obchodních operací, které byly stiženy podvodem (viz např. rozsudek Federation of Technological Industries a další, věc C-384/04, body 32 a 33). Pokud tedy správce daně unese důkazní břemeno co do subjektivní stránky (vztahu) daňového subjektu k účasti na podvodu na DPH, naskýtá se daňovému subjektu v daňovém řízení poslední příležitost, jak pro něj nepříznivé zjištění správce daně zvrátit. Může (musí) vylíčit jiné rozhodné okolnosti, a tím prokázat dobrou víru, zejména to, že se svým*

*jednáním neúčastnil daňového podvodu, tedy např. že v rámci svých obchodních aktivit přijal dostatečná opatření bránící riziku zapojení do možného daňového podvodu (rozsudky NSS ze dne 25. 6. 2015, čj. 6 Afs 130/2014-60, věc ALADIN plus, č. 3275/2015 Sb. NSS, bod 44; rozsudek ze dne 17. 9. 2015, čj. 1 Afs 219/2014-52, ve věci ROYAL ADVERTISING, bod 45; a také – i když se tomu stěžovatelka brání – rozsudek ze dne 23. 8. 2013, čj. 5 Afs 83/2012-46, č. 2925/2013 Sb. NSS, věc JET GROUP). Jakkoli tato koncepce může v jistém smyslu připomínat přenesení důkazního břemena v daňovém řízení, nejedná se o důkazní břemeno stricto sensu, ale spíše o institut vyvinění z právem zapovězeného jednání.“* Povinností správce daně není identifikovat ani vymezit opatření, která daňový subjekt přijmout měl a mohl (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-47, bod 66).

128. Nejvyšší správní soud ve věci Vyrtych, bod 69, uvedl: *„Dle přesvědčení Nejvyššího správního soudu nelze však požadavek evropské judikatury stran prověřování věrohodnosti obchodních partnerů v řetězci extenzivně a bezmezně rozšiřovat. Nelze extenzivně dovozovat, že se má jednat o nekonečně dlouhý řetězec osob, kam až by měla povědomost osoby povinné k dani, která zdanitelné plnění uskutečnila a její „obezřetnost“ sahat. Je v právě projednávaném případě zcela mimo možnosti stěžovatele, který v běžném obchodním styku uzavře řádnou smlouvu se svým dodavatelem, který jediný je odpovědný za řádné a včasné předání díla, v rámci „obezřetnosti“*

*předvídat a prověřovat všechny možné subjekty (subdodavatele), které se na obchodní transakci jakkoli v různých fázích podílely. To je nemyslitelné. Naopak zcela na místě takový požadavek bude tam, kde již samotný dodavatel (z hlediska jeho samotné faktické existence, sídla, kontaktnosti), s nímž daňový subjekt uzavírá obchod, nebo samotný předmět dodávky (rizikovitost komodity, rozsah dodávky, fakticita plnění, její relevantnost ve vztahu k předmětu činnosti apod.) či její cena či jiné okolnosti budou vykazovat určité znaky pochybností o „solidnosti“ transakce, její vážnosti či smyslu a úmyslu jednajících (vylákat daňovou výhodu). V takovém případě lze na míru obezřetnosti a adekvátních opatření ze strany osoby povinné k dani k minimalizaci své účasti na možném podvodném jednání klást při uzavírání obchodu důvodně přísné požadavky. Obdobně je třeba posuzovat i samotné neodvedení daně v řetězci z hlediska závěru o daňovém podvodu. Znakem podvodu ve smyslu evropské judikatury je zjednodušeně řečeno skutečnost, že jeden z účastníků daň neodvede a další si ji odečte; tím v podstatě dochází k narušení daňové neutrality. Nelze však stricto sensu za ‚jednoho‘ a ‚dalšího‘ automaticky považovat ‚kteréhokoli‘ z účastníků v řetězci obchodů, ale vždy je třeba hledat skutkové souvislosti a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu a prokázáním vědomosti o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání za účelem vylákání odpočtu na dani mezi těmito subjekty. Opačným způsobem by byla zcela nepřijatelně zakládána objektivní daňová odpovědnost kteréhokoli subjektu zapojeného v obchodním řetězci a odpovědnost za pohyb a osud zboží.“*

129. Žalobkyně popírala, že došlo k daňovému podvodu. Namítala, že přiznaná, ale nezaplacená daň nemůže být nikdy ztracenou daní. Soud přitom již v rozsudku č. j. 43 Af 37/2018-87, v odstavcích 88 – 89, konstatoval existenci daňového podvodu, přičemž aproboval závěr o existenci chybějící daně, která byla navázána na podvodné jednání. Společnost ORLEN STEEL (opožděně) přiznanou daň za příslušné čtvrtletí nezaplatila, zároveň se stala nekontaktní (poté, kdy v polovině roku 2013 došlo k personální změně) a má značné nedoplatky na daních, a to vše v situaci, kdy správce daně popsal další nestandardní okolnosti (mj. nákup Ni katod společností ORLEN STEEL za vyšší cenu než je obratem prodala žalobkyni). Soud se v odkazované části rozsudku č. j. 43 Af 37/2018 – 87 vypořádal i s námitkou žalobkyně týkající se vlivu nekontaktnosti dodavatelů žalobkyně. Nesouhlasil s žalobkyní, že by žalovaný a správce daně založili závěr o chybějící dani pouze na skutečnosti, že dodavatelé žalobkyně jsou nekontaktní. Správce daně a žalovaný vymezili u dotčených transakcí kromě ušlé daně množství dalších nestandardních okolností, které je vedly k závěru o existenci podvodu (např. nákup Ni katod společností ORLEN STEEL za vyšší cenu než je obratem prodala žalobkyni, zapojení dalších nekontaktních, případně zaniklých společností, následné zrušení registrací k DPH, nepodání daňového přiznání dodavatelem, přičemž s ohledem na personální propojení jsou relevantní i okolnosti týkající se dodávek měděných katod od GENEVE STEEL ve zdaňovacím období květen 2012). Lze tak konstatovat existenci ztracené daně v rámci daňového podvodu, neboť tato daň nebyla zaplacená

ve spojení s dalšími nestandardními okolnostmi, které ve svém souhrnu svědčí o existenci daňového podvodu.

130. Ohledně vlivu dodatečné úhrady chybějící daně na odepření nároku na odpočet DPH soud odkazuje na rozsudek Soudního dvora EU ze dne 24. 11. 2022, ve věci C-596/21, *Finanzamt M*, ve kterém nepřisvědčil názoru předkládajícího soudu, podle kterého lze odepřít nárok na odpočet DPH jen v rozsahu, v němž se jeví jako nezbytný pro kompenzaci ztráty daňových

příjmů způsobené podvodným jednáním. V daném případě byla daňová ztráta nižší než nárokovaný odpočet již od počátku provedení podvodných transakcí (daň na vstupu byla částečně odvedena, nikoliv pouze dodatečně vymožena). Přesto Soudní dvůr EU zdůraznil potřebu boje proti daňovým únikům a s tím spjatou nemožnost jednotlivců dovolávat se norem unijního práva podvodným nebo zneužívajícím způsobem. Proto pokud se prokáže, že osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že pořízením určitého zboží či služeb se účastní plnění zasaženého únikem na DPH, účastní se tohoto úniku, i když z něj nemá sama žádný prospěch. Takové osobě musí být nárok na odpočet odepřen v plném rozsahu (srov. bod 38 odkazovaného rozhodnutí). Vnitrostátní orgány mají povinnost odepřít nárok na odpočet daně na vstupu osobám, které nedodržely povinnost řádné péče a neujistily se, že se přijetím plnění nebudou podílet na daňovém úniku (srov. bod 39 odkazovaného rozhodnutí). Tohoto cíle by nebylo možné účinně dosáhnout, „pokud by odepření nároku na odpočet bylo úměrně omezeno pouze na tu část částek zaplacených z titulu splatné DPH, která odpovídá částce, jež je předmětem daňového úniku, jelikož by tím byly osoby povinné k dani pouze nabádány k přijetí vhodných opatření za účelem omezení důsledků případného daňového úniku, ale nikoliv nezbytně k přijetí opatření umožňujících se ujistit, že se plněními, která uskutečňují, nebudou podílet na daňovém úniku, nebo jej usnadňovat.“ (srov. bod 40 odkazovaného rozhodnutí). Nejvyšší správní soud pak v rozsudku ze dne 19. 1. 2023, č. j. 1 Afs 101/2021-42, jednoznačně dovodil, že „[s] ohledem na citované závěry Soudního dvora EU (...) nelze připustit (byť jen) částečné uznání nároku na odpočet DPH z plnění zasaženého daňovým podvodem, a stejně tak nelze umožnit, aby se účast na daňovém podvodu ‚zbojila‘ a nárok na odpočet obnovil, jestliže došlo k dodatečné úhradě daně na vstupu. V opačném případě by došlo k popření cílů akcentovaných Soudním dvorem EU, které primárně míří k prevenci účasti na daňových podvodech (naplnění zásady zákazu daňových úniků). Dodatečné přijímání opatření za účelem minimalizace účasti na daňovém úniku výše vymezené cíle nenaplňuje.“ Současně Nejvyšší správní soud odkázal i na své dřívější závěry uvedené v rozsudku ze dne 18. 3. 2021, č. j. 9 Afs 160/2020-49, podle něhož „ani chybějící DPH (daňový únik) u jednoho z článků v dodavatelsko-odběratelském řetězci nemusí nutně odpovídat odepřené výši nárokovaného odpočtu z plnění v tomto řetězci přijatém a ani se nemusí přímo týkat daného plnění.“

131. S ohledem na výše citované závěry Soudního dvora pak soud konstatuje, že i kdyby byla dodatečně (alespoň částečně) uhrazena splatná DPH, nemělo by to vliv na ani částečné uznání nároku na odpočet DPH žalobkyně, neboť k neuznání nároku na odpočet DPH došlo v souvislosti s podvodem na DPH.
132. Jak vyplývá z výše citovaných soudních rozhodnutí, je-li prokázáno, že osoba povinná k dani věděla, nebo měla vědět o tom, že se svým jednáním účastní podvodu na DPH, musí jí být odpočet odepřen v plném rozsahu, i kdyby snad byla chybějící daň dodatečně částečně zaplacena/vymožena. V posuzované věci je tak podstatné, že bylo prokázáno, že jednání, kterého se žalobkyně účastnila (nákup Ni katod), bylo zasaženo podvodem na DPH, přičemž žalobkyně o této skutečnosti měla a mohla vědět (námitky směřující proti naplnění vědomostního testu soud neshledal důvodnými, viz body 90 – 95 rozsudku č. j. 43 Af 37/2018 – 87). Není rozhodné, zda v rámci insolvenčního řízení byla byť jen zčásti chybějící daň uhrazena, a to ani prostřednictvím aplikace § 66 ZOK. Žalobkyni byl správně odepřen odpočet v plném rozsahu. Není ani v rozporu s výše citovanou judikaturou, že došlo k odepření odpočtu v částce přesahující hodnotu chybějící DPH, podstatné je, že se jedná o plnění zasažené daňovým podvodem (srov. bod 25 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2023, č. j. 1 Afs 101/2021-42). Nezbytnou podmínkou pro odepření

nároku na odpočet DPH z důvodu zapojení do podvodného řetězce je existence samotného podvodu, tj. podvodného jednání zacíleného na získání neoprávněné daňové výhody

a na toto jednání navázané chybějící daně. Tato podmínka přitom byla splněna. Odpírání daňového odpočtu v souvislosti s plněním zasaženým daňovým podvodem má za účel preventivně působit na daňové subjekty tak, aby přijímaly opatření za účelem minimalizace účasti na daňovém úniku. Účelem odepření daňového odpočtu tak není pouze *dorovnání* chybějící daně, resp. zajištění daňové neutrality. Je-li tak konkrétní plnění zasaženo daňovým podvodem, o němž žalobkyně (přínejmenším) měla a mohla vědět, není rozhodné, v jaké výši byla identifikována daňová ztráta a jestli požadavek na daňový odpočet tuto ztrátu převyšuje. První až šestý a devátý a desátý žalobní bod nejsou důvodné.

133. Žalobkyně pak s odkazem na shodnou judikaturu, na kterou odkazovala i ve věci projednané soudem v rozsudku č. j. 43 Af 37/2018-87, žalovanému vyčítala, že založil napadené rozhodnutí na dvou protichůdných závěrech, a to že žalobkyně byla *vědomým* účastníkem daňového podvodu, a dále užitím pojmu „vědět měl a mohl“ definoval *nevědomou nedbalost*. Žalobkyně se současně vymezila proti závěrům soudu, kterými aproboval závěr žalovaného o naplnění subjektivní stránky, přičemž uvedla, že názor krajského soudu, podle kterého je forma zavinění nerozhodná, nemůže obstát. Pokud judikatura Nejvyššího správního soudu trvá na závěru o nezbytnosti prokázání zavinění, tak musí být podle žalobkyně prokázána i jeho forma, která je určující pro charakter zavinění. K uvedenému soud podotýká, že žalobkyně nad rámec dříve uplatněné argumentace, se kterou se soud vypořádal v 82 – 86 rozsudku č. j. 43 Af 37/2018-87, ničeho dalšího neuvádí, pouze konstatuje, že názor soudu nemůže obstát a že je v případě nezbytnosti prokázání zavinění nutné prokázat i jeho formu. Soud neshledal důvod odchylovat se od svého dříve přijatého právního závěru, že není podstatné, aby daňové orgány zjistily, zda daňový subjekt o svém zapojení *věděl* nebo *toliko vědět mohl a měl*. Naplnění subjektivní stránky je podmínkou pro nepřiznání nároku na odpočet DPH; nepřiznání nároku na odpočet DPH není odvislé od konkrétní formy prokazaného zavinění, ale *toliko* od toho, zda je subjektivní stránka prokázána. Pro účely nepřiznání nároku na odpočet DPH je nadbytečné prokazovat konkrétní formu zavinění. Žalovaný přitom v napadeném rozhodnutí opakovaně uvedl, že žalobkyně měla a mohla vědět, že jí přijatá plnění jsou zasažena podvodem (srov. např. odst. 58 a 67 napadeného rozhodnutí), čímž konstatovala zavinění ve formě nedbalosti. Zároveň není přiléhavý právní názor žalobkyně, že je pojem *věděl* nutné chápat jako *úmyslné* krácení daně. Úmysl by byl naplněn tehdy, bylo-li by prokázáno, že se daňový subjekt *chtěl* dopustit daňového podvodu, případně *byl srozuměn* s tím, že se daňového podvodu dopustí. Třináctý žalobní bod není důvodný.
134. Žalobkyně dále uplatnila totožnou argumentaci ohledně nevypořádání se žalovaného s funkčností opatření žalobkyně proti daňovým podvodům, přičemž v argumentaci nad rámec dříve uvedeného doplnila, že žalobkyně v hospodářském roce 2012/13 nakoupila zboží za 742 839 tis. Kč a v předmětných obchodech šlo o 6,857 tis. Kč, což představuje 0,92 % tržeb. Podle žalobkyně tak žalovaný potvrzuje, že žalobkyně byla obezřetná v 99,08 % případů, což při zohlednění naprosté nedostatečnosti indicií o zapojení žalobkyně do daňového podvodu svědčí o závěru, že se žalobkyně ani neobezřetností na domnělých daňových podvodech nepodílela.
135. Soud dává za pravdu žalovanému, že není nezbytné, aby reagoval na každou dílčí argumentaci žalobkyně, jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem argumentace v odvolání (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2013, č. j. 7 As 126/2013-

19), přičemž žalovaný se obsáhle vypořádal s naplněním subjektivní stránky žalobkyně v bodech 57 – 67 napadeného rozhodnutí, přičemž konstatoval, že v rámci řetězce obchodních společností existuje daňová ztráta, jež je důsledkem podvodného jednání, a předmětná obchodní transakce byla spojena s podvodným jednáním. Vzhledem k identifikovaným objektivním okolnostem žalobkyně mohla a měla vědět, že je daná obchodní transakce zatížena podvodným jednáním a také bylo zjištěno, že žalobkyně nepřijala veškerá rozumná opatření, která by po ní bylo lze s ohledem na rozsah a charakter plnění spravedlivě požadovat. Zároveň soud odkazuje odstavce 91 a 95 rozsudku č. j. 43 Af 37/2018-87, ve kterých závěry žalovaného o nedostatečné obezřetnosti žalobkyně v souvislosti s obchodováním s Ni katodami soud potvrdil. Soud i nyní dospěl k totožnému závěru, že není

povinností správního orgánu, aby uvedl, jaká preventivní opatření měla žalobkyně přijmout, bylo na žalobkyni, aby prokázala, že přijala opatření, která měla její účasti zabránit a že byla v dobré víře, že plnění, jehož se účastní, není součástí daňového podvodu. Ze správního spisu (napadeného rozhodnutí) přitom plyne, že žalobkyně neprovedla takřka žádná opatření. Zároveň soud uvádí, že není pravdivé, že by správce daně a žalovaný konstatovali, že v ostatních případech byla obezřetná. Správce daně a žalovaný se ostatními obchody v tomto ohledu nezabývali. Pro odepření nároku na odpočet daně přitom není relevantní, v jakém poměru obchodů byla žalobkyně obezřetná, ale zda byla obezřetná v rámci obchodů, u kterých si nárokují odpočet DPH. Lze dodat, že byť se zdá poměr obchodů, ve kterých správce daně a žalovaný konstatovali, že byli zasaženi obchodem, nízký, absolutní hodnota těchto obchodů dosahuje nikoli zanedbatelných částek. Čtrnáctý žalobní bod není důvodný.

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

136. Dále žalobkyně v žalobě uplatnila podobnou námitku týkající se otázky zjištění obvyklé ceny obchodovaných kovů, se kterou se soud vypořádal v odstavcích 90 – 92 rozsudku č. j. 43 Af 37/2018-87, na který nyní pro stručnost odkazuje, neboť argumentaci žalobkyně podrobně vypořádává. Soud přijal závěr, že pro posouzení dané věci byly rozhodné ceny dle burzovních cen LME. Ačkoli žalobkyně obecně namítala, že správce daně a žalovaný byli povinni zjišťovat ceny na českém trhu, v posuzované věci je významné, že i články řetězce se na ceny dle LME odvolávaly a považovaly za klíčovou referenční hodnotu. Za situace, kdy cena, za kterou žalobkyně od svých dodavatelů zboží nabývala, byla nižší, bylo možné po ní požadovat, aby vysvětlila, jak byla pro daný obchodní případ cena stanovena (namísto nastíněných hypotéz, které mohou na světových trzích vést k realizovaným nižším cenám), resp. aby si za dané situace zjišťovala bližší informace o obchodech (např. původu zboží, kvalitě, stanovení ceny), a to tím spíše, že se nejednalo o běžnou transakci. Nelze souhlasit s žalobkyní, že jednala s péčí řádného hospodáře, jestliže si nezjišťovala bližší informace o předmětných obchodech a nebyla schopna vysvětlit konkrétní cenu, byť by se pohybovala v mezích světových odchylek. Žalobkyně nevysvětlila, z jakého důvodu k obchodům se zbožím, s nímž předtím běžně neobchodovala, přistoupila a co nákupem sledovala, a nenabídla žádné konkrétní věrohodné vysvětlení, jímž by s ohledem na podezřelé okolnosti, které nelze nahlížet izolovaně, „vyvinila“ Žalobkyně nebyla schopna vysvětlit konkrétní cenu obchodovaných niklových katod. S ohledem na rizikovost obchodované komodity přitom bylo po žalobkyni možné rozumně požadovat určitou míru obezřetnosti při uzavírání obchodů s tímto druhem zboží. Soud se ztotožňuje s dříve vysloveným závěrem žalovaného, že se jednalo o objektivní skutečnost, které byly doplněny o další

nestandardnosti (objektivní skutečnosti), na jejichž základě měla a mohla žalobkyně vědět, že se účastní řetězce zatíženého podvodem na DPH, např.

- neobvyklost obchodu s Ni (a Cu) katodami
- rizikovost obchodů s kovy
- dodavatelská společnost nabízející dodávku specifického materiálu (burzovní materiál s certifikátem) nebyla dle veřejně dostupných informací výrobcem, zpracovatelem ani úpravcem Ni katod,
- dodavatel ORLEN STEEL neměl vlastní internetovou prezentaci nebo reklamu,
- přepravní trasa zboží neodpovídala pohybu zboží v řetězci.

Nelze též přehlédnout, že obchody s Ni katodami ve zdaňovacím období srpen 2012 žalovaný a správce daně posuzovali též v kontextu skutečností zjištěných ve vztahu k dodávkám Cu katod v květnu 2012 od GENEVE STEEL. Již ve vztahu k dodávkám Cu katod v květnu 2012 od GENEVE STEEL, propojené s ORLEN STEEL osobou Bronislava Vaška, jenž byl společníkem a jednatelem GENEVE STEEL a předsedou představenstva ORLEN STEEL, finanční orgány dospěly k závěru, že žalobkyně měla a mohla vědět, že se účastní podvodu na DPH, přičemž tento

závěr aproboval Krajský soud v Praze a Nejvyšší správní soud ve shora uvedených rozsudcích. Sedmáctý žalobní bod tak není důvodný.

137. Žalobkyně zároveň vytýkala žalovanému, že provedl jako důkaz ceníky o výkupních cenách společnosti TSR s tím, že ji ale v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu neseznámil s jeho hodnocením. Soud uvádí, že účelem tohoto ustanovení je, aby v rámci odvolacího řízení nedocházelo ke vzniku překvapivých rozhodnutí, přičemž žalobkyně byla již v rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 8. 2018, č. j. 3829/18/5300-21444-711428, seznámena s hodnocením žalovaného ohledně předložených ceníků a soud sice žalovanému v rozsudku č. j. 43 Af 37/2018-87 vytkl, že žalobkyni s hodnocením listin neseznámil, avšak totožně jako žalovaný i soud dospěl k závěru, že s ohledem na tvrzení žalobkyně a skutečnosti, které hodlala předloženými listinami prokazovat, nebyly způsobitelné závěr žalovaného zvrátit. Není proto pro žalobkyni nijak překvapivý závěr žalovaného, když na výše uvedeném závěru setrval i v nyní napadeném rozhodnutí, když mj. uvedl, že předložené tabulky ani grafy o ceně sjednané mezi jednotlivými články obchodního řetězce nic konkrétního nevypovídají. Část desátého žalobního bodu není důvodná.
138. Žalobkyně pak totožně uplatnila i námitku ohledně internetové prezentace dodavatelů, přičemž podle žalobkyně nemůže prezentace dodavatelů představovat indicii, ke které by bylo možné přihlížet v rámci tzv. vědomostního testu. Dále namítala, že jí nelze klást k tíži, že přepravní trasa zboží neodpovídala pohybu zboží v řetězci, neboť se na přepravě a její organizaci nijak nepodílela.
139. Soud se s uvedenými námitkami vypořádal v odstavci 93 a 94 rozsudku č. j. 43 Af 37/2018-87, proto na tuto část odkazuje a ztotožňuje se s již dříve přijatým závěrem. Soud se neztotožnil s názorem žalobkyně, že by způsob internetové prezentace dodavatelů nemohl být jednou z indicií, ke které by bylo možné přihlížet v rámci tzv. vědomostního testu, neboť B. V. byl dlouholetým obchodním partnerem žalobkyně. Skutečnost, že se obchodní partner veřejně neprofiluje jako obchodník s danou komoditou a své služby a zboží nenabízí, resp. způsob, jak tak činí, může být jednou z okolností, ke které lze (ve spojení s dalšími

skutečnostmi) přihlížet. Žalovaný přitom poukázal i na to, že dodavatel žalobkyně nestandardním způsobem poptával materiál na internetu (na webových portálech bazoš.cz či poptejto.cz). Ani skutečnost, že pan B. V. jakožto statutární orgán dodavatelské společnosti byl dlouholetým známým obchodním partnerem, nezbavuje žalobkyni povinnosti dostatečné obezřetnosti, zejména s ohledem na neobvyklost obchodu s Ni (a Cu) katodami, rizikovost obchodů s kovy, absolutní hodnotu obchodu či odchylku od cen LME. Tvrzená známost B. V. s žalobkyní pak spíše svědčí proti existenci její dobré víry, neboť lze předpokládat, že od něj bude mít informace ohledně obchodu, který nepředstavoval její běžnou obchodní činnost, např. ohledně původu zboží a způsobu stanovení ceny. Prověření obchodních partnerů a jejich ekonomické situace např. nahlédnutím do obchodního rejstříku lze považovat za běžné, přičemž i u dlouhodobých obchodních partnerů lze předpokládat, že budou informace pravidelně ověřovány. Lze také předpokládat, že žalobkyně bude spíše seznámena s obsazením orgánů společností dlouhodobého obchodního partnera, a pokud zde byla veřejně známá informace o trestním stíhání osoby shodného jména s předsedou dozorčí rady ORLEN STEEL (Jan Švédík) za daňové podvody s kovovými odpady, bylo přinejmenším neobezřetné, nezjišťovala-li podrobnosti i od svého dlouholetého obchodního partnera B. V., když s ORLEN STEEL obchodovala s kovovými katodami. Soud pak neshledal jako důvodnou ani námitku žalobkyně, že se nepodílela na organizaci přepravy, proto jí nelze klást k tíži, že trasa přepravy nesledovala osud zboží, neboť to může svědčit pouze o tom, že se o přepravu či původ zboží nezajímala, což nelze považovat za běžné. Žalobkyni přitom muselo být např. z přepravního listu zřejmé, že Ni katody byly dodány z jiného členského státu od jiné společnosti, než byl její bezprostřední dodavatel, a jakožto objednatel přepravy též věděla, že zboží zasílá dánské společnosti do Holandska, resp. Německa. Ačkoli samy o sobě tyto okolnosti nelze považovat za nestandardní, ve spojení s dalšími aktivovaly povinnost přijmout přiměřená opatření, aby se žalobkyně ujistila, že obchodní řetězec nebude

zatížen daňovým podvodem. Ačkoli nelze po žalobkyni požadovat prověření, které jí nepřísluší, lze po ní nepochybně požadovat, aby se zajímala např. o původ zboží, jeho pohyb a stanovení ceny. Nelze se pak dovolávat toho, že žalobkyně v důsledku své pasivity žádné nestandardní okolnosti nezjistila (neboť je nezjišťovala). Patnáctý žalobní bod a zbývající část desátého žalobního bodu nejsou důvodné.

140. Nakonec soud nepřisvědčuje ani námitce žalobkyně, že pokud správce daně za užití svých oprávnění dle AML podvod včas neodhalil, je tím prokázána dobrá víra žalobkyně. Soud poukazuje na to, že se s totožnou námitkou žalobkyně vypořádal již v odstavci 96 rozsudku č. j. 43 Af 37/2018, na který tímto odkazuje. Dobrá víra je subjektivní pojem, na jehož existenci nelze v žádném případě usuzovat z toho, co zjistily nebo mohly zjistit daňové orgány. Žalobkyně se nemůže vyvinít tím, že správce daně nezjistil podvod na DPH dříve, ale je povinna prokázat, že sama přijala všechna rozumná opatření. Osmnáctý žalobní bod není důvodný.

### **Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení**

141. Soud s ohledem na výše uvedené dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
142. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nebyla v řízení úspěšná, a nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

**Poučení :**

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty 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 1. června 2023

**Mgr. Lenka Oulíková, v. r.**  
předsedkyně senátu