



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně **AMIPOL ZLÍN s. r. o.**, se sídlem Všemina 301, zastoupené Mgr. Filipem Petrášem, advokátem se sídlem Zlín, 2. května 7134, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 20. 10. 2021, č. j. 30 Af 61/2019-151,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žádnému z účastníků **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 30. 8. 2019, č. j. 36181/19/5300-22442-712773, zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil celkem čtyři platební výměry ze dne 28. 6. 2018, kterými Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) žalobkyni vyměřil daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za období duben až červenec 2014 v celkové výši 580 857 Kč. Důvodem pro vydání platebních výměrů bylo zjištění, že obchodní transakce s měděnými katodami (dále jen „katody“), jichž se žalobkyně v tomto období účastnila, byly zasaženy podvodem na DPH, o němž žalobkyně věděla nebo vědět mohla. Za tyto transakce jí proto nebyl uznán nárokovaný odpočet daně. Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu, kterou Krajský soud v Brně shora označeným rozsudkem zamítl.

[2] Krajský soud především uvedl, že žalovaný nebyl povinen se z úřední povinnosti vyjadřovat k otázce (ne)uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně, jestliže taková námitka nebyla uplatněna v odvolání a žalovaný měl za to, že k prekluzi nedošlo. Dle soudu k prekluzi v žádném zdaňovacím období nedošlo; lhůta pro stanovení daně byla ve všech obdobích prodloužena s ohledem na prováděná mezinárodní dožádání. Mezinárodní dožádání nebyla účelová; vztahovala se k předmětu kontroly i k nyní řešeným zdaňovacím obdobím. Námitka jejich účelovosti nadto byla zcela obecná. Soud se neztotožnil ani s námitkou, že zahájení daňové kontroly nepřerušilo běh prekluzivní lhůty proto, že oprávněné osoby správce daně nedisponovaly při zahájení kontroly příslušným pověřením. K tomu uvedl, že dle § 88 odst. 1 písm. a) daňového řádu by měl být o zahájení daňové kontroly sepsán protokol, který bude podepsán úřední osobou a daňovým subjektem. Označení osoby pověřené jednat jménem státu při zahájení daňové kontroly není povinnou náležitostí protokolu o zahájení kontroly. V posuzované věci nebylo nutné, aby oprávněné osoby zakládaly při zahájení kontroly do spisu pověření k jejímu provedení. Pokud měla žalobkyně konkrétní výtky k oprávnění jednotlivých úředních osob daňovou kontrolu provádět, měla je vznést v daňovém řízení či v žalobě, a tyto skutečnosti mohly být vyjasněny doložením příslušných oprávnění. Žádnou konkrétní výtku však nevznesla, proto se krajský soud touto otázkou nezabýval. Obecnou námitku, že při zahájení kontroly bylo nutné založit do spisu i pověření pro osoby provádějící kontrolu, soud shledal nedůvodnou.

[3] Krajský soud se neztotožnil ani s námitkou, dle které mělo dojít k porušení § 65 odst. 2 daňového řádu tím, že některé listiny byly ponechány ve vyhledávací části spisu i po ukončení daňové kontroly. Soud konstatoval, že žalovaný zaslal žalobkyni k její žádosti seznam písemností nacházejících se ve správním spisu s tím, že seznam použitých důkazů je zjištělný ze spisu a ze zprávy o daňové kontrole. Dle krajského soudu je ze seznamu písemností, které se nachází ve správním spisu, zřejmé, že spis obsahuje část veřejnou a vyhledávací, a které listiny patří do jaké části. Z úředních záznamů ve spisu je rovněž zřejmé, které listiny byly přerazeny z vyhledávací do veřejné části spisu. Všechny listiny, které byly v řízení použity jako důkaz, přitom byly přerazeny v souladu se zákonem. Žalobkyně byla s obsahem spisu seznámena a kdykoli do něj mohla nahlížet. Žalovaný nebyl povinen poskytnout žalobkyni soupis všech důkazů, které v řízení hodnotil; seznam důkazů je ve zprávě o daňové kontrole. Veškeré provedené důkazy tak lze zjistit po nahlédnutí do spisového materiálu. Žalovaný tedy postupoval v souladu s § 65 odst. 2 daňového řádu; námitka nesprávného vedení spisu tak není důvodná.

[4] Dále se krajský soud zabýval námitkami týkajícími se existence daňového podvodu a vědomosti žalobkyně o jejím zapojení do něj. Uvedl, že žalobkyně splnila podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH podle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“); ten jí mohl být odepřen, pokud by správce daně prokázal existenci skutečností, s nimiž judikatura spojuje zánik tohoto nároku. Pokud jde o existenci podvodu (chybějící daň), žalovaný popsal řetězec subjektů od německého výrobce Aurubis, přes několik článků řetězce v České republice, v jehož rámci žalobkyně přijala plnění (katody) od dodavatele Trimetal a následně je prodala odběratelům v Německu. K narušení daňové neutrality došlo u (v řetězci předcházejících) společností Oliver Trade Slovakia (dále jen „Oliver Trade“) a Fonotix Trade (dále jen „Fonotix“), které nepodaly přiznání k DPH a nebylo u nich možné prověřit předmětné transakce. S tímto

pokračování

hodnocením se soud ztotožnil a poznamenal, že žalobkyně argumentaci daňových orgánů v tomto směru nijak nezpochybovala.

[5] Krajský soud se žalovaným souhlasil také v tom, že žalobkyně na základě zjištěných objektivních okolností o podvodu na DPH věděla nebo vědět mohla a že nepřijala dostatečná opatření, aby své účasti na podvodu zabránila. Soud za zásadní objektivní okolnost považoval nízkou cenu prodávaného zboží, která se pohybovala pod cenou obchodovanou na burze London Metal Exchange (dále jen „LME“). Žalobkyně v průběhu daňového řízení tvrdila, že obchodovala s katodami za ceny odpovídající cenám na LME; správce daně však zjistil, že cena, za kterou se v rozhodných datech na LME burze s katodami obchodovalo, převyšovala cenu, za níž zboží nakoupila od svého dodavatele. Následné tvrzení žalobkyně, že subjekty, které nakoupily zboží dříve, potřebovaly akutně hotovost, a proto prodávaly pod cenou burzy, soud shledal jako nevěrohodné. Nestandardně nízká cena svědčí o tom, že žalobkyně s katodami obchodovala, aniž by se zajímala o běžnou tržní cenu. Pokud by cenu na burze kontrolovala, musela by vědět, že cena je nižší než burzovní (v rozmezí od 61,89 do 381,78 EUR/t), navíc za situace, kdy žalobkyně byla až několikátý článek řetězce. Výrobce Aurubis přitom prodával v rozhodné době měď svým odběratelům vždy za cenu vyšší, než byla cena na LME. Panují tedy pochybnosti, jak žalobkyně docílila toho, že jako několikátý článek v řetězci odebírala katody za ceny nižší než na LME.

[6] Dále krajský soud uvedl, že ač žalobkyně s drahými kovy obchodovala dlouhodobě, s katodami začala obchodovat až v kontrolovaných zdaňovacích obdobích a zahájení obchodní spolupráce s novým typem zboží přesvědčivě nevysvětlila; tvrdila, že jí tuto spolupráci nabídl její dosavadní prověřený partner a pro nové zboží měla smluvené odběratele. Pokud by však před zahájením obchodování prověřila cenu a kvalitu zboží, zjistila by, že ceny jsou nestandardně nízké a kvalita neodpovídá novým výrobkům. Žalobkyně přitom před zahájením obchodování neprovedla ani průzkum trhu; zcela věřila dodavateli Trimetal. Takový postup není ani obezřetný, ani standardní, a to i přesto, že Trimetal byl dlouholetým obchodním partnerem (jednalo se totiž o rizikové zboží). Krajský soud dále zmínil, že pouhý letmý pohled na zboží při přejímce umožňoval zjistit, že obchodované zboží není zánovní. Skutečnost, že tomu žalobkyně nevěnovala pozornost, svědčí o její nedostatečné obezřetnosti a přispívá k závěru o její vědomosti o podvodu na DPH. Dle soudu měly žalobkyni všechny okolnosti (sešlost zboží, ručně psané popisky, nečitelné etikety atd.) vést ke zvýšené opatrnosti; například k ověření pravosti certifikátů od výrobce, které byly falešné. I nedostatečná kontrola kvality zboží je objektivní okolností přispívající k vědomosti o podvodu. Soud se ztotožnil i s tím, že obecná rámcová dohoda na prodej katod je značně nestandardní, a to vzhledem k tomu, že stejně obecnou objednávku uzavřel Trimetal se svým dodavatelem V-VORŘÍŠEK. V-VORŘÍŠEK však v jiných případech uzavírá zcela konkrétní objednávky, a i žalobkyně v jiném konkrétním případě uzavřela smlouvu na reklamu s mnohem detailnější úpravou. Jakkoli je pravdou, že na základě dlouhodobé spolupráce je akceptovatelný nižší standard smluvní dokumentace, s ohledem na okolnosti dané věci soud uzavřel, že i obecná objednávka zboží přispívá k závěru, že žalobkyně na obchodování neměla ekonomický zájem a do transakcí se zapojila z jiných důvodů. Žalobkyně nevysvětlila ani váhové rozdíly mezi nakoupeným zbožím a váhou zjištěnou u odběratele. Krajský soud souhlasil též s tím, že objektivní

okolností může být i ukončení obchodování s předmětnou komoditou po zahájení daňové kontroly, jak tomu bylo v nyní posuzované věci.

[7] Krajský soud však se žalovaným nesouhlasil ani v tom, že objektivní okolností svědčící o vědomosti žalobkyně o podvodu je rychlost přeprodávaného zboží ve spojení s padělkou jeho certifikátů. Přestože řetězec transakcí z Německa do ČR, a pak přes několik článků zpět do Německa trval pouze několik dní, dle soudu při obchodování s drahými kovy běžně dochází k rychlé formě přepravejů. Nadto o tom žalobkyně nemusela vědět, neboť s ostatními články řetězce nespolečně pracovala. Na rozdíl od žalovaného soud žalobkyni nepřičítal k tíži ani to, že znala výrobce, a přesto obchodovala přes prostředníka. Žalobkyně totiž pro výrobce v minulosti působila pouze jako přepravce. Krajský soud dále uvedl, že závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017 - 31, ve věci *Trimetal*, nejsou na nyní posuzovanou věc přenositelné. Přestože se v této věci jednalo o podvod na DPH s měděnými katodami, šlo o jiné zdaňovací období a jiný řetězec odběratelů. Rovněž okruh objektivních okolností byl odlišný. Krajský soud uzavřel, že žalobkyně nepřijala dostatečná opatření, aby své účasti na podvodu zabránila, přičemž odkázal na nedostatečné prověřování trhu, podezřele nízkou cenu, nedostatečnou kontrolu kvality a absenci smluvní úpravy, to vše přesto, že katody jsou rizikovou komoditou. Žalobkyně přitom v daňovém řízení ani přes výzvu nesdělila žádné skutečnosti svědčící o přijetí rozumných opatření.

[8] Proti tomuto rozsudku podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost, jejíž důvody podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[9] Stěžovatelka se nejprve vyjádřila k nestandardní ceně měděných katod. Má za to, že krajský soud nezákonně změnil hodnocení této objektivní okolnosti, když ji na rozdíl od žalovaného označil za „zásadní“. Soud nemůže takto měnit nosné důvody žalovaného. Stěžovatelka dále rozporovala, že by argumentovala tím, že její dodavatelé potřebovali hotovost, a proto prodávali zboží pod cenou. V žalobě uvedla výrazně komplexnější argumentaci, kterou se snažila přiblížit fungování trhu s uvedenými komoditami, ale soud si ji zjevně vysvětlil jiným způsobem. Se žalobní argumentací týkající se ceny zboží se tedy soud nevypořádal a v tomto ohledu je rozsudek nepřezkoumatelný; argumentace týkající se fungování trhu s drahými kovy je přitom klíčová. Je zjevné, že žalovaný ani krajský soud neví, jakým způsobem trh funguje, pokud obchodník neobchoduje přímo na burze LME. Nejvyšší správní soud se přitom doposud nezabýval fungováním LME burzy a její vazbou na způsob stanovení konečné ceny za drahé kovy u obchodníků, kteří na LME burze neobchodují. Stěžovatelka dále vysvětlila, jak LME burza funguje. Mohou na ní obchodovat jen členové, což stěžovatelka ani většina obchodníků není. Obchodovaná cena se neustále mění, je pouze na obchodníkovi, k jakému momentu zafixuje rizika. Burza uzavírá v 14:30 hodin, ale obchodování pokračuje dál za různé ceny. Podnikatelé často nastavují na cenách srážky v rozmezí od mínus 150 EUR/t až mínus 550 EUR/t. V posuzované věci prodával prodejce stěžovatelce zboží v době, kdy nabídka převyšovala poptávku; proto pod hodnotou. Přičítat toto tržní chování k tíži stěžovatelky je nespravedlivé a protitržní. Nadto, stěžovatelkou stanovená cena v předmětných obchodech odpovídala LME burze, neboť v rozhodné době bylo obvyklé, že se tyto typy obchodů domlouvaly operativně telefonicky a rychle; ceny se stanovily dle hodnoty LME burzy

pokračování

a smluvené srážky. Daňové orgány přitom byly se způsobem stanovení cen seznámeny. Cena byla stanovena s ohledem na vývoj trhu, nebyla tedy nestandardně nízká.

[10] Žalovaný pochybil, pokud pracoval s konečnou cenou, která byla uvedena na LME burze po její uzávěrce. Ceny kovů se mění každou minutu, žalovaný i krajský soud tedy měli posoudit vývoj ceny po celý den daného obchodu. Teprve na základě odchylek v celodenních cenách by mohli uzavřít, zda stěžovatelka obchodovala dle cen burzy. Místo toho pouze převzali informace z cen LME bez dalších souvislostí. Krajský soud se nevypořádal s námitkou, co je v dané věci možné považovat za standardní ve vztahu k nízké ceně, ani se nevyjádřil k výkyvům cen. Tento nedostatek přitom nemůže doplnit Nejvyšší správní soud, ani nelze odkázat na judikaturu, dle které se soud nemusí vypořádat s každou dílčí námitkou. Stěžovatelka nesouhlasí ani se závěrem, že obchodovala, aniž by se blíže zajímala o standardní cenu předmětného zboží, neboť v průběhu řízení bylo potvrzeno, že prodávala za cenu dle LME burzy. O cenu se tedy zajímala a obchodovala s ohledem na LME burzu a aktuální situaci na trhu. Stěžovatelka dále poznamenala, že krajský soud jí na jednu stranu přisvědčil, že nemusela vědět o ostatních člancích řetězce, na druhou stranu však přisvědčil závěru žalovaného, že cena v posuzovaném případě měla být vyšší, protože byla až několikatým článkem řetězce. To je vnitřně rozporné. Krajský soud neměl přihlídnout ani k výsledkům šetření učiněným ve vztahu k výrobcí Aurubis, neboť srovnání obchodování s katodami výrobcem je nepřihodné; výrobce obchoduje jinak, než ostatní obchodníci. Žalovaný měl nalézt jiný obdobný řetězec a srovnat případ s ním. S ohledem na uvedené zůstává otázkou, zda bylo mezinárodní dožádání učiněné z důvodu zjištění obchodování, které v dané době prováděl Aurubis, opravdu nezbytné. Nelze souhlasit ani s názorem krajského soudu, že cena katod musela být vyšší proto, že stěžovatelka byla několikatým článkem v řetězci. Zaprvé, stěžovatelka o dalších člancích řetězce nemohla vědět. Za druhé, srážka ceny vždy odpovídala aktuální nabídce a poptávce. Úvaha, proč daňové orgány neakceptují srážky cen v důsledku nabídky a poptávky, v rozsudku chybí. Nadto, má-li krajský soud za to, se nejednalo o zánovní zboží, tak logicky nižší cena by v takovém případě nemohla být závadná. I v tom spočívá vnitřní rozpornost napadeného rozsudku i rozhodnutí žalovaného. V každém případě se však v posuzované věci o nekvalitní zboží nejednalo; ostatně ani krajský soud neuvedl, proč by mělo být zboží nekvalitní. Stěžovatelka dále zdůraznila, že již dříve obchodovala s mědí a je lhostejné, v jaké formě měď byla (zda katody, či například granulát). Pokud to dle soudu lhostejné nebylo, měl to zdůvodnit. Stěžovatelka jednoduše obchodovala s mědí, s čímž má zkušenosti. Nadto se na LME burze uvádí cena za měď, nikoli za jednotlivé typy měděných výrobků, což však soud zcela pominul; jinak by nemohl stěžovatelce vytýkat, že věřila svému obchodnímu partnerovi (Trimetal), se kterým dlouhodobě spolupracovala. Stejně tak nešlo přičíst k tíži stěžovatelky, že s katodami přestala obchodovat, neboť s mědí obchoduje stále. S katodami přestala obchodovat z opatrnosti, neboť nemohla ohrozit své zaměstnance v případě nepříznivých dopadů daňové kontroly. Pokud kasační soud přisvědčí závěrům, že hodnota stanovená LME burzou je cenou závaznou a že tato cena nemůže být ovlivněna nabídkou a poptávkou (smluvenými srážkami), *vytvoří nebezpečný precedens pro činnost žalovaného*.

[11] Krajský soud podle stěžovatelky chybně posoudil též skutečnosti související s rámcovou objednávkou na prodej katod mezi ní a společností Trimetal. Ze skladových karet, které krajský soud provedl jako důkaz, plyne, že stěžovatelka obchoduje s mědí léta,

přičemž problém má pouze v tomto kontrolovaném období; již to dokládá, že se žádných nekalých praktik nedopouští. Stěžovatelka měla na obchodech ekonomický zájem, výnos z nich činil přes 536 000 Kč. Společnost Trimetal je jejím dlouhodobým partnerem, proto nebyl třeba vyšší standard smluvní dokumentace. Rámcová objednávka byla zcela dostačující, konkrétnosti jednotlivých obchodů byly domlouvány telefonicky, což bylo tehdy zcela běžné; i krajský soud potvrdil, že docházelo k rychlým přeprodejům tohoto druhu zboží. Stěžovatelka je navíc zkušený obchodník s mědí, k čemuž nebylo přihlédnuto. Skutečnost, že stěžovatelka v rozhodné době uzavřela smlouvu na reklamu s mnohem konkrétnější úpravou, je irelevantní. Vůbec totiž není uvedeno, zda se jednalo o jednorázový smluvní vztah nebo o známého obchodního partnera stěžovatelky, nadto šlo o zcela jiný druh obchodní transakce, který nevyžaduje rychlost. Také odkaz na případy smluvní dokumentace s dodavatelem V-VOŘÍŠEK je neaplikovatelný, neboť není známo, zda šlo o dlouhodobé či jednorázové dodavatele. Stěžovatelka zdůraznila, že předmětné obchody byly s mědí, pouze v jiné formě; nešlo tedy o nový typ zboží. Stěžovatelka (zkušená obchodnice s mědí) sledovala situaci na trhu a fixovala si rizika. Společnost Trimetal byla spolehlivým plátcem DPH, tedy byla přijata rozumná opatření. Dokonce všichni podnikatelé zahrnutí do detekovaného řetězce byli v rozhodné době spolehlivými plátcí. Dle stěžovatelky dále není zřejmé, proč a jak soud dospěl k závěru, že zboží nebylo zánovní, a co si lze pod termínem „zánovní“ představit. Logicky se tak nemohl vypořádat s tvrzením stěžovatelky, že měď si zachovává kvalitu bez ohledu na čas. Patina, která vzniká na povrchu mědi s ohledem na oxidaci, není nijak na závadu kvality zboží; i nové zboží může rychle oxidovat. Krajský soud si měl přivolat odborníka, který by mu tyto souvislosti vysvětlil. Pokud by měl platit argument, že se nejednalo o zánovní zboží, pak by mělo platit i tvrzení stěžovatelky o jeho přiměřené (nižší) ceně. Argument stáří zboží je účelový; podstatné je, že zboží bylo kvalitní. Měď kvalitu plynutím času neztrácí.

[12] Stěžovatelka dále uvedla, že rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné v otázce prekluze. Nesouhlasí se závěrem soudu, že žalovaný nebyl povinen se k této otázce vyjadřovat. Krajský soud v napadeném rozsudku nahradil žalovaného a vypořádal se s námitkou prekluze, čímž se fakticky stal třetí odvolací instancí. Fakticky požaduje, aby stěžovatelka povinně nahlížela do správních spisů a sama vznášela námitku prekluze, byť tu má sledovat žalovaný z moci úřední. Na prekluzi má vliv i absence výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný tuto výzvu nevydal; v takovém případě se nesmí uplatnit § 148 odst. 3 daňového řádu. Krajský soud se touto otázkou vůbec nezabýval, i proto je jeho rozsudek nepřezkoumatelný. Dle stěžovatelky nastala prekluze nejpozději 26. 8. 2017, jak uvedla už v žalobě.

[13] Stěžovatelka vyjádřila nesouhlas rovněž se závěrem krajského soudu, že zahájení daňové kontroly přerušilo běh prekluzivní lhůty. Lhůta přerušena nebyla, neboť jménem státu nejednal ten, kdo k tomu byl oprávněn. Dle stěžovatelky jménem státu v daňovém řízení jedná výhradně statutární orgán nebo osoba, která prokáže, že je oprávněna jednat podle zvláštního předpisu, případně konkrétní pověřená osoba. Jestliže krajský soud uzavřel, že měly být uplatněny konkrétní výtky k úředním osobám, tak ze správního spisu není patrné, zda o úřední osoby šlo. Takové doklady mají být založeny ve správním spisu. Jménem finančního úřadu jedná jeho ředitel. V řízení nebylo prokázáno, že by ředitel pověřil konkrétní osobu. Jménem státu přitom daňovou kontrolu zahajuje konkrétní osoba, a pouze jedna osoba může současně za stát jednat.

pokračování

[14] Dále se stěžovatelka vyjádřila k chybějící dani. Má za to, že jí nelze vyčítat, že konkrétně neuvedla, u jakých článků řetězce byla daň vybrána, neboť toto je povinností žalovaného. Chybějící daň není možné vybrat opakovaně, ačkoli je možno ji vybrat na kterémkoli účastníku řetězce. Z veřejně přístupných rozsudků týkajících se společností Trimetal, V-VORÍŠEK a dalších, je zřejmé, že žalovaný ze stejných obchodů a za stejná období již daň vybral. Žalovaný přitom neunesl své důkazní břemeno; ve spisu není možné najít platební výměry a úhrady chybějící daně, ani zde nejsou založeny důkazy z ostatních proběhlých řízení. Krajský soud v rozsudku ze dne 30. 9. 2019, sp. zn. 29 Af 70/2017, uznal, že u kontroly ryzosti slitin není neobvyklé spoléhat se na odběratele a na fakt, že dodávka nebyla reklamována, což je přesně posuzovaný případ. Stěžovatelka spoléhala na kontrolu spektrometrem provedenou dodavatelem, přičemž žádná z dodávek stěžovatelky nebyla odběratelem reklamována. Zcela použitelný je rovněž rozsudek *Trimetal*. Stěžovatelka dále poznamenala, že nebyla v průběhu řízení před správcem daně seznámena s důkazy – mezinárodními dožadáními, která považuje za účelová. V rozhodnutí žalovaného navíc není uvedeno, jak dlouho mezinárodní dožadání trvala, proto je nepřezkoumatelné. Krajský soud měl hodnotit chybějící daň; pokud žalovaný neprokázal její výši, bylo prokazování dalších podmínek účasti na daňovém podvodu nadbytečné. Bylo úkolem žalovaného popsat, u kterých článků řetězce byla daň vybrána.

[15] Stěžovatelka dále rozporovala závěr krajského soudu, že soupis listin ve zprávě o daňové kontrole je soupisem či hodnocením důkazů, potažmo že by hodnocení důkazů bylo možné nahradit nahlédnutím do správního spisu. Žalovaný stěžovatelku neinformoval, že v odvolacím řízení přeřadí některé listiny. Stěžovatelka nahlížela do spisů, ale neměla šanci zjistit, která konkrétní listina je důkazem a k jaké prokazované skutečnosti se váže. Rovněž zdůraznila, že seznam důkazů ve zprávě o daňové kontrole není úplným soupisem důkazů. V daňovém řízení se označují nosiče informací jako *důkazní prostředky* a rozlišují se od pojmu *důkaz*. Stěžovatelka nepožaduje vyhotovení zvláštního dokumentu tehdy, pokud ve zprávě o daňové kontrole nalezne to, co uvádí § 92 odst. 7 daňového řádu. Je však vyloučeno, aby se to nacházelo ve zprávě o daňové kontrole z roku 2018, probíhalo-li další hodnocení důkazů až v rámci odvolacího řízení, kdy o žurnalizaci spisu nebyla stěžovatelka informována, a tedy žalovaný hodnotil i jiné důkazy.

[16] Již z výpovědi řidičů dle stěžovatelky vyplývá, že měla zkušenosti s obchodováním s mědí, a že měla nastavený rozumný systém opatření při přejímce zboží, pokud jde o kontrolu kvality. Krajský soud neuvedl, proč by měly ručně psané popisky či přetrhané etikety zboží svědčit o opaku. Při manipulaci s katodami běžně dochází k pohybu a dalšímu opotřebení. To, že dodávka vypadá použitě, nezavdává důvod pochybovat o původů zboží. Stěžovatelka měla nastavený systém opatření tak, aby zabránila přejímce nekvalitního zboží. Argument starého či použitého zboží je mylný; výrobky z mědi nemohou stárnout. Je přitom zřejmé, že krajský soud myslí kvalitou zboží jeho stáří, které však nemá na kvalitu vliv. K argumentaci stěžovatelky týkající se kvality zboží krajský soud nepřihlédl. Ve vztahu k přijetí rozumných opatření stěžovatelka zopakovala, že se společností Trimetal obchodovala přes 10 let a že měla zkušenosti s tímto typem obchodů.

[17] Stěžovatelka se konečně vyjádřila k okolnosti, že po zahájení daňové kontroly přestala s katodami obchodovat. Uvedla, že s mědí obchodovala před i po ukončení nyní

prověřovaných obchodů. Není přitom jasné, proč by jiný typ obchodovaného zboží z mědi měl být objektivní okolností svědčící o podvodu na DPH; je přece lhotejné, v jaké formě se s mědí obchoduje. S katodami přestala obchodovat z opatrnosti, aby neohrozila své zaměstnance dalšími potenciálně problematickými obchody. Pokud jde o objektivní okolnost spočívající ve váhových rozdílech zboží, ten je dán tím, že daňové orgány nevzaly v úvahu rozdíl daný vahou palet. Stěžovatelka opakovaně dokládala, že samotný rozdíl ve váze byl minimální. Problém s velkými váhovými rozdíly by odběratel logicky reklamoval; to se však nestalo. Navíc stěžovatelka měla nastavený takový systém, že ani k výkyvům váhy nemohlo dojít. Daňové orgány i krajský soud tedy špatně posoudily skutečnosti z dokladů, které se týkaly problematiky váhy dodávaného zboží.

[18] Žalovaný se v rozsáhlém vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu. Poznamenal, že stěžovatelku vyzval podle § 115 odst. 2 daňového řádu; nebyl však povinen ji seznamovat s důkazy získanými prostřednictvím mezinárodního dožádání, neboť se nejednalo o důkazy získané v odvolacím řízení. Napadené rozhodnutí bylo vydáno v rámci lhůty pro stanovení daně, neboť mezinárodní dožádání nebyla účelová. Pokud měla stěžovatelka výtky k úředním osobám, měla je vznést již v daňovém řízení; argumentace zpochybňující jejich oprávnění je nadto mylná. Seznamem důkazů ve zprávě o daňové kontrole měl krajský soud na mysli hodnocení důkazů uvedené v úvahách správce daně, které jsou součástí zprávy o daňové kontrole. Příslušné listiny byly z vyhledávací části spisu přeřazeny v souladu s § 65 odst. 2 daňového řádu. Námitky týkající se narušení daňové neutrality jsou nepřijatelné podle § 104 odst. 4 s. ř. s., žalovaný přesto popsal rozhodné okolnosti a zdůraznil, že nárok na odpočet daně v řetězci je možné nepřiznat několikrát, a to každému subjektu, který se podvodného řetězce zúčastnil. Žalovaný se ztotožnil rovněž se sporovaným hodnocením soudu týkajícím se objektivních okolností. Konečně zdůraznil, že stěžovatelka k výzvě nedoložila žádná opatření, která přijala k zabránění své účasti na podvodu na DPH.

[19] Stěžovatelka v replice zopakovala své předchozí námitky. Nesouhlasí s tím, že nemusela být seznámena s mezinárodními dožádáními postupem podle § 115 odst. 2 daňového řádu. Ta byla během prvostupňového řízení ve vyhledávací části spisu (tj. nepřístupná), a až poté provedl správce daně tzv. „*tichou žurnalizaci*“, která však byla v posuzovaném případě nezákonná. Zdůraznila, že úřední osoby měly mít při zahájení daňové kontroly pověření, jako je tomu například u celní správy. Stěžovatelka rovněž poukázala na rozdíl mezi *opakovaným* a *duplicitním* vybráním daně, přičemž v nynějším případě žalovaný neprokázal ono *duplicitní* vybrání.

[20] Žalovaný v duplice uvedl, že se stěžovatelka mohla s listinami týkajícími se mezinárodního dožádání seznámit ještě v průběhu daňové kontroly. Žalovaný nemusel prokazovat duplicitní výběr daně, neboť předmětem řízení byl nárok na odpočet DPH z důvodu zapojení stěžovatelky do podvodu na DPH. Nárok na odpočet DPH přitom dle judikatury může být odepřen více článkům řetězce, potažmo daň může být vybrána opakovaně, aniž by se jednalo o duplicitní výběr daně. Dále se opět rozsáhle vyjádřil k jednotlivým objektivním okolnostem.

[21] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní

pokračování

uvedených (§ 109 odst. 4 věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

[22] Kasační stížnost není důvodná.

[23] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku. V tomto ohledu připomíná, že podle § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. krajský soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů. Citované ustanovení s. ř. s. vyjadřuje jednu ze základních zásad správního soudnictví, tj. dispoziční zásadu. Rozsah přezkumu žalobou napadeného správního rozhodnutí je ve správním soudnictví vymezen žalobními body, jimiž žalobce konkretizuje svá tvrzení ve vztahu k namítanému porušení zákona. Z tohoto důvodu obsah a kvalita žaloby v podstatě předurčují obsah rozhodnutí soudu a rozsah jeho argumentace. Soudní přezkum rozhodnutí správních orgánů nepředstavuje nástroj ke všeobecné kontrole zákonnosti postupu a rozhodování správních orgánů. Jinými slovy, nevymezí-li žalobce srozumitelně a jednoznačně konkrétní skutkové či právní důvody tvrzené nezákonnosti správního aktu nebo procesní vady předcházející jeho vydání, ale toliko obecně poukazuje na rozpor postupu správních orgánů se zákonem, není povinností krajského soudu za žalobce spekulativně domýšlet další argumenty či vybírat z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobce advokáta (srov. rozsudek rozšířeného senátu tohoto soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78, č. 2162/2011 Sb. NSS; rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz).

[24] Kasační soud ověřil obsah žaloby podané v nynější věci. Žaloba je sice relativně obsáhlá (čítá 13 stran), argumentačně je však poměrně úsporná; byť stěžovatelka činila sporným vesměs obdobný okruh okolností, jako je tomu v kasační stížnosti, většinu žalobních námitek vedla (oproti kasační stížnosti) pouze ve zcela obecné rovině. Dle kasačního soudu přitom odpovídá odůvodnění napadeného rozsudku rozsahu a kvalitě žalobních námitek; kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tedy není dán. V tomto ohledu je rovněž namístě připomenout, že obecně formulované žalobní námitky nelze dohánět v kasační stížnosti podrobným rozhojněním původně zcela obecné argumentace. Zákon neumožňuje, aby žalobce v dalších fázích řízení před správními soudy a po uplynutí lhůty pro podání žaloby přiřazoval nekonkrétním žalobním bodům zcela konkrétní námitky, do té doby nevznesené (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 9. 2008, č. j. 8 Afs 91/2007 - 407).

[25] Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkami týkajícími se prekluze práva stanovit daň. Ze spisového materiálu se podává, že stěžovatelka již v odvolání proti platebním výměřům namítala, že doměření daně nastalo po prekluzi, neboť „*mezinárodní dožádání nemělo vliv vůbec na nic*“ a správce daně měl tento institut využít účelově (viz str. 17 odvolání). Na tuto námitku žalovaný reagoval v odst. [85] napadeného rozhodnutí; vysvětlil, proč byla provedená mezinárodní dožádání důvodná, a že tedy k doměření daně po prekluzi nedošlo. V žalobě následně stěžovatelka mj. namítala, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné proto, že se žalovaný vůbec nezabýval skutečností, že daň byla doměřena po prekluzivní lhůtě. Za této situace kasačnímu soudu není jasné, proč krajský soud uvedl, že se žalovaný k námitce prekluze nevyjádřil, respektive

že námitku prekluze stěžovatelka v odvolání proti platebním výměřům neuplatnila (odst. 52 odůvodnění rozsudku). Žalovaný se v napadeném rozhodnutí k řádně uplatněné námitce prekluze vyjádřil, a to dle názoru kasačního soudu v rozsahu odpovídajícím uplatněné odvolací námitce. Nereagoval-li krajský soud na tuto argumentaci žalovaného (tj. nepodrobil-li jeho závěry přezkumu), ale sám rozebral roli zahájení daňové kontroly a prováděných mezinárodních dožádání z pohledu běhu prekluzivní lhůty pro jednotlivá zdaňovací období, nezakládá to nezákonnost napadeného rozsudku, neboť otázkou prekluze se správní soud musí zabývat vždy, tj. i za situace, kdy by se k této otázce daňové orgány nevyjádřily a nevznesl-li by takovou námitku žalobce již v průběhu daňové kontroly, a to i bez výslovné žalobní námitky. Jinými slovy, otázku možného uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně správní soud posuzuje zcela autonomně, bez ohledu na to, co k této otázce uvedly daňové orgány a jak (zda) je tato otázka nastolena v žalobě.

[26] Stěžovatelka v kasační stížnosti opět namítala, že daň byla vyměřena po uplynutí prekluzivní lhůty, neboť mezinárodní dožádání byla účelová. Tuto námitku ovšem vznesla opět jen v obecné rovině, aniž by reagovala na přílehlavé závěry krajského soudu k této otázce, uvedené zejména v odst. 58 napadeného rozsudku. Taková námitka není přípustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť se neopírá o důvody uvedené v § 103 s. ř. s. Stěžovatelka totiž nereaguje na výslovné vypořádání této námitky krajským soudem, proti kterému nestaví žádnou oponentní argumentaci.

[27] Nejvyšší správní soud nesouhlasí ani s tím, že by byl napadený rozsudek nepřezkoumatelný proto, že se krajský soud nevypořádal s námitkou týkající se neuzití § 145 odst. 2 daňového řádu žalovaným. Stěžovatelka v žalobě poté, co vylíčila svůj názor na prekluzi daně s ohledem na účelovost mezinárodních dožádání, pouze zcela obecně dodala, že „[v]liv [na prekluzi] má i absence výzvy dle § 145 odst. 2 DŘ – viz bod [KKK] a poznámka pod čarou č. 18“. V bodu [KKK] a v poznámce č. 18 však v této souvislosti pouze zmiňovala, že u ní správce daně opakovaně prováděl „kontroly a místní šetření“ a že lze mj. „prokázat absenci výzvy podle § 145 odst. 2 DŘ“. Dle kasačního soudu tedy byla tato námitka (či spíše poznámka) vznesena v natolik obecné rovině, že nelze hovořit o žalobní námitce ve smyslu § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s., neboť ji stěžovatelka nedoplnila skutkovým líčením, které by se vztahovalo k její konkrétní situaci; krajský soud tedy neměl povinnost se k ní výslovně vyjadřovat (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2006, č. j. 1 Azs 244/2004-49). Pouze pro úplnost lze konstatovat, že v daném daňovém řízení výzva dle § 145 odst. 2 daňového řádu skutečně vydána nebyla; vydání této výzvy je ovšem odvislé od konkrétní skutkové situace, přičemž stěžovatelka v žalobě nevysvětlila, proč by tato výzva měla být právě v jejím případě vydána.

[28] Stěžovatelka dále namítala, že k prekluzi práva stanovit daň došlo rovněž proto, že v dané věci nebyla řádně zahájena daňová kontrola, neboť v daňovém řízení nebylo prokázáno, že by jménem státu jednala osoba k tomu oprávněná (skutečnost, že jménem státu jednala kvalifikovaná osoba, není zadokumentována ve správním spisu). Výklad krajského soudu je dle stěžovatelky chaotický, neboť soud na jednu stranu uvádí, že protokol o zahájení daňové kontroly musí být podepsán úřední osobou, ale už neuvádí, kdo jí konkrétně byl.

pokračování

[29] Nejvyšší správní soud konstatuje, že krajský soud v odst. 59 a 60 odůvodnění napadeného rozsudku dospěl ke správnému závěru, že při zahájení daňové kontroly nebylo nutné založit do spisu pověření pro osoby provádějící daňovou kontrolu. V tomto ohledu lze připomenout, že podle § 12 odst. 1 daňového řádu správce daně vykonává svou pravomoc prostřednictvím *úředních osob*. Úřední osobou je zaměstnanec, který se bezprostředně podílí na výkonu pravomoci správce daně, nebo osoba oprávněná k výkonu pravomoci správce daně zákonem nebo na základě zákona (§ 12 odst. 2 daňového řádu). Úřední osoba prokazuje svoje oprávnění k úkonům při správě daní služební průkazem, pokud tak stanoví zákon, popřípadě jiným způsobem (§ 13 odst. 3 daňového řádu). O tom, kdo je v dané věci úřední osobou, správce daně osobu zúčastněnou na správě daní na požádání informuje. Úřední osoba na požádání osoby zúčastněné na správě daní sdělí své jméno, služební nebo obdobné označení, a ve kterém organizačním útvaru správce daně je zařazena (§ 12 odst. 4 daňového řádu).

[30] Daňový řád před novelou č. 458/2011 Sb. obsahoval požadavek na vyhotovení úředního záznamu o tom, kdo je *úřední osobou*, citovanou novelou však došlo k jeho vypuštění. Z důvodové zprávy k zákonu č. 458/2011 Sb. je přitom patrné, že zákonodárce vyhodnotil požadavek na vyhotovení uvedeného úředního záznamu jako nadbytečný. Za podstatné považoval zachování možnosti osoby zúčastněné na správě daní se na konkrétní oprávněnou úřední osobu dotázat: *„Účelem stávající procesní právní úpravy bylo zakotvit právo osoby zúčastněné na řízení na informaci o tom, která konkrétní úřední osoba se na daném úkonu podílela. Zachycování této informace prostřednictvím formalizovaného úředního záznamu se však ukázalo pro aplikační praxi jako nevhodné a zbytečně administrativně zatěžující. Smysl a účel měněného ustanovení se přijetím navrhované úpravy nezmění. Nadále zůstává zachováno právo osoby zúčastněné na správě daní na informaci o tom, kdo je v její věci příslušnou úřední osobou“* (srov. důvodovou zprávu k vládnímu návrhu zákona č. 458/2011 Sb., sněmovní tisk 473/0, Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky, 6. volební období, 2010–2013, digitální repozitář).

[31] K provedení úkonů při správě daní navíc není nutné vydávat zvláštní pověření, které by mělo být založeno ve správním spisu a které by úřední osoby měly předkládat. Rozdělení činnosti mezi zaměstnance je otázkou vnitřní organizace práce správce daně. Stěžovatelka měla právo na předložení služebních průkazů (§ 12 odst. 3 daňového řádu, § 16 odst. 1 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky), avšak tohoto práva nevyužila. V protokolech o zahájení (respektive rozšíření) daňové kontroly č. j. 1341003/14/3301-05406-705637, č. j. 1575645/14/3301-05406-705637, č. j. 1664181/14/3301-05406-705637, a č. j. 1289066/15/3301-61562-705637, jsou přitom úřední osoby řádně označeny a podepsány. Stěžovatelka tak vůči nim mohla rovněž například vznést námitku podjatosti, avšak neučinila tak. Ostatně, stěžovatelka mohla v případě jakýchkoli pochybností rovněž podle § 12 odst. 4 daňového řádu požádat správce daně o sdělení, kdo je úřední osobou v její věci; ani této možnosti však nevyužila a (což je podstatné) ani netvrdila, že by ji nezaložení úředního záznamu o oprávněné úřední osobě do spisu zkrátilo na jejich (konkrétních) právech a v čem.

[32] Ani tato námitka tak není s ohledem na právě uvedené důvodná. V souzené věci nebylo povinností daňových orgánů (úředních osob) založit do spisu úřední záznam o pověření provádět daňovou kontrolu u kontrolovaného subjektu. Měla-li stěžovatelka

o jejich oprávnění jakékoli pochybnosti, mohla postupovat, jak bylo naznačeno výše (obdobně srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2023, č. j. 1 Afs 258/2021 - 63, nebo ze dne 12. 2. 2020, č. j. 10 Afs 393/2019 - 54). Zahájení daňové kontroly tak nebylo zatíženo vytýkaným deficitem.

[33] Nejvyšší správní soud pro úplnost dodává, že stěžovatelka v kasační stížnosti dále s odkazem na § 24 daňového řádu a na § 4 zákona č. 255/2012 Sb., o kontrole, rozsáhle namítala, že jménem státu může během daňové kontroly jednat pouze právě jedna konkrétní osoba. Tato argumentace je však nepřijatelná podle § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť ji stěžovatelka neuplatnila v žalobě, ač tak učinit mohla. Nejvyšší správní soud se jí proto věcně nezabýval.

[34] Kasační námitky shrnuté v odst. [15] a [19] odůvodnění tohoto rozsudku (viz odst. 25, 27 a 28 kasační stížnosti), Nejvyšší správní soud považuje za značně nesrozumitelné; je však evidentní, že stěžovatelka nesouhlasí se závěrem krajského soudu, dle kterého přeražení listin z vyhledávací do veřejné části spisu proběhlo v řízení před správcem daně v souladu se zákonem, a namítá, že měla být s mezinárodními dožadováními seznámena během odvolacího řízení v rámci postupu podle § 115 odst. 2 daňového řádu. Kasační soud konstatuje, že stěžovatelka v bodech [X] až [Z] žaloby pouze obecně uvedla, že „z žádné listiny ze spisu“ nelze zjistit, „které všechny důkazy byly shromážděny“, že „správní spis není úplný“, a že ani po skončení dokazování nejsou „veškeré listiny“ ve „vyměřovací části spisů“. Krajský soud v reakci na tuto obecnou žalobní argumentaci v odst. 58 a 62 až 70 napadeného rozsudku uvedl, že všechny listiny, které byly v řízení použity jako důkaz (včetně mezinárodních dožadování), byly přeraženy v souladu s § 65 odst. 2 daňového řádu, a že stěžovatelka byla s obsahem správního spisu seznámena a kdykoliv do něj mohla nahlížet. Nejvyšší správní soud se závěry krajského soudu souhlasí; po seznámení se se správním spisem rovněž nenalezl žádné pochybení při přeražování listin z vyhledávací části do části veřejné, přičemž lze souhlasit se žalovaným, že stěžovatelka se mohla s listinami týkajícími se mezinárodního dožadování seznámit ještě v průběhu daňové kontroly (z obsahu správního spisu přinejmenším nevyplývá opak). Logicky tedy není důvodná ani námitka, že žalovaný měl povinnost seznámit stěžovatelku s těmito listinami v rámci odvolacího řízení postupem podle § 115 odst. 2 daňového řádu, neboť žalovaný v rámci odvolacího řízení předmětnými listinami dokazování neprováděl.

[35] Stěžovatelka dále namítala, že na str. 15 zprávy o daňové kontrole je uveden výpis důkazů bez jejich hodnocení. K tomu Nejvyšší správní soud konstatuje, že správce daně na tomto místě vypisuje skutková zjištění vyplývající ze zde uvedených důkazních prostředků, se kterými ve zprávě o daňové kontrole později dále pracuje (na vypsání jednotlivých skutečnostech staví zjištěný skutkový stav, viz např. str. 16 a násl. zprávy o daňové kontrole). Hodnocení zjištěného skutkového stavu je pak věnována naprostá většina zprávy o daňové kontrole. V takovém postupu neshledává kasační soud porušení § 92 odst. 7 daňového řádu, neboť je zřejmé, (i) jaké skutečnosti považoval správce daně za prokázané a následně (ii) jak tato skutková zjištění hodnotí (a jaké z tohoto hodnocení vyplývají právní konsekvence). Ve zbytku tato argumentace stěžovatelky pro svoji nekonkrétnost nespĺňuje judikaturou stanovené požadavky na kasační námitky, a věcně se proto o kasační námitky ve smyslu § 103 odst. 1 s. ř. s. nejedná (srov. přiměřeně rozsudek rozšířeného senátu tohoto soudu ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005 - 59, č. 835/2006 Sb. NSS).

pokračování

[36] Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkami vztahujícími se k samotnému hmotně právnímu posouzení věci. Při rozhodování o tom, zda lze daňovému subjektu odmítnout nárok na odpočet daně z důvodu jeho zapojení do podvodného řetězce na DPH, je třeba posoudit několik skutečností. Je třeba zjistit, zda podvod na dani skutečně existoval (1. podmínka). Dále je pak na základě objektivních skutkových okolností nutno zkoumat, zda daňový subjekt věděl, nebo vědět mohl a měl, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH (2. podmínka, tzv. objektivní okolnosti), a zda přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že se nebude podvodu na dani účastnit (3. podmínka, dobrá víra).

[37] Pokud jde o kasační námitky týkající se 1. podmínky, již krajský soud v odst. 78 odůvodnění napadeného rozsudku správně uvedl, že stěžovatelka v žalobě argumentaci daňových orgánů týkající se závěrů ohledně existence podvodu na DPH v identifikovaném řetězci, nijak nezpochybňovala. V bodu [K] žaloby pouze uvedla, že byť žalovaným uvedené indicie mohou indikovat chybějící daň, je absurdní, aby tato byla doměřována všem následným článkům řetězce, a v bodech [RR] až [TT] žaloby, nadepsaných jako „*Narušení neutrality*“, pouze obecně namítla, že žalovaný neprokázal vědomé zapojení stěžovatelky do podvodného řetězce. Jestliže tedy stěžovatelka v kasační stížnosti nově namítá, že žalovaný neunesl důkazní břemeno ohledně prokázání, že daň ve zjištěném řetězci opravdu chybí, jedná se o nepřipustnou námitku podle § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť stěžovatelce nic nebránilo uplatnit ji již v řízení před krajským soudem. Nejvyšší správní soud se jí proto věcně nezabýval.

[38] Kasační soud neshledal důvodnou ani námitku, dle které chybějící daň nelze vybrat na více účastnících řetězce, přičemž v posuzované věci žalovaný „*ze stejných obchodů a za stejná období již daň vybral*“. Naopak totiž platí, že nárok na odpočet DPH je možné v podvodném řetězci nepřiznat několikrát, a to každému daňovému subjektu, který se podvodného řetězce účastnil, a u něhož bude zároveň proveden vědomostní test s výsledkem, že o podvodu minimálně vědět měl a mohl, jako tomu bylo v nyní posuzované věci (viz např. odst. [43] odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2023, č. j. 7 Afs 160/2021 - 89). Důvodná není ani námitka, že bylo úkolem žalovaného konkretizovat, u kterých článků řetězce byla chybějící daň vybrána. Výsledek daňových řízení ostatních článků identifikovaného řetězce totiž nemá vliv na výsledek daňového řízení stěžovatelky. Jak bylo shora vysvětleno, na odpočet daně nemá nárok žádný z článků řetězce zasaženého podvodem na DPH, pokud o existenci podvodu věděl nebo vědět mohl. Pokud se tedy stěžovatelka domáhala informací o výsledcích daňového řízení ostatních účastníků podvodného řetězce, nemohla tato rozhodnutí představovat podklady potřebné pro rozhodnutí v její věci. Tím, že je daňové orgány do spisu nezaložily, tak její procesní práva nemohla být dotčena. Podstatné tedy je, že žalovaný v odst. [43] až [64] napadeného rozhodnutí popsal relevantní podvodný řetězec a vysvětlil, u jakých článků řetězce došlo k narušení daňové neutrality (společnosti Oliver Trade a Fonotix). S ohledem na absenci žalobních námitek zpochybňujících závěry žalovaného ohledně chybějící daně či existence podvodu na DPH krajský soud tyto závěry pouze stručně aproboval (odst. 78 odůvodnění napadeného rozsudku). Nejvyšší správní soud tedy považuje první podmínku za prokázanou.

[39] Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkami vztahujícími se k naplnění 2. a 3. podmínky. Žalovaný zejména v odst. [65] až [76] svého rozhodnutí označil jako objektivní zjištěné okolnosti: a) celoroční obecnou objednávkou rizikové komodity, b) absenci kvantitativní přejímky zboží a jeho váhové rozdíly, c) nestandardně nízkou cenu nakupovaného zboží, d) rychlost přepravy plnění a skutečnost, že certifikáty na produktech byly falešné, e) vizuálně staré zboží, f) skutečnost, že stěžovatelka znala výrobce, a přesto obchodovala přes prostředníka, g) pochybnosti ohledně dlouhodobosti spolupráce se společností Trimetal a h) náhlé ukončení obchodování s daným produktem po zahájení daňové kontroly. Krajský soud v napadeném rozsudku tyto objektivní okolnosti vesměs převzal, byť korigoval hodnocení okolností ad d), f) a g).

[40] Dle Nejvyššího správního soudu objektivní okolnosti zjištěné žalovaným a aprobované krajským soudem (být s jistými korekcemi jejich hodnocení, jak bude uvedeno níže), ve své souvislosti spolehlivě prokazují, že stěžovatelka o své účasti v podvodném řetězci alespoň vědět měla a mohla. Kasační soud, stejně jako soud krajský, považuje za stěžejní okolnost nestandardně nízkou cenu nakupovaných katod. Žalovaný zjistil, že cena za tunu mědi na burze LME byla ve dny, kdy byly provedeny sporné obchody, vždy vyšší než cena, za kterou stěžovatelka pořídila katody (tj. nikoli již surovou, nýbrž zpracovanou měď), a to v rozmezí od 61,89 EUR do 381,78 EUR za tunu. Žalovaný rovněž zjistil, že výrobce katod (Aurubis) je v rozhodném období prodával vždy draž oproti cenám na LME, a to i při prodeji výrazně vyššího množství oproti stěžovatelčiným obchodům (například při prodeji 400 tun katod byla cena za tunu stanovená výrobcem stále vyšší o cca 110 EUR/t oproti ceně na LME burze, přičemž stěžovatelka od Trimetalu odebírala vždy cca 25 tun). Je tedy zřejmé, že stěžovatelka katody nakupovala za nestandardně výhodné ceny, které se jí nepodařilo přesvědčivě vysvětlit.

[41] K námitkám stěžovatelky týkajícím se nepřiměřeně nízké ceny kasační soud prvně uvádí, že stěžovatelka v žalobě pouze zcela obecně tvrdila, že skutečná cena se sjednává dle aktuální nabídky a poptávky, že obchodníci občas potřebují rychle hotovost, a proto prodávají pod cenou, a že výkyvy na burze dosahují až 12 % (viz bod [VV] až [XX] žaloby). Tyto argumenty však ničím nepodložila a ani je nijak nerozvedla; nelze tedy souhlasit s tím, že by se s nimi krajský soud vypořádal nedostatečně. Krajský soud zhodnotil skutečnosti zjištěné žalovaným, tj. tržní realitu v rozhodné době; nebylo jeho úkolem ověřovat zcela obecná tvrzení stěžovatelky o občasných výkyvech na burze apod. Stěžovatelka v kasační stížnosti dále nově uvádí, že nakupovala po uzavření burzy, kdy se ceny mědi propadají až o 550 EUR za tunu, že se soud měl zabývat jednak nabídkou a poptávkou, jednak obchody po uzavření burzy, případně že výrobce „*obchoduje jinak*“ než další distributoři. Tyto námitky však v žalobě neuplatnila, ačkoliv tak učinit mohla. Jde tedy o novoty, kterými se kasační soud věcně nezabýval (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

[42] Stěžovatelce lze přisvědčit v tom, že nemusela nutně vědět, že je v řetězci firem až na šesté pozici, nicméně si musela být vědoma toho, že je přinejmenším třetí (věděla, že přímo od výrobce nenakupuje). Z certifikátů výrobce na nakupovaných katodách se nadto podávalo, že je výrobce „poprvé“ prodal krátce předtím, než je koupila stěžovatelka (v jednom případě mělo mezi prvním prodejem ze strany výrobce až po prodej stěžovatelce uplynout pouze pět dnů). Je tedy o to více závažnější, že by za tak krátkou dobu měl dodavatel stěžovatelky nakoupit rozsáhlé množství katod, a následně si nákup o pár dní

pokračování

později „rozmyslet“ (ať již ze stěžovatelkou zmiňovaného důvodu akutního nedostatku financí, či jiného důvodu) a prodávat katody značně pod žalovaným zjištěnou běžnou cenou (nadto bez přihlédnutí k dalším nákladům, které musel mít, jako například přeprava, skladování, administrativa atd.), a to opakovaně. Kasační soud tedy souhlasí též se závěrem krajského soudu, že žalobní argumentace prodeje pod cenou z důvodu akutního nedostatku financí působí nevěrohodně.

[43] Lze souhlasit s (izolovaným) tvrzením stěžovatelky, že nízkou cenu by bylo možné vysvětlit tím, že nešlo o zánovní zboží; v širším kontextu nyní posuzované věci však toto tvrzení neobstojí. Zaprvé, stěžovatelka v průběhu řízení nízkou cenu zboží opakovaně různě vysvětlovala (viz odst. 82 napadeného rozsudku), nicméně s touto tezí přišla až v kasační stížnosti. Za druhé, sama stěžovatelka tvrdí, že katody neztratily na hodnotě ani vytvořením patiny, ani na základě dalších vizuálních nedostatků, s čímž se lze ztotožnit. Za třetí, krajský soud a zejména žalovaný nespojovali poznatky o stáří zboží se zhoršenou možností jeho využití či prodeje. Jejich argumenty směřovaly k tomu, že stěžovatelce mělo být podezřelé, že podle certifikátů na zboží nakupuje nové katody, avšak katody jako nové rozhodně nevypadaly; tato okolnost ji měla v souvislosti s dalšími zjištěnými okolnostmi vést k vyšší obezřetnosti (například k pečlivější kontrole přejímaného zboží, kterou pouze zběžně prováděli řidiči, či k uzavření jiné, než zcela obecné smluvní dokumentace).

[44] Co se týče absence kvalitativní přejímky zboží, lze rovněž poznamenat, že stěžovatelka v kasační stížnosti vysvětluje váhové rozdíly tím, že daňové orgány nevzaly v úvahu rozdíl daný váhou palet. V žalobě ovšem váhové rozdíly vysvětlovala pouze tím, že tyto odpovídají toleranci pro odchylku udávanou Metrologickým institutem (viz bod [EE], [FF] a [SSS] žaloby). Nejvyšší správní soud tedy k novému vysvětlení váhových rozdílů nepřihlížel (§ 104 odst. 4 s. ř. s.), přesto však konstatuje, že stěžovatelka v kasační stížnosti opakovaně mění a dokresluje vysvětlení jednotlivých objektivních okolností, které podávala v průběhu předchozího daňového a soudního řízení, aniž by vysvětlila, proč tato tvrzení nemohla uplatnit již před správcem daně či před krajským soudem. Snaha stěžovatelky o podávání nových či alternativních vysvětlení pro zjištěné objektivní okolnosti logicky snižuje věrohodnost celé její kasační argumentace.

[45] Souhlasit nelze ani s námitkou, dle které krajský soud nepřipustně změnil nosné důvody napadeného rozhodnutí tím, že objektivní okolnost nestandardně nízké ceny označil, na rozdíl od žalovaného, za „zásadní“. Pouhé zdůraznění důležitosti dílčí okolnosti daňového případu krajským soudem nepředstavuje ani změnu právního názoru, ani změnu hodnocení skutkového stavu. O změně nosných důvodů napadeného rozhodnutí tak pojmově vůbec nelze hovořit.

[46] Kasační soud se ztotožňuje rovněž se závěrem krajského soudu, že v posuzované věci lze i obecnou rámcovou dohodu na nákup katod chápat jako jednu z objektivních okolností přispívajících k vědomosti žalobkyně o podvodu. Krajský soud v odst. 88 napadeného rozsudku správně uvedl, že je podezřelé, že stěžovatelka setrvala na obecné rámcové dohodě i poté, co se projeví nejasnosti ohledně původu, reálné váhy a stáří obchodovaného zboží; tyto dílčí aspekty věci, akcentované krajským soudem, stěžovatelka v kasační stížnosti nereflektuje a pouze setrvale poukazuje na to, že se svým dodavatelem dlouhodobě a bezproblémově obchoduje, v důsledku čehož lze pochopit, že nekladla zvláštní důraz

na kvalitu uzavíraných dohod. S touto obecnou premisou se lze jistě v obecné rovině ztotožnit, nicméně v kontextu krajským soudem vyzdvižených okolností realizovaných obchodů (proti kterým stěžovatelka nepostavila věcnou konkurující argumentaci) nemůže obstát.

[47] Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem považuje za relevantní i objektivní okolnost (byť spíše jen marginálního významu), že stěžovatelka po zahájení daňové kontroly přestala s katodami obchodovat. Žalovaný již v odst. [96] napadeného rozhodnutí vysvětlil, že stěžovatelce nic nebránilo po zahájení daňové kontroly v obchodech pokračovat a DPH postupem podle § 109a zákona o DPH platit přímo správci daně. Stěžovatelka však tento argument setrvale ignoruje a stále pouze v obecné rovině tvrdí, že s katodami přestala obchodovat, aby neohrozila své zaměstnance potenciálně rizikovými obchody. Nejvyšší správní soud souhlasí se závěrem žalovaného; stěžovatelce se tak ani v kasační stížnosti nepodařilo přesvědčit soud o předestřeném důvodu náhlého ukončení značně výhodných obchodů.

[48] Lze tedy uzavřít, že stěžovatelce se v posuzované věci nepodařilo vyvrátit klíčové poznatky daňových orgánů, které kasační soud obdobně jako soud krajský považuje za natolik silné, že ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů. Ty spolehlivě vedou k závěru, že stěžovatelka o své účasti na podvodu na DPH věděla či alespoň vědět měla a mohla. Kasační soud se rovněž ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že stěžovatelka nepřijala dostatečná opatření, která po ní mohou být rozumně požadována, aby své účasti na podvodu zabránila; v tomto ohledu lze pro stručnost odkázat zejména na odst. 96 a 97 odůvodnění napadeného rozsudku.

[49] Na základě výše uvedeného dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není (v rozsahu, ve kterém mohla být věcně projednána) důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. *in fine* zamítl.

[50] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný sice měl ve věci plný úspěch, nevznikly mu však žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že se žádnému z účastníků náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení : Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 30. listopadu 2023

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu