



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Tomáše Rychlého a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobkyně: **METALIMEX a. s.**, se sídlem Štěpánská 621/34, Praha 1, zastoupená Mgr. Petrem Kinclem, advokátem se sídlem Hvězdova 1734/2c, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 21. 6. 2023, č. j. 8 Af 17/2021 – 115,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se z a m í t á .**
- II. Žádnému z účastníků **se n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a předcházející průběh řízení

[1] Specializovaný finanční úřad (dále jen „*správce daně*“) doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období leden až září 2014 a únor a březen 2015 celkem 11 dodatečnými platebními výměry. Na základě výsledků daňové kontroly dospěl k závěru, že se žalobkyně účastnila obchodů zasažených daňovým podvodem. Daňová kontrola se mimo jiné týkala plnění, která žalobkyně přijala od společností KovMetal spol. s.r.o., se sídlem Smetanova 9, Šluknov (dále jen „*KovMetal*“; společnost ke dni 21. 5. 2024 zanikla výmazem z obchodního rejstříku), TRIMETAL s.r.o., se sídlem Hájecká 1194/12, Brno (dále jen „*TRIMETAL*“), ZE-KOV METAL s.r.o., se sídlem plk. Truhláře 707,

Lomnice nad Popelkou (dále jen „ZEKOV“), a ZEKOV METAL CANARIA SL, se sídlem Avenida Rogue del Este 20, 351 30 Término Municipal de Mogán, Španělské království (dále jen „ZEKOV CANARIA“).

[2] Proti dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, o němž žalovaný rozhodl rozhodnutím ze dne 29. 7. 2021, č. j. 27852/21/5300-21443-702551, tak, že uznal nárok žalobkyně na odpočet DPH u plnění přijatého od dodavatele TRIMETAL a změnil čtyři dodatečné platební výměry; v ostatním odvolání žalobkyně zamítl. Žalovaný dospěl k závěru, že se žalobkyně v řetězcích KovMetal, ZEKOV a ZEKOV CANARIA (popsaných níže) účastnila obchodů zasažených podvodem na DPH, o němž měla a mohla vědět, a že nepřijala dostatečná opatření k tomu, aby své účasti na podvodu zabránila.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného (jak je vymezeno v předchozím odstavci) žalobkyně podala žalobu k Městskému soudu v Praze (dále jen „městský soud“), který ji rozsudkem ze dne 21. 6. 2023, č. j. 8 Af 17/2021 – 115, zamítl jako nedůvodnou.

[4] Městský soud v úvodu posuzovací části rozsudku konstatoval, že žalobkyně nárokovala odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění, a to za nákupy měděných katod v období leden až září 2014 a únor až březen 2015, a za období červen 2014 též za nákup zinku. Správce daně dospěl k závěru, že nárok na odpočet daně podle § 72 a § 70 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), žalobkyně uplatnila neoprávněně, jelikož se účastnila transakcí zasažených podvodem na DPH.

[5] Žalovaný ve svém rozhodnutí vymezil řetězce ve vztahu ke společnosti KovMetal takto:

1. řetězec (zdaňovací období leden až září 2014) JČS → FONOTIX → DELICOOP → CPD → KovMetal → žalobkyně → JČS

2. řetězec (zdaňovací období únor a březen 2015) JČS → FONOTIX → DELICOOP → V-Voríšek → KovMetal → žalobkyně → JČS

3. řetězec (zdaňovací období únor 2015) JČS → TROFANY → CPD → KovMetal → žalobkyně → JČS

[6] K obchodnímu řetězci ZEKOV a ZEKOV CANARIA žalovaný ve svém rozhodnutí popsal dva řetězce, a to:

FeCom (JČS) → VINATICO → AK Unit → ZEKOV → žalobkyně → JČS

FeCom (JČS) → VINATICO → AK Unit → ZEKOV CANARIA → žalobkyně → JČS

[7] Vzhledem k obsáhlosti odůvodnění rozsudku městského soudu (471 odstavců, 70 stran textu) se Nejvyšší správní soud omezí na stručné konstatování, že městský soud v napadeném rozsudku podrobně rekapituloval podání účastníků řízení, průběh daňové kontroly, včetně mezinárodního dožádání správce daně, a rozhodnutí žalovaného (celkem 322 odstavců). Ve zbylé, posuzovací, části rozsudku městský soud aproboval závěry

pokračování

finančních orgánů, zejména že žalobkyně obchodovala s rizikovou komoditou (měděnými katodami) za nižší než tržní cenu [odvíjející se od ceny na burze London Metal Exchange (dále jen „LME“)].

[8] Městský soud měl též za to, že žalobkyně své dodavatele (společnosti KovMetal, ZEKOV a ZEKOV CANARIA) dostatečně neprověřila, obchodovala s nimi bez odpovídající písemné smluvní dokumentace, na základě nedostatečné znalosti dodavatelů a neprověřovala kvalitu dodaného zboží. Podrobnější argumentace městského soudu (v míře, v jaké je relevantní pro posouzení kasační stížnosti) bude dále shrnuta v rámci vypořádání kasačních námitek v posuzovací části tohoto rozsudku.

II. Obsah kasační stížnosti

[9] Proti rozsudku městského soudu podává žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Ila. Námítka nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku

[10] Stěžovatelka poukazuje na povrchní úroveň vypořádání žalobních bodů v napadeném rozsudku. To je podle ní zřejmé již z jeho rozsahu, neboť většinu textu tvoří rekapitulace předchozích řízení a podání účastníků řízení. Posuzovací část rozsudku má „*toliko dvacet stran*“ textu. Městský soud v napadeném rozsudku sice vyslovil nesouhlas „*s každou tezí*“ stěžovatelky, avšak rozsudek je jen opakováním obecných závěrů o vědomostním testu a neobsahuje konkrétní argumentaci.

[11] Podle stěžovatelky městský soud nevypořádal dostatečně její žalobní argumentaci k obchodům se společností ZEKOV a nevyjádřil se dostatečně ani k tomu, proč stěžovatelka splnila vědomostní test ve vztahu k tomuto dodavateli, neboť se věnoval pouze naplnění tohoto testu ve vztahu ke společnosti ZEKOV CANARIA.

[12] Dále stěžovatelka vytýká městskému soudu, že dospěl k závěrům, které nemají oporu v daňovém spisu. Podle městského soudu se například stěžovatelka nezajímala o kvalitu zboží, nebyla přítomna u jeho vykládky a její dodavatel zajistil odbyt zboží (odstavec 433 napadeného rozsudku). Stěžovatelka však dle svého přesvědčení prokázala, že zboží procházelo vizuální i kvalitativní kontrolou při jeho přijetí na sklad (zde stěžovatelka odkazuje na konkrétní listiny v daňovém spisu) a žádný z dodavatelů nezajišťoval odbyt zboží, jak naopak tvrdil městský soud.

[13] Ve spise nemají oporu ani tvrzení městského soudu o častých změnách v orgánech dodavatele, registraci k DPH předcházející zahájení spolupráce a o nezvyklé důvěře stěžovatelky v nového dodavatele bez písemné smlouvy (odstavec 434 napadeného rozsudku). Podle stěžovatelky změny v orgánech dodavatelů nebyly v rámci daňového řízení tvrzeny a skutkově neodpovídá ani nezvyklá důvěra v nového dodavatele, jelikož zejména u dodavatele ZEKOV se nejednalo o neznámou osobu.

[14] Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku stěžovatelka spatřuje též v tom, že městský soud nereagoval na odkazy a citace judikatury Nejvyššího správního soudu v žalobě. Dále dle stěžovatelky městský soud nezohlednil skutkové okolnosti uvedené v žalobě. Městský soud totiž uvedl, že stěžovatelka nevysvětlila obchodování se společností, která se v daném oboru nesespecializovala (odstavce 444 a 445 napadeného rozsudku). Stěžovatelka však tyto skutečnosti vysvětlila. Dále městský soud nezohlednil žalobní tvrzení, že společnost KovMetal svoje účetní závěrky ve sbírce listin obchodního rejstříku zveřejnila, kromě té poslední. Namísto toho jen konstatoval, že tato společnost účetní závěrky nezveřejňovala.

Iib. Námitky k věcnému posouzení účasti na daňovém podvodu

[15] Stěžovatelka nesouhlasí se závěry daňových orgánů a městského soudu, že zkoumané obchody neodpovídaly standardu obchodování v oblasti barevných kovů a chování obezřetného podnikatele. Je přesvědčena, že v rámci daňové kontroly prokázala, že jako etablovaný obchodník s barevnými kovy jednala standardně. Její přístup ke zkoumaným dodavatelům a obchodům byl konsistentní s jejím přístupem k ostatním obchodním partnerům a obchodním transakcím a odpovídal obchodním zvyklostem v odvětví. Toto vyplývá ze svědeckých výpovědí před správcem daně, z nichž stěžovatelka v kasační stížnosti cituje. Stěžovatelka též poukazuje na to, že její opatření odpovídala tehdejší době (letům 2014 a 2015 – pozn. NSS). Je-li postup stěžovatelky v rozhodném období posuzován optikou informací dostupných téměř o deset let později, stěžovatelce je tak v podstatě upřena možnost své postupy obhájit. Totéž platí i o tehdejší (ne)vědomosti stěžovatelky o rizikovosti obchodovaného zboží (měděných katod).

[16] Stěžovatelka dále na výňatcích z výslechů svědků před správcem daně ilustruje, že s dodavateli uzavírala písemné smlouvy a prověřovala množství a kvalitu dodaného zboží. Popírá, že by se snažila získat plnění za podezřele nízkou cenu, naopak míru přiměřené slevy, ověřené přes burzu LME, určovala sama a cenu zajišťovala tzv. *hedgingem* přes LME.

[17] Stěžovatelkou citované svědecké výpovědi nevykazují žádné znaky nedůvěryhodnosti, nedochází u nich k rozporům a dle stěžovatelky svědci vypovídali pravdivě. Výpovědi ohledně kontroly zboží a průběhu vážení v areálu společnosti Povrly Copper Industries a.s. (dále jen „Povrly“) potvrdilo i místní šetření správce daně dne 30. 1. 2017. Proto nemůže obstát přístup městského soudu při hodnocení významu svědeckých výpovědí. Městský soud totiž na několika místech napadeného rozsudku konstatuje, že určité skutečnosti, které byly sděleny svědky, považuje za neprokázané (zřejmě pro absenci dalších listinných důkazů). V odstavcích 415 a 416 napadeného rozsudku (ve vztahu k řetězci KovMetal) městský soud konstatoval, že dle svědků měla probíhat vizuální kontrola zboží a v některých případech kontrola spektrometrem, ovšem to nebylo prokázáno dalšími např. písemnými důkazy. Stejně tak údajně nebylo prokázáno, že v některých případech stěžovatelka pro nedůvěryhodnost dodavatele přijetí zboží odmítla (odstavec 416 napadeného rozsudku).

[18] Podle stěžovatelky městský soud nezákonně vyžadoval, aby kromě svědeckých výpovědí stěžovatelka předložila ještě další listinné důkazy, a samotný výslech jako důkaz

pokračování

neakceptoval. Pokud pak jde o kontrolu zboží při převzetí, důkazem je rovněž provedené místní šetření správce daně, které napadený rozsudek nereflektuje.

[19] Městský soud též nesprávně hodnotil žalobní námitku, že daňové orgány měly prokázat obvyklou praxi v obchodování s barevnými kovy. Pouze lapidárně konstatoval, že po daňových orgánech nelze požadovat, aby tento standard definovaly (odstavec 380 napadeného rozsudku). Přitom však pominul v žalobě zmíněnou judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle níž standard obchodování v oboru prokazují daňové orgány, a sám odkázal na dvě rozhodnutí NSS, která však nebyla na projednávanou věc použitelná.

[20] Stěžovatelka má za to, že městský soud též nesprávně právně posoudil cenu, za níž zboží nakupovala, jestliže dospěl k závěru, že nešlo o běžnou tržní cenu. Oporou tomuto názoru byl znalecký posudek ze dne 2. 9. 2015, č. 209-09/2015, vypracovaný Ústavem oceňování majetku při Ekonomické fakultě VŠB – TU Ostrava (dále jen „*znalecký posudek VŠB*“), který ovšem městský soud dle stěžovatelky chybně vyložil.

[21] Stěžovatelka uvádí, že dotazy položené znalci se týkaly výhradně obchodů s měděnými katodami „burzovní“ kvality GRADE A, přestože daňové orgány i městský soud věděly, že nadpoloviční část obchodovaného zboží tvořily měděné katody „neburzovní“ kvality (tedy na burze neobchodovatelné). Znalec též neodpověděl správně na otázku č. 4, která se týkala obchodování zboží pod burzovní cenou (označováno jako „LME-“); namísto toho pojednal o obchodování zboží se zápornou marží. Městský soud pak z této odpovědi chybně dovodil, že obchodní model stěžovatelky nebyl dlouhodobě ziskový, tedy udržitelný. Znalecký posudek VŠB tak nemá takovou důkazní hodnotu, kterou mu napadený rozsudek přikládá. Pokud měl městský soud za to, že z tohoto posudku vyplývá závěr, že ceny „pod burzou“ jsou indicií o daňovém podvodu, opominul (stejně jako předtím daňové orgány), že nikoli veškeré zboží, které bylo předmětem daňové kontroly, bylo burzovní kvality. U takového zboží cena LME- není ničím výjimečným a nemohla vzbuzovat podezření. Obvyklost ceny potvrdily i svědecké výpovědi zaměstnanců stěžovatelky, smlouvy s jinými dodavateli obsahujícími tuto cenovou konstrukci, které stěžovatelka přiložila ke své žalobě, i výsledky obchodních partnerů stěžovatelky. Tyto důkazy městský soud nerefletoval.

[22] V další části kasační stížnosti stěžovatelka vyvrací dílčí závěry městského soudu a daňových orgánů ohledně její spolupráce se společností KovMetal, přitom poukazuje na konkrétní části výsledků svědků před správcem daně. Svoje stanovisko shrnuje tak, že (a) pořídila zboží od společnosti KovMetal, která byla zaštitěna zprostředkovatelem pohybujícím se 30 let v oblasti obchodu s barevnými kovy (nejednalo se tedy o navázání spolupráce s neznámou společností); (b) společnost KovMetal měla založené ve sbírce listin obchodního rejstříku všechny účetní závěrky kromě jediné; (c) úplata za zboží byla hrazena až po jeho převzetí a kontrole kvality; (d) společnost KovMetal řádně plnila svoje povinnosti z kupní smlouvy i povinnosti plátce DPH z předmětných plnění; (e) potvrdila své vlastnictví k bankovnímu účtu, na který byly peněžní prostředky hrazeny; (f) před zahájením spolupráce prokázala svoji registraci k DPH, byla spolehlivým plátcem a neměla daňové nedoplatky; a (g) nesídlila na virtuálním sídle, nestala se plátcem DPH krátce

před uskutečněním obchodů, nedocházelo u ní k „*turbulentním*“ změnám ve složení jejich orgánů a nebyla personálně propojená se stěžovatelkou.

[23] Stěžovatelka též polemizuje s dílčími závěry městského soudu a daňových orgánů ohledně její spolupráce v řetězcích ZEKOV. Svoje stanovisko shrnuje tak, že (a) se jednalo o dodavatele, s nimiž již dříve bezproblémově spolupracovala; (b) stěžovatelka hradila cenu zboží až po jeho převzetí a řádné kontrole kvality; (c) společnosti ZEKOV a ZEKOV CANARIA plnily povinnosti z kupních smluv i povinnosti plátců DPH z předmětných plnění; (d) před zahájením spolupráce prokázaly svoji registraci k DPH, byly spolehlivými plátcí a neměly daňové nedoplatky; a (e) nestaly se plátcí DPH krátce před uskutečněním obchodů, nedocházelo u nich k „*turbulentním*“ změnám ve složení jejich orgánů a nebyly personálně propojené se stěžovatelkou.

[24] Výše uvedené svědčí o obezřetném přístupu stěžovatelky k obchodům s těmito dodavateli (KovMetal a ZEKOV, resp. ZEKOV CANARIA) a opačný závěr městského soudu je nezákonný. Pokud městský soud zdůraznil, že rozhodné skutečnosti je třeba hodnotit v jejich souhrnu, stěžovatelka tvrdí, že každá ze zjištěných skutečností je problematická. Tyto okolnosti jsou buď irelevantní, jsou součástí běžné obchodní praxe, anebo daná okolnost nebyla stěžovatelce známa. Pro naplnění vědomostního testu musí být dle judikatury Nejvyššího správního soudu (z níž stěžovatelka cituje) přítomno několik skutkově závažných zjištění, jako např. platba v hotovosti, cena výrazně odlišná od ceny obvyklé, podezřelé okolnosti transakce, absence předchozí zkušenosti s komoditou apod. Takové „*nestandardnosti*“ však v nyní projednávané věci dle stěžovatelky nenastaly.

[25] Stěžovatelka též přijala dostatečná preventivní opatření a městský soud pochybil, pokud jejich absenci dovodil z výsledku, tj. z toho, že se stěžovatelka do daňového podvodu zapojila (odstavec 465 napadeného rozsudku).

IIc. Námitky k prekluzi

[26] Stěžovatelka je přesvědčena, že dodatečné platební výměry byly vydány po uplynutí lhůty pro stanovení daně, jelikož mezinárodní dožádání v dané věci byla z hlediska vlivu na běh této lhůty neúčinná. V této souvislosti odkazuje na svoji bližší argumentaci k této otázce v doplnění žaloby. Má za to, že na její situaci dopadají závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2022, č. j. 3 Afs 24/2021 - 75, ve věci *Podravka - Lagris a. s.* (dále jen „*rozsudek NSS ve věci Podravka-Lagris*“).

[27] Podle stěžovatelky správce daně mezinárodními dožádáními zjišťoval informace, které nebyly sto přinést odpověď na to podstatné, tj. netýkaly se materiálního jádra kontroly. Kontrola byla totiž vedena kvůli podezření ze zapojení do podvodného řetězce, avšak dotazy mezinárodního dožádání nesměřovaly na skutečnosti, které byly pro otázku naplnění podmínek vědomostního testu rozhodné. Správce daně si mohl požadované informace opatřit v součinnosti se stěžovatelkou, o což se však nepokusil.

pokračování

[28] Stěžovatelka označuje jako příliš obecné závěry městského soudu, jenž její obdobnou žalobní námitku (jak uvedeno výše) shledal nedůvodnou s tím, že v řetězcích zasažených podvodem figurovaly zahraniční subjekty a správce daně oprávněně zaměřil dokazování též na objasnění jejich úlohy v dodávkách zboží (odstavec 364 napadeného rozsudku). Městský soud nedostatečně odlišil dožádání směřující k dodavatelům, resp. bankovním ústavům v rámci mapování finančních toků na straně jedné, a dožádání směřující k odběratelům stěžovatelky na straně druhé. Posledně uvedená dožádání nebyla účelná, netýkala se totiž skutečností podstatných pro naplnění podmínek vědomostního testu, a nebyla tudíž způsobilá stavit lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu.

III. Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti a další podání účastníků řízení

IIIa. Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[29] Ve vyjádření ke kasační stížnosti žalovaný souhlasí se závěry napadeného rozsudku a navrhuje, aby soud kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou. Má za to, že napadený rozsudek je plně přezkoumatelný; městský soud vypořádal stěžejní žalobní námitky a jejich smysl a obsah. Pokud nezohlednil konkrétní judikaturu, na níž stěžovatelka odkazovala v žalobě, ta nereflektovala obdobné skutkové okolnosti, jaké byly v nyní projednávané věci.

[30] Žalovaný má též za to, že daňové orgány prokázaly, jak funguje obchodování s měděnými katodami a zinkem. Pokud stěžovatelka odkazuje na pasáže z výsledků svědků, jež mají dle ní osvědčit, že postupovala obezřetně, žalovaný upozorňuje, že stěžovatelka pominula ostatní skutková zjištění (zde odkazuje na konkrétní části odůvodnění svého rozhodnutí). Ohledně obchodování za nikoli tržní cenu žalovaný trvá na tom, že stěžovatelka nakupovala měděné katody GRADE A pod cenou LME. Žalovaný připouští, že část obchodovaných katod byla neburzovní kvality, nicméně je značně nestandardní, aby stěžovatelka kupovala katody různé (burzovní vs. neburzovní) kvality za srovnatelné ceny. Výhrady stěžovatelky proti znaleckému posudku VŠB označuje žalovaný za účelové. Stěžovatelka tyto závěry konfrontuje pouze s výpovědí svého zaměstnance Ing. R., který není znalcem v oboru, a v roce 2014, kdy se měly transakce uskutečnit, již nebyl v zaměstnancem stěžovatelky, tudíž mu nemohly být známy okolnosti prověřovaných obchodů.

[31] Podle žalovaného stěžovatelka ve vztahu k řetězcům KovMetal i ZEKOV rozporuje hodnocení vybraných okolností, aniž by reflektovala jejich souhrnné posouzení městským soudem, resp. žalovaným, jak předpokládá ustálená judikatura. Ve vztahu k prvně uvedenému řetězci (KovMetal) žalovaný rekapituluje objektivní okolnosti, z nichž dovozuje, že stěžovatelka o své účasti na daňovém podvodu měla a mohla vědět:

- 1) Obchodování s rizikovou komoditou
- 2) Spolupráce s nováčkem v oboru bez znalosti historie, s neověřeným účtem
- 3) Spolupráce a komunikace přes zprostředkovatele, e-mail a telefon
- 4) Uzavírání kupních smluv po uskutečnění obchodního případu

- 5) Akceptování krátké doby splatnosti faktur
- 6) Absence kontroly kvality zboží
- 7) Cena zboží
- 8) Původ zboží a přechod vlastnictví ke zboží

[32] Žalovaný nezpochybňuje, že stěžovatelka navázala spolupráci s dodavatelem KovMetal díky zprostředkovateli. Měla nicméně zvýšit pozornost, jestliže jí zprostředkovatel nabídl spolupráci s nováčkem v oboru, o jehož hospodaření nemohla zjistit nic bližšího z obchodního rejstříku, ani z webových stránek. Také se měla zabývat tím, proč tento zprostředkovatel nenavštívil sídlo stěžovatelky, nebyl u předávání zboží či proč název společnosti KovMetal nefiguroval na přepravních dokladech ke zboží.

[33] K absenci kontroly kvality zboží žalovaný zdůrazňuje, že certifikáty dodávané k měděným katodám byly z velké části nečitelné a nebyly signované, v případě certifikátů kvality společností AURUBIS AG a Montanwerke Brixlegg AG se jednalo o falzifikáty. Stěžovatelka si při koupi neprověřovala chemické složení měděných katod, a tedy nemohla vědět, co přesně kupuje.

[34] Též ve vztahu k řetězcům ZEKOV žalovaný rekapituluje objektivní okolnosti, z nichž dovozuje, že stěžovatelka o své účasti na daňovém podvodu měla a mohla vědět:

- 1) Obchodování s rizikovou komoditou
- 2) Informace o obchodních partnerech
- 3) Cena zboží
- 4) Smluvní ujednání, personální propojení dodavatelů
- 5) Kolotočový podvod
- 6) Absence kontroly druhu zboží

[35] K navázání obchodní spolupráce s dodavateli ZEKOV a ZEKOV CANARIA žalovaný uvádí, že stěžovatelce nekladl k tíži, že se jedná o nového obchodního partnera. Daňové orgány poukazyvaly na to, že o společnosti ZEKOV se nedaly z obchodního rejstříku zjistit z účetních závěrek žádné údaje, jelikož je společnost nezveřejňovala. Rovněž o společnosti ZEKOV CANARIA neměla stěžovatelka žádné relevantní informace. Virtuální sídlo společnosti ZEKOV pak bylo pouze jednou z indicií, která měla vést stěžovatelku k obezřetnosti. Stěžovatelka též pomíjí, že totožné zboží, které deklarovala jako zboží pořízené od společnosti ZEKOV, nakoupila již od společnosti KovMetal a dodala do jiného členského státu. To podporuje i skutečnost, že certifikáty k obchodovanému zinku (ZEKOV CANARIA) byly více než rok staré, resp. že se jednalo o nečitelný certifikát k měděným katodám (ZEKOV).

[36] Co se týče preventivních opatření stěžovatelky, žalovaný připouští, že ta přijala určitá „základní“ opatření, avšak ve vztahu k řetězcům KovMetal i ZEKOV nebyla dostatečná. V případě řetězce KovMetal měly objektivní okolnosti stěžovatelku vést k potřebným opatřením. Namísto toho však přistoupila na nestandardní uzavírání kupních smluv po uskutečnění zdanitelného plnění či na formální komunikaci namísto osobních jednání. Kvalitu zboží dostatečně nekontrolovala a nekontrolovala vozidla, která zboží do jejího skladu v Povrlech přivážela. Kamion do skladu přijel bez jakéhokoli dokladu

pokračování

prokazujícího vlastnictví dodavatele KovMetal a stěžovatelka zboží přijala. To, že kamion, který měl přivést zboží od společnosti KovMetal, má slovenskou registrační značku, mohla stěžovatelka zjistit z vážních lístků a z CMR listů.

[37] Podobně tvrzená opatření stěžovatelky v případě řetězců ZEKOV (vyžádání výpisu z obchodního rejstříku, kopie dokladu o přidělení DIČ, které je následně ověřováno ve veřejně dostupných registrech plátců DPH) nebyla schopna předejít účasti na podvodu na DPH. Právě znalost trhu u zkušeného obchodníka v obchodu s kovy je objektivní okolností, která zvyšuje nároky na jeho obezřetnost. Pokud by stěžovatelka své obchodní partnery prověřovala v obchodním rejstříku, jak tvrdí, musela by zjistit, že obchodní podíl jediného společníka a jednatele společnosti ZEKOV Petra Šmidrkala (též jednatele ZEKOV CANARIA) byl dne 12. 4. 2013 zastaven ve prospěch Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj k zajištění pohledávky ve výši 10 235 482 Kč. Ani v tomto případě se stěžovatelka nechovala obezřetně, řádně neuzavírala písemné smlouvy, nekontrolovala dodávky a nepřijala opatření k eliminaci rizika zapojení se do podvodu na DPH.

[38] Ke kasační námitce ohledně lhůty pro stanovení daně žalovaný uvádí, že závěry rozsudku NSS ve věci *Podravka-Lagris* na nyní projednávanou věc nedopadají. Na rozdíl od judikované věci, v případě stěžovatelky bylo účelem mezinárodních dožádání ve vztahu k jejím odběratelům vedle ověření oprávněnosti uplatněného osvobození při dodání zboží do jiného členského státu také zjišťování případných nestandardních okolností v rámci prověřovaných obchodů s rizikovými komoditami a obchodních řetězců, na které byla zaměřena daňová kontrola při jejím zahájení. Provedená mezinárodní dožádání nebyla svévolným krokem, nýbrž vyplynula z mezinárodní povahy obchodování subjektů. Vyplynuly z nich konkrétní skutečnosti týkající se přímo předmětných obchodních řetězců, například z nich vyplynulo, že již na počátku obchodů zahájených v jiném členském státě stály převážně společnosti nekontaktní, neposkytující potřebnou součinnost svému správci daně, neplnící si své povinnosti, příp. vykazující fiktivní plnění.

IIIb. Další podání účastníků řízení

[39] V replice na vyjádření žalovaného stěžovatelka poukazuje na to, že žalovaný ve svém vyjádření převážně odkazuje na své rozhodnutí a nikoli na odůvodnění napadeného rozsudku. Z toho stěžovatelka dovozuje, že sám žalovaný považuje hodnocení právních a skutkových okolností případu v napadeném rozsudku za nedostatečné, a proto na ně neodkazuje, s cílem na tyto nedostatky neupozornit. Spoléhá-li žalovaný na své právní a skutkové hodnocení věci, a nikoliv na napadený rozsudek, potvrzuje tím argumentaci stěžovatele o nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku.

[40] Stěžovatelka též upozorňuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2023, č. j. 7 Afs 237/2021 - 32, ve věci *AB CHEMITRANS, s.r.o.* (dále jen „rozsudek NSS ve věci AB CHEMITRANS“), týkající se obchodu s barevnými kovy. Jeho závěry podle stěžovatelky dopadají i na nyní projednávanou věc. Podle stěžovatelky všechny okolnosti, které dle žalovaného svědčí o její vědomé účasti na řetězci zasaženém chybějící DPH, již byly aprobevovány Nejvyšším správním soudem jako legitimní podnikatelské

jednání, případně se jedná o okolnosti, které nemají oporu ve spise. Pochybení, která stěžovatelka vytýká daňovým orgánům i městskému soudu, byla rozsudkem NSS ve věci *AB CHEMITRANS* shledána jako nezákonná.

[41] Stěžovatelka dále opakuje a rozvádí svoji argumentaci k tvrzené nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, přiměřenosti ceny, za níž zboží kupovala, ke znaleckému posudku VŠB a povinnosti daňových orgánů prokázat obvyklou praxi v oboru.

[42] Na repliku reagoval dalším podáním žalovaný. Vysvětluje, že ve svém vyjádření ke kasační stížnosti odkazoval na své rozhodnutí, protože na svých závěrech setrvává a zároveň akceptuje posouzení věci městským soudem. K odkazu stěžovatelky na rozsudek NSS ve věci *AB CHEMITRANS* žalovaný uvádí, že zatímco v tomto rozsudku kasační soud dovodil existenci ochranných opatření při přijetí zboží (se kterými se krajský soud v tehdejší věci nijak nevypořádal), v případě stěžovatelky taková opatření přijata nebyla, což městský soud hodnotil zejména v odstavci 424 napadeného rozsudku.

IV. Posouzení kasační stížnosti

[43] Nejvyšší správní soud nejdříve hodnotil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), osobou oprávněnou (§ 102, věta první s. ř. s.), proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná a stěžovatelka je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud poté přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

[44] Kasační stížnost není důvodná.

IVa. K nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku

[45] Nejvyšší správní soud nejprve přistoupil k posouzení námitky nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu. Případnou nepřezkoumatelností rozsudku je totiž povinen se podle § 109 odst. 4 s. ř. s. zabývat z úřední povinnosti, a to i bez námitky stěžovatelky. Vlastní přezkum rozsudku je pak možný pouze za předpokladu, že splňuje kritéria přezkoumatelnosti, tedy že je srozumitelný a vychází z důvodů, z nichž je zřejmé, proč městský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku jeho rozhodnutí. Tato kritéria napadený rozsudek splňuje.

[46] Městský soud v rozsudku řádně a srozumitelně vyložil důvody svého rozhodnutí, vypořádal se se všemi podstatnými žalobními námitkami a jeho závěry jsou podpořeny srozumitelnou a logickou argumentací. O tom, že je napadený rozsudek opřen o dostatek relevantních důvodů, ostatně svědčí i skutečnost, že stěžovatelka s jeho závěry věcně polemizuje v kasační stížnosti čítající 30 stran textu (z nichž ovšem čtyři strany textu se týkají právě namítané nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku).

pokračování

[47] Nejvyšší správní soud pro úplnost konstatuje, že soudy nemají povinnost vypořádat se s každou dílčí námitkou, pokud proti tvrzení účastníka řízení postaví právní názor, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí. Takový postup shledal ústavně konformním i Ústavní soud v nálezu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08 (všechna zde citovaná rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na <https://nalus.usoud.cz>), v němž uvedl, že „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.“

[48] K dílčím argumentům stěžovatelky, proč je napadený rozsudek nepřezkoumatelný, Nejvyšší správní soud uvádí následující. Předně se stěžovatelka domnívá, že se městský soud dostatečně podrobně nevyjádřil k jejím žalobním bodům, neboť posuzovací část napadeného rozsudku čítá „toliko“ 20 stran a větší část textu odůvodnění napadeného rozsudku obsahuje rekapitulaci žaloby, dalších podání účastníků řízení, rozhodnutí žalovaného a průběhu daňového řízení. Nejvyšší správní soud ze spisu městského soudu zjistil, že žaloba stěžovatelky čítala přes 30 stran textu a posuzovací část napadeného rozsudku je vskutku kratší než žaloba i než jeho rekapitulační část. Stěžovatelka se však mylí, pokud vychází z domněnky, že stručnost posuzovací části (přínejmenším ve srovnání s částí rekapitulační a se žalobou) musí nutně znamenat nedostatečné vypořádání žalobních bodů.

[49] Neexistuje žádné právní pravidlo, podle něhož by soud musel odpovědět na žalobní argumentaci ve shodném (či větším) rozsahu či odůvodnění svého rozhodnutí koncipovat vždy tak, že rekapitulační část bude shodná jako část posuzovací (či kratší). Přezkoumatelnost rozsudku znamená pouze tu jeho vlastnost, že lze vyrozumět důvody, proč soud rozhodl, jak je uvedeno ve výroku rozsudku, a rozsudek tedy lze věcně přezkoumat. Takové důvody napadený rozsudek obsahuje, jeho závěry jsou patrné, srozumitelné a opřené o citaci vybrané judikatury kasačního soudu. Není vadou napadeného rozsudku, pokud na velmi rozsáhlou žalobní argumentaci odpověděl stručně a nereagoval na každou konkrétní citaci judikatury Nejvyššího správního soudu. Je to naopak právě spíše sama stěžovatelka, kdo spoléhá, že zmnožením dílčích argumentů a obsáhlostí a četností citací judikatury Nejvyššího správního soudu v žalobě může zvrátit pro ni nepříznivé závěry daňových orgánů.

[50] Podle stěžovatelky městský soud nevypořádal dostatečně její žalobní argumentaci k obchodům se společností ZEKOV a nevyjádřil se dostatečně ani k tomu, proč stěžovatelka splnila vědomostní test ve vztahu k tomuto dodavateli, neboť se věnoval pouze naplnění tohoto testu ve vztahu ke společnosti ZEKOV CANARIA. Nejvyšší správní soud však z textu žaloby zjistil, že stěžovatelka se v ní též věnovala právě obchodům se společností ZEKOV CANARIA (část 4.2 žaloby na str. 25 a 26). K samotné společnosti ZEKOV stěžovatelka argumentovala v zásadě jen tím, že v obchodním rejstříku vedené zástavní právo k obchodnímu podílu jednatele společnosti nebylo pro splnění vědomostního testu významné. K tomu se městský soud vyjádřil v odstavci 457 napadeného rozsudku. Městský soud se vypořádal také s dílčí námitkou týkající se opakovaného obchodování s totožným zbožím či zbožím provázeným stejnými doklady (odstavec 455 napadeného rozsudku).

[51] Stěžovatelka dále rozporuje závěry městského soudu, že se nezajímala o kvalitu zboží, nebyla přítomna u jeho vykládky a že její dodavatel zajistil odbyt zboží (odstavec 433 napadeného rozsudku). Stěžovatelka však dle svého přesvědčení prokázala, že zboží procházelo vizuální i kvalitativní kontrolou při jeho přijetí na sklad a žádný z dodavatelů nezajišťoval odbyt zboží, jak naopak tvrdil městský soud. Předně tento argument stěžovatelky nesvědčí o možné nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, ale je polemikou ohledně hodnocení skutkových okolností, k němuž se kasační soud vyjádří níže. Nejvyšší správní soud dodává, že odstavec 433 napadeného rozsudku (na nějž stěžovatelka v této souvislosti odkazuje) **neobsahuje** hodnocení skutkového stavu projednávané věci, jak se mylně stěžovatelka domnívá, ale obecně pojednává o splnění vědomostního testu, pokud daňový subjekt jeví nezáměr o obchodované zboží v průběhu obchodu, což se může projevit např. tím, že odbyt pro obchodované zboží zajistí dodavatel tohoto daňového subjektu. Samotné hodnocení splnění vědomostního testu u stěžovatelky je obsaženo až v odstavcích 436 a 437 napadeného rozsudku.

[52] Závěr uvedený v předchozím odstavci platí i pro úvahy stěžovatelky, že městský soud v rozporu s obsahem správního spisu zmínil časté změny v orgánech dodavatele, registraci k DPH předcházející zahájení spolupráce a nezvyklou důvěru v nového dodavatele bez písemné smlouvy (odstavec 434 napadeného rozsudku). Opět se jednalo jen o obecnější úvahy městského soudu nad možnostmi splnění vědomostního testu. Ačkoli je pravdou, že městský soud mohl tyto úvahy zřetelněji označit, aby bylo patrné, že se jedná pouze o obecné závěry vyplývající z judikatury, z kontextu je i přesto patrné, že nejde o vlastní hodnocení skutkového stavu v projednávané věci, nýbrž o vymezení širšího rámce posuzování splnění vědomostního testu.

[53] Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku nelze spatřovat ani v tom, že městský soud nereagoval na každý odkaz a citaci judikatury Nejvyššího správního soudu, krajských soudů a Soudního dvora Evropské unie („SDEU“) v žalobě. Z textu žaloby je totiž zřejmé, že ta je zahlcena odkazy a citacemi několika desítek rozhodnutí různé relevance. Stěžovatelka, zastoupená již v řízení před městským soudem právním profesionálem, poněkud přecenila význam takové „judikaturní koláže“; městský soud nemusel na každý takový odkaz a citaci reagovat. Nepochybil tedy, pokud z nich vybral pouze ty, které chápal jako argumentačně významné, a na ty pak podrobně a přezkoumatelně reagoval (viz např. odstavce 337, 339, 372 a 385 napadeného rozsudku).

[54] Jestliže stěžovatelka dále polemizuje s městským soudem, že určité okolnosti vysvětlila, ačkoli je městský soud považoval za nevysvětlené (odstavce 444 a 445 napadeného rozsudku), opět se nemůže jednat o tvrzenou nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, ale o polemiku ohledně odlišného hodnocení skutkového stavu. Ani to, že městský soud nezohlednil žalobní tvrzení stěžovatelky, že společnost KovMetal svoje účetní závěrky ve sbírce listin obchodního rejstříku zveřejnila, kromě té poslední, nemůže založit nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Městský soud pouze položil důraz na nezveřejnění (poslední) účetní závěrky, zatímco stěžovatelka spíše zdůrazňuje zveřejnění účetních závěrek starších. Kasační soud nepřehlédl, že městský soud se chybně vyjádřil v plurálu („*tato společnost nezveřejňovala účetní závěrky*“), avšak toto pochybení je jen chybou v psaní a též nemá vliv na přezkoumatelnost napadeného rozsudku.

pokračování

[55] Kasační důvod ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tedy není dán.

IVb. K běhu lhůty pro stanovení daně

[56] Nejvyšší správní soud se dále zabýval otázkou namítané prekluze práva stanovit daň, neboť k prekluzi je soud povinen přihlížet i bez návrhu (srov. nález Ústavního soudu ze dne 29. 4. 2010, sp. zn. III. ÚS 1341/08, č. 96/2010 Sb. ÚS).

[57] Stěžovatelka předložila svoje úvahy k prekluzi zejména v doplnění žaloby ze dne 23. 9. 2022, na které též odkazuje v kasační stížnosti. Tyto úvahy lze shrnout tak, že stěžovatelka považuje za bezúčelná ta mezinárodní dožádání, která směřovala k dodávkám stěžovatelky jejím odběratelům. Kdyby nebylo těchto mezinárodních dožádání správce daně [§ 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu], lhůta pro stanovení daně by marně uplynula. Městský soud na tuto argumentaci stěžovatelky reagoval v odstavcích 350 až 376 napadeného rozsudku.

[58] V kasační stížnosti stěžovatelka podrobnou konkrétní argumentaci k tvrzené prekluzi nepředložila, v zásadě se spokojila jen s odkazem na doplnění žaloby a konstatováním, že posouzení městským soudem je nesprávné. Z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že institut mezinárodního dožádání je nutné posuzovat materiálně. Je-li proto mezinárodní dožádání uskutečněno neúčelně, nelze mu účinky stavění prekluzivní lhůty přiznat. Záleží tedy na obsahu žádosti o mezinárodní spolupráci v konkrétní věci a na míře souvislosti s předmětem daňové kontroly (srov. rozsudek ze dne 13. 10. 2023, č. j. 2 Afs 124/2023 - 59, a tam citovanou judikaturu; všechna zde citovaná judikatura tohoto soudu je dostupná na www.nssoud.cz).

[59] V nyní projednávané věci správce daně mezinárodní dožádání týkající se stěžovatelčiných odběratelů (jejichž účinky na běh prekluzivní lhůty stěžovatelka zpochybňuje) zaslal za účelem ověření „oprávněnosti uplatněného osvobození při dodání zboží do JČS v souladu s § 64 ZDPH a také v souvislosti se zjišťováním případných nestandardních okolností v rámci prověřovaných obchodů s rizikovými komoditami, na které byla zaměřena daňová kontrola při jejím zahájení“ (viz str. 143 zprávy o daňové kontrole). Správce daně tak žádostmi o mezinárodní výměnu informací sledoval mimo jiné zjištění dalších relevantních okolností, které by mohly přispět k objasnění, zda byly obchodní řetězce zasaženy podvodem na DPH. O tom ostatně vypovídá například skutkové zjištění, vycházející právě i z odpovědí na mezinárodní dožádání, dle něhož stěžovatelka pořídila od společnosti ZEKOV měděné katody, přičemž však totožné měděné katody (dle předložených certifikátů) již dříve pořídila od společnosti KovMetal a dodala je do jiného členského státu svému odběrateli, slovenské společnosti ZIN s.r.o. – dále jen „ZIN“ (viz odstavec 221 rozhodnutí žalovaného). Také tato skutečnost vedla daňové orgány k závěru o existenci daňového podvodu. Nelze pominout ani to, že správce daně mezinárodní dožádání inicioval včas; daňová kontrola byla zahájena dne 6. 4. 2016 a žádosti o mezinárodní spolupráci týkající se odběratelů stěžovatelky správce daně zasílal v listopadu a prosinci roku 2016. Ani okamžik odeslání žádostí tedy nesvědčí o tom, že by správce daně s mezinárodním dožádáním bezdůvodně otálel a účelově se snažil o prodloužení prekluzivní

lhůty. Nejvyšší správní soud proto souhlasí s městským soudem, že mezinárodní dožádání souvisela s předmětem daňové kontroly a byla tedy účelná.

[60] Stěžovatelka se mylí, pokud se domnívá, že správci daně stačilo identifikovat chybějící daň na území ČR, a proto nemusel zjišťovat další okolnosti v rámci mezinárodního dožádání. K samotnému neodvedení DPH nemusí dojít výlučně v důsledku podvodného jednání. Podvodem na DPH je kombinace chybějící daně u některého z článků řetězce (narušení neutrality DPH) a podezřelých okolností, které ve svém souhrnu poskytují dostatek podkladů, že je obchodní řetězec zasažen podvodným jednáním (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017 - 43). Současně je třeba k učinění závěru o tom, že daňový subjekt věděl či měl a mohl vědět, že se účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, provést komplexní analýzu konkrétních podezřelých skutečností a posouzení jejich vzájemných souvislostí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 - 60, č. 3275/2015 Sb. NSS). Je proto nezbytné, aby správce daně zjistil všechny skutečnosti stran obchodování v daném řetězci, a to i prostřednictvím mezinárodního dožádání, je-li to s ohledem na okolnosti konkrétního případu potřeba.

[61] Stěžovatelka v kasační stížnosti odkazuje na rozsudek NSS ve věci *Podravka-Lagris*. V tehdy projednávané věci však další osud poskytnutého plnění neměl přímý význam ve vztahu k předmětu daňové kontroly, tedy k okolnostem týkajícím se dodavatele daňového subjektu a jeho účasti na daňovém podvodu a vědomostnímu testu stran účasti daňového subjektu na daňovém podvodu. Pouhá skutečnost, že se v obou případech mezinárodní dožádání týkalo odběratelů kontrolovaného daňového subjektu neznamena, že jsou závěry rozsudku NSS ve věci *Podravka-Lagris* bez dalšího použitelné i v nyní řešené věci. Jak bylo vysvětleno výše, v případě stěžovatelky mezinárodní dožádání bylo vhodné pro skutková zjištění týkající se předmětu daňové kontroly, takže správce daně prostřednictvím něj oprávněně zjišťoval skutečnosti podstatné pro závěr o existenci daňového podvodu.

[62] Kasační námitka nesprávného posouzení uplynutí lhůty pro stanovení daně tak není důvodná.

IVc. K věcnému posouzení účasti stěžovatelky na daňovém podvodu

[63] Nejvyšší správní soud předepisuje, že rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je, co do šíře odůvodnění, spjat s otázkou hledání míry. Povinnost orgánů veřejné moci (včetně orgánů moci soudní) svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou dílčí námitku. Stejně tak není smyslem soudního přezkumu znovu podrobně opakovat argumentaci, která již zazněla v předchozích fázích řízení, popřípadě nalézt alternativní a za každou cenu originální způsob vyjádření týchž závěrů, k nimž již správně dospěl správní orgán. Při vypořádání zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení, případně se lze spokojit i s akceptací odpovědi implicitní. Takový postup je vhodný zejména u obsáhlých podání, jakým je i kasační stížnost stěžovatelky (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2024, č. j. 3 Afs 29/2023 - 93, a tam citovanou judikaturu). Nejvyšší správní soud se tak dále zabýval stěžejními kasačními námitkami, přičemž jejich vypořádání v některých případech zahrnuje i vypořádání souvisejících dílčích námitek.

pokračování

[64] Při úvaze, zda lze daňovému subjektu odepřít nárok na odpočet daně z důvodu jeho zapojení do podvodného řetězce na DPH, vychází judikatura Nejvyššího správního soudu ze zkoumání naplnění těchto podmínek: (a) existence podvodu, (b) existence objektivních skutkových okolností svědčících o možné vědomosti daňového subjektu o jeho účasti na daňovém podvodu a (c) neexistence dostatečných rozumných opatření, jimiž by daňový subjekt minimalizoval riziko své účasti na podvodu, neboli absence dobré víry (srov. např. již výše citovaný rozsudek č. j. 1 Afs 16/2017 - 43). Důkazní břemeno stran prvních dvou podmínek tíží s ohledem na § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu správce daně a nelze je přenášet na daňový subjekt. Daňový subjekt má možnost zvrátit učiněná zjištění tím, že prokáže přijetí dostatečných opatření, jimiž riziko účasti na podvodu minimalizoval. Dokazování správce daně ohledně naplnění prvních dvou podmínek spočívá zpravidla v prokázání provázaného komplexu dílčích skutečností, které nelze vytrhávat z kontextu a hodnotit izolovaně, neboť jejich důkazní síla spočívá právě v jejich komplexnosti (srov. rozsudek ze dne 20. 1. 2021, č. j. 10 Afs 206/2020 - 41).

[65] Stěžovatelka v kasační stížnosti zdůrazňuje některé dílčí skutkové okolnosti a popisuje, proč ta která jí vybraná dílčí okolnost nemůže odůvodňovat závěr o zasažení obchodního řetězce daňovým podvodem a o splnění vědomostního testu na její straně. Opomíjí však, že zjištěné skutečnosti nelze vytrhávat z kontextu a posuzovat je samostatně. Přestože by jednotlivé skutečnosti samy o sobě o existenci daňového podvodu a o tom, že stěžovatelka o účasti na daňovém podvodu věděla či vědět měla a mohla, svědčit nemusely, je třeba posuzovat celkový obraz, který tyto skutečnosti ve svém souhrnu vytvářejí. Z napadeného rozsudku vyplývá, že právě komplexní zhodnocení relevantních okolností vedlo městský soud a daňové orgány k jejich závěrům. Stěžovatelka opakovaně – např. stran virtuálních sídel společností, absence webových stránek těchto společností, obecného předmětu podnikání, uzavírání ústních kupních smluv, případně uzavírání písemných kupních smluv až po dodání zboží, personálního propojení společností ZEKOV a ZEKOV CANARIA, komunikace výlučně se zprostředkovatelem a nikoli přímo s dodavatelem, a to jen prostřednictvím telefonu či e-mailu či obchodování s rizikovou komoditou – odkazuje na judikaturu kasačního soudu, dle níž tyto skutečnosti samy o sobě nesvědčí o zatížení řetězce podvodem na DPH a o splnění vědomostního testu. Přehlíží přitom, že **daňové orgány hodnotily v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu všechny zjištěné skutečnosti komplexně, v jejich vzájemné souvislosti.** Závěry plynoucí z takového komplexního posouzení nelze zpochybnit argumentací, že jednotlivé okolnosti samy o sobě o existenci daňového podvodu a splnění vědomostního testu nesvědčí.

[66] Stěžovatelka navíc zmiňuje jen ty okolnosti, které (pokud by byly hodnoceny bez ohledu na ostatní zjištění) by mohly svědčit spíše o opačném závěru, než ke kterému dospěly daňové orgány a městský soud. Naopak pomíjí, že se na obchodech podílely převážně společnosti nekontaktní, neposkytující součinnost svému správci daně, neplnící své povinnosti a v některých případech také vykazující fiktivní plnění. Nevyjadřuje se ani k tomu, že v řetězci KovMetal mělo být zboží v některých případech dle předložených dokladů dodáno společností Latina s.r.o. (sídlicí na Slovensku; dále jen „Latina“) společností DATSAN (sídlicí v Polsku) a poté přes další české společnosti (jak byly identifikovány v řetězci KovMetal v odstavci [5] tohoto rozsudku) stěžovatelce. Ve skutečnosti však bylo zboží dopraveno od společnosti Latina přímo do skladu Povrly (viz odst. 103 až 108 rozhodnutí žalovaného). Jelikož se zboží během formálních převodů

vlastnictví mezi jednotlivými články řetězce nacházelo ve skladu stěžovatelky, dospěly daňové orgány k tomu, že si stěžovatelka musela být těchto formálních transakcí vědoma.

[67] Podobný postup byl zjištěn také v řetězci ZEKOV. Bylo deklarováno, že slovenská společnost FeCom s.r.o. (dále jen „FeCom“) dodávala zboží společnosti VINATICO s.r.o., ta společnosti AK unit s. r. o. a ta poté společnosti ZEKOV, která byla dodavatelem stěžovatelky. Fakticky bylo však zboží dopraveno dle pokynu společnosti FeCom přímo do skladu společnosti ZEKOV a ve dvou případech přímo do skladu Povrly (viz odstavec 223 rozhodnutí žalovaného). V řetězcích KovMetal i ZEKOV navíc docházelo k deklarovanému nákupu a prodeji zboží mezi jednotlivými články řetězce během několika málo dnů. Dále stěžovatelka pomíjí rovněž zjištěný nestandardní způsob hrazení kupních cen (zejména provádění plateb jedním článkem řetězce za jiný). Stěžovatelka tedy účelově vybírá některé, jí potenciálně příznivé skutkové okolnosti, a naopak pomíjí ty, které jsou obtížně zpochybnitelnou, silnou indicií nestandardnosti obchodování s dodavateli, resp. nedostatečnosti stěžovatelčiných opatření k zamezení její účasti na daňovém podvodu.

[68] Co se týče opakovaného obchodování s totožným zbožím v řetězci ZEKOV, stěžovatelka odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 10. 2022, č. j. 5 Afs 55/2020 - 91, v němž kasační soud v kontextu prodeje mobilních telefonů konstatoval, že „[v]zhledem k objemu obchodovaného zboží a skutečnosti, že se jednalo o B2B obchody, totiž nelze považovat za zcela nepravděpodobné, pokud by se zlomek zboží skutečně neprodal koncovým zákazníkům a prošel opětovně přes sklad stěžovatele.“ V nyní posuzované věci však skutkové okolnosti nesvědčí o tom, že by opakované obchodování totožného zboží bylo důsledkem toho, že se jej nepodařilo prodat koncovému zákazníkovi, případně že k němu došlo z jiného racionálního důvodu, a to zejména s ohledem na to, že k opakovanému nákupu a prodeji totožného zboží došlo v řádu dnů; stěžovatelka pořídila zboží od společnosti KovMetal dne 30. 5. 2014 (resp. v druhém prověřovaném případě dne 2. 6. 2014), prodala je společnosti ZIN dne 3. 6. 2014 (resp. v druhém případě dne 4. 6. 2014) a dne 6. 6. 2014 (v obou případech) totožné zboží opětovně pořídila od společnosti ZEKOV. Během osmi, resp. pěti dní tedy bylo zboží předmětem minimálně čtyř obchodních transakcí, jejichž stranou byla opakovaně stěžovatelka. Současně nelze přehlížet, že zdejší soud v citovaném rozsudku uvedl, že opakovaný nákup a prodej totožného zboží „nelze považovat za zcela nepravděpodobný“. Nejvyšší správní soud tedy nevyloučil opakované obchodování s totožným zbožím jako okolnost svědčící o existenci daňového podvodu. Jen připustil, že tomu tak za určitých okolností nemusí nutně být. Nejvyšší správní soud se nicméně ztotožňuje s daňovými orgány a městským soudem, že v nyní projednávané věci nenastaly specifické skutkové okolnosti jako ve věci sp. zn. 5 Afs 55/2020, a tedy i zjištěné opakované obchodní transakce týkající se totožného zboží svědčí o zatížení řetězce ZEKOV podvodem na DPH a o tom, že stěžovatelka o daňovém podvodu věděla či alespoň vědět měla a mohla.

[69] Ve vztahu k výši ceny zboží stěžovatelka zejména zpochybňuje (v rámci argumentace týkající se řetězců KovMetal i ZEKOV) závěry vyplývající ze znaleckého posudku VŠB a zdůrazňuje, že nakupování zboží za ceny LME- není neobvyklé. Jak však konstatoval již městský soud, žalovaný na závěry znaleckého posudku VŠB odkázal spíše podpůrně s tím, že standardně je cena barevných kovů určována vyšší, než cena stanovená LME, jelikož je k ní připočtena přírážka. Za stěžejní však daňové orgány považovaly skutečnost,

pokračování

že v obchodních řetězcích (KovMetal i ZEKOV) docházelo k postupnému snižování ceny zboží, tedy že cena, za kterou stěžovatelka zboží nakoupila od svého dodavatele byla nižší, než za kterou totožné zboží prodal první člen řetězce svému odběrateli (viz odstavec 101 a 220 rozhodnutí žalovaného). Na tuto skutečnost odkazoval také městský soud, který uvedl, že „*v obchodních řetězcích docházelo k postupnému snižování cen. Jakkoli slyšení svědci potvrzovali, že zboží bylo nakupováno 'pod burzou' a znalecký posudek využívání záporné provize rovněž připouští, je třeba mít na zřeteli ekonomický přínos takových obchodů*“ (pozn. – zvýrazněno NSS). Podstatné tedy bylo, že namísto toho, aby se cena zboží postupně zvyšovala, jak tomu bývá při standardních obchodních transakcích (tak, aby pro každý člen řetězce byl obchod ziskový), docházelo k jejímu postupnému snížení. V několika případech byla navíc cena měděných katod třídy GRADE A, dodávaných stěžovatelce společností KovMetal, nižší, než cena měděných katod nižší kvality dodávaných stěžovatelce společností TRIMETAL (viz odstavec 130 rozhodnutí žalovaného). I tato skutečnost, které si stěžovatelka musela být vědoma, svědčí o tom, že stěžovatelka o zatížení řetězce podvodem na DPH měla a mohla vědět.

[70] Co se týče krátké doby splatnosti faktur v řetězci KovMetal, stěžovatelka odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2020, č. j. 8 Afs 49/2019 - 33, dle kterého může být rizikovost obchodů snížena tím, že kupující za zboží zaplatí až po jeho fyzickém převzetí a kontrole. Stěžovatelka však i na tomto místě opomíjí odlišné skutkové okolnosti. V tehdy projednávané věci obchody probíhaly v areálu tzv. vietnamské tržnice tak, že dodavatelé sami zboží (koženou galanterii) aktivně nabídli odběrateli, který je prakticky ihned převzal, zkontroloval a poté uhradil. Nejenže se tedy citovaný rozsudek přímo netýká délky splatnosti faktur, ale navíc k jeho závěrům zdejší soud dospěl při hodnocení obchodů na zcela odlišném trhu, než je trh s barevnými kovy.

[71] Stěžovatelka dále relativizuje zjištění svědčící o účelovém zapojení dalších článků do obchodního řetězce, o čemž vypovídá zejména zapojení společností, které neměly zkušenosti s obchodem na trhu s barevnými kovy, a za které sjednával obchody Ing. Schopf, jednatel společnosti EX-KOV s.r.o. V tomto směru stěžovatelka ve vztahu k řetězci KovMetal namítá, že je irelevantní, že některé společnosti byly na trhu s barevnými kovy novými subjekty, jelikož je zastupoval právě Ing. Schopf, který je v daném oboru odborníkem, a k tomu odkazuje na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 95/2021 - 102, a ze dne 20. 2. 2020, č. j. 7 Afs 420/2018 - 37. Nejvyšší správní soud souhlasí se závěrem druhého z citovaných rozsudků, že nelze považovat „*za a priori abnormální a vypovídající o neobezřetnosti daňového subjektu, pokud naváže spolupráci s určitým dodavatelem prostřednictvím jeho zaměstnance, kterého osobně zná na základě dřívější spolupráce*“. Daňové orgány ani městský soud nicméně zprostředkování obchodní spolupráce **nepovažovaly a priori** za svědčící o existenci daňového podvodu a vědomosti stěžovatelky o tomto podvodu, což zdejší soud vytkl krajskému soudu v rozsudku č. j. 7 Afs 420/2018 - 37. Považovaly jej pouze za jednu z dílčích skutečností (včetně toho, že Ing. Schopf zprostředkoval pro společnost KovMetal jak nákupy, tak následné prodeje měděných katod, čímž účast společnosti KovMetal v řetězci ztrácela na významu), kterou je nutné hodnotit společně s ostatními zjištěními; ve věci sp. zn. 7 Afs 420/2018 bylo podstatné, že o existenci daňového podvodu nesvědčily ani další okolnosti. Ve věci posuzované v řízení sp. zn. 4 Afs 95/2021 pak daňové orgány spatřovaly podezřelé personální propojení mezi dodavatelem daňového subjektu, jelikož dva zaměstnanci novějších

dodavatelů daňového subjektu byli dříve zaměstnanci jiného jeho dodavatele, který se dostal do úpadku a neodvedl daň. I v tomto případě tedy daňové orgány vycházely z odlišného skutkového stavu, než jak byl zjištěn v nynější věci.

[72] K zapojení společností ZEKOV a ZEKOV CANARIA do řetězce ZEKOV Nejvyšší správní soud konstatuje, že daňové orgány nevycházely z toho, že se jedná o nové dodavatele. Uvedly jen, že si stěžovatelka tyto své dodavatele nemohla dostatečně prověřit (viz odstavec 234 rozhodnutí žalovaného) a společnosti byly personálně propojené totožnou osobou jednatele, s čímž souvisely nejasnosti v označení dodavatele na některých kupních smlouvách, svědčící o čistě formálním postupu při jejich uzavírání (viz zejména odstavec 217 rozhodnutí žalovaného). Kasační námitka, dle níž se nejednalo o nové dodavatele, tudíž nemá na správnost závěrů daňových orgánů, které městský soud aproboval, vliv.

[73] Dále stěžovatelka namítá, že není pravda, že společnost KovMetal nezakládala do sbírky listin obchodního rejstříku účetní závěrky, jelikož v rozhodné době ve sbírce listin chyběla pouze poslední účetní závěrka. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že právě poslední účetní závěrka byla pro posouzení důvěryhodnosti stěžovatelčina dodavatele nejpodstatnější, neboť z ní mohla stěžovatelka zjistit nejaktuálnější informace. Její nezveřejnění mělo současně stěžovatelku vést k větší opatrnosti a detailnějšímu prověření dodavatele, jelikož nejen, že to jí neumožnilo zjistit aktuální informace o stavu této společnosti, ale rovněž svědčilo o minimálně ledabylém přístupu k plnění zákonných povinností společnosti KovMetal. Nadto, prověření účetních závěrek je opět pouze jedním z mnoha opatření, která měla stěžovatelka učinit pro ověření svého dodavatele, přičemž dle zjištění daňových orgánů stěžovatelka neučinila ani další potřebné kroky. Pokud stěžovatelka namítá, že jí zákon neukládá povinnost kontrolovat zveřejnění bankovního účtu dodavatele na webových stránkách finanční správy již při zahájení obchodování, daňové orgány ani městský soud uvedené netvrdily. Nicméně nezveřejnění bankovního účtu bylo další indicií, která mohla a měla vést stěžovatelku k větší obezřetnosti. Nejvyšší správní soud tak již jen opakuje, že daňové orgány posuzovaly zjištěné skutečnosti komplexně a své závěry založily na kombinaci mnoha dílčích okolností, svědčících o existenci daňového podvodu a vědomosti stěžovatelky o tomto podvodu.

[74] Stěžovatelka ve vztahu k řetězci KovMetal rovněž namítá, že městský soud nesprávně posoudil provádění kontroly dodaného zboží. Její argumentace, že svědci R. a K. potvrdili, že probíhala vizuální a v některých případech i analytická kontrola zboží, nemůže závěr městského soudu zvrátit. Městský soud (stejně jako daňové orgány) totiž vycházel zejména z toho, že certifikáty ke zboží, které jsou dokladem o chemickém složení výrobku, byly nečitelné a v některých případech se jednalo o falzifikáty (viz odstavec 414 napadeného rozsudku). Stěžovatelka však přesto nevěnovala větší pozornost prověření kvality jí nakupovaného zboží. S městským soudem lze rovněž souhlasit, že stěžovatelka nepředložila důkazy, například zápisy o kontrole či protokoly o provedené analýze, které by skutečné provádění kontrol **kvality** měděných katod potvrzovaly. Svědci K. a R. v daňovém řízení sice vypověděli, že zboží bylo při přejímce kontrolováno, nicméně jedná se o poměrně obecné odpovědi a oba svědci ohledně kontroly kvality odkazovali mimo jiné právě na certifikáty, které však trpěly výše popsanými nedostatky. Svědek K. nadto popisoval zejména kontrolu dodaného **množství**, která měla probíhat vážením, a svědek R. ke kontrole kvality uvedl jen to, že probíhala vizuálně, aniž by tento způsob kontroly

pokračování

jakkoli upřesnil, a „*v některých případech i analytickou kontrolou*“; pouze ze stěžovatelkou odkazovaných výpovědí svědků tedy nevyplývá, že by stěžovatelka věnovala kontrole zboží od společností KovMetal, ZEKOV a ZEKOV CANARIA náležitou pozornost, přestože by ji bylo přiměřené u nových dodavatelů očekávat, *nota bene* za situace, kdy stěžovatelka obdržela nečitelné certifikáty zboží.

[75] Pokud stěžovatelka tvrdí, že provádění kontroly zboží tak, jak ji popsali svědci, potvrzuje protokol o místním šetření ze dne 30. 1. 2017, Nejvyšší správní soud jí nepřisvědčuje. Protokol o místním šetření zachycuje vyjádření samotné stěžovatelky k procesu příjmu, výdeje a kontroly zboží ve skladu Povrly. Současně v něm správce daně konstatuje, že „[v] průběhu prohlídky neproběhlo naskladnění ani vyskladnění CU katod, ani vážení tohoto zboží.“ Za přítomnosti správce daně proběhlo jen vážení kamionu (nikoli kontrola kvality zboží), který dopravil dodávku zinku z Antverp. Ani z protokolu o místním šetření tudíž nevyplývá, že kontrola kvality zboží skutečně probíhala tak, jak ji stěžovatelka a svědci popisují. Nadto, stěžovatelka během místního šetření i svědci při výsleších v daňovém řízení proces přijetí zboží na sklad a jeho kontrolu popisovali tak, že kontrola probíhala při fyzickém dodání zboží, tj. při jeho dovozu nákladním vozem od stěžovatelčiných dodavatelů. Jak však bylo uvedeno výše v odstavcích [67] a [67] tohoto rozsudku, minimálně v několika případech se zboží v okamžiku uskutečnění obchodní transakce mezi stěžovatelkou a jejím dodavatelem již nacházelo ve skladu Povrly, a není tudíž zřejmé, jak a kdy měla kontrola zboží probíhat v takovém případě.

[76] Závěry rozsudku NSS ve věci *AB CHEMITRANS* se v nynější věci neuplatní. V tehdy projednávané věci nebylo zpochybněno, že tehdejší stěžovatelka prováděla vizuální kontrolu, vyžadovala, aby zboží mělo certifikáty kvality, ložní listy, štítky na zboží, tetování nebo pečeti, zboží namátkově vážila, pravidelně je vážili odběratelé a v některých případech prováděla spektrometrickou analýzu. Daňové orgány v tehdejší věci však vizuální kontrolu **společně s kontrolou na základě certifikátů** nepovažovaly za dostatečnou. V nynější věci nicméně žalovaný vycházel zejména z toho, že certifikáty ke zboží byly nečitelné a v některých případech zfalšované, a stěžovatelka na základě nich tudíž kontrolu zboží nemohla provádět. Současně nedoložila, že kvalitu dodaného zboží kontrolovala jiným způsobem. Městský soud pak tyto závěry žalovaného správně aproboval

[77] Podle stěžovatelky jsou závěry městského soudu ohledně standardů obchodování na trhu s barevnými kovy v rozporu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 6. 2020, č. j. 10 Afs 421/2019 - 63. Dle citovaného rozsudku je správce daně povinen prokázat, že daňový subjekt jednal v rozporu s obchodní praxí při obchodování s neželeznými kovy. Důvodem pro zrušení tehdy napadeného rozsudku krajského soudu nicméně nebylo to, že by daňové orgány výslovně nedefinovaly obchodní standard v daném odvětví a krajský soud tento postup aproboval. Jak vysvětlil již městský soud v odstavci 385 napadeného rozsudku, Nejvyšší správní soud v tehdejší věci spatřoval pochybení daňových orgánů v tom, že neprovedly daňovým subjektem navrhovaný výslech svědka, který měl zpochybnit, že se jednání daňového subjektu přičilo standardní obchodní praxi. V nynější věci taková situace nenastala a stěžovatelka to ostatně ani netvrdí.

[78] Se stěžovatelkou lze souhlasit, že závěr městského soudu o nemožnosti definování standardní obchodní praxe je nesprávný. Každé obchodní odvětví se vyznačuje určitými

běžnými postupy, které v daném odvětví převažují a lze je tak považovat za určitý standard. Na daňových orgánech pak je, aby předestřely, na základě jakých okolností dospěly k tomu, že se v konkrétním případě daňový subjekt od této standardní praxe odchýlil a zda měl takový postup racionální odůvodnění. Městský soud však dále považoval za podstatné, že daňové orgány dostatečně vysvětlily, které konkrétní okolnosti považovaly za neobvyklé a vedly je tak k závěru o vědomosti stěžovatelky o podvodu na DPH. Nejvyšší správní soud se s městským soudem ztotožňuje, že daňové orgány vyložily, které okolnosti považovaly za nestandardní a z jakých důvodů, přičemž přihlédly také k výpovědím svědků. Skutečnost, že žalovaný ve svém rozhodnutí výslovně nespecifikoval obchodní standard v odvětví obchodu s barevnými kovy, není bez dalšího vadou, která by byla důvodem pro jeho zrušení. Podstatné je, že žalovaný přesvědčivým způsobem předestřel, proč považoval určité okolnosti v kontextu relevantního trhu (s neželeznými kovy) za nestandardní (viz výše v tomto rozsudku), a stěžovatelce se nepodařilo tyto jeho závěry vyvrátit. Ani výše popsané dílčí pochybení městského soudu tedy nemá vliv na zákonnost napadeného rozsudku.

[79] Ve vztahu k přijetí preventivních opatření stěžovatelka namítá, že na jejich nedostatečnost nelze usuzovat jen z toho, že byl v obchodních řetězcích KovMetal i ZEKOV podvod na DPH detekován, jak uvedl městský soud. Stěžovatelka však konstatování městského soudu interpretuje zavádějícím způsobem. Městský soud nevycházel bez dalšího z toho, že stěžovatelka nepřijala dostatečná preventivní opatření, jelikož účasti v řetězci zatíženého daňovým podvodem nezabránila. Naopak popsal další skutečnosti, z nichž při posouzení (ne)dostatečnosti preventivních opatření vycházel (viz zejména odstavce 461 až 463 či 467 napadeného rozsudku). Nejvyšší správní soud dodává, že z rozsudku tohoto soudu ze dne 9. 8. 2018, č. j. 2 Afs 399/2017 - 60, na nějž stěžovatelka odkazuje, nevyplývá, že pokud daňový subjekt požádá své zahraniční obchodní partnery o doložení plnění daňových povinností vůči jejich správci daně, lze považovat jím uplatněná preventivní opatření za dostatečná. Tento postup kasační soud tehdy označil pouze za jedno z možných opatření, které je daňovým subjektům k dispozici. Městský soud ani daňové orgány nezpochybnil, že stěžovatelka k tomuto kroku přistoupila, nicméně vzhledem k dalším zjištěným skutečnostem, které byly podrobně popsány v rozhodnutí žalovaného i v napadeném rozsudku, jej (stejně jako další stěžovatelkou přijatá opatření) oprávněně nepovažovaly za dostatečné.

[80] Ke stěžovatelčinu tvrzení, že ke společností KovMetal, ZEKOV a ZEKOV CANARIA přistupovala stejně, jako k jiným obchodním partnerům, Nejvyšší správní soud jen konstatuje, že i to svědčí o nepřijetí dostatečných preventivních opatření. Jelikož se jednalo o nové dodavatele a obchody s nimi provázely nestandardní okolnosti (jak byly popsány výše), měla stěžovatelka postupovat obezřetněji než v jiných případech a nespolehat jen na svá „standardní“ opatření, která u zavedených a na trhu dobře známých dodavatelů mohou být dostatečná. Pro posouzení nynější věci není relevantní, že někteří jiní potenciální dodavatelé neprošli stěžovatelkou nastavenými kritérii pro výběr dodavatelů. Podstatná jsou ta preventivní opatření, ke kterým stěžovatelka přistoupila právě ve vztahu ke společnostem KovMetal, ZEKOV a ZEKOV CANARIA.

[81] Nejvyšší správní soud dodává, že stěžovatelka je dle svého vlastního tvrzení v daném oboru zkušeným obchodníkem a prostředí trhu s barevnými kovy tudíž dobře zná. V takovém případě je možné na ni klást vyšší nároky stran obezřetnosti a s tím souvisejícího

pokračování

posouzení otázky, zda věděla nebo mohla vědět, že se účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 4. 2008, č. j. 2 Afs 35/2007 - 111). Stěžovatelka však dostatečně obezřetně nepostupovala, jak vyplývá ze zjištění rekapitulovaných výše v tomto rozsudku. Při velikosti českého trhu s barevnými kovy přitom mělo stěžovatelku k větší opatrnosti vést již jen to, že se na tomto trhu objevily nové, dosud neznámé, subjekty. Jak uvedl i svědek R. při výslechu v daňovém řízení, „výrobci barevných kovů jsou všem odborníkům v oblasti známí a stejně tak velcí spotřebitelé a velcí obchodníci“ (viz citace na str. 8 kasační stížnosti). Opatření spočívající v ověření základních údajů o nových dodavatelích (tedy že jsou plátcí DPH, zapsaní v obchodním rejstříku či že plní své daňové povinnosti) a úhradě zboží až po jeho dodání, nemohou obstát jako dostatečná, a to ani s přihlédnutím k tomu, že stěžovatelka znala zprostředkovatele obchodů pro společnost KovMetal, resp. jednatele společností ZEKOV a ZEKOV CANARIA.

[82] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že městský soud a daňové orgány relevantní skutečnosti správně posoudily v jejich vzájemné souvislosti, přičemž stěžovatelce se tato komplexní zjištění nepodařilo zpochybnit. Závěr o zatížení obchodních řetězců KovMetal a ZEKOV podvodem na DPH, vědomosti stěžovatelky o tomto podvodu a současně nepřijetí dostatečných preventivních opatření tudíž ob stojí.

V. Závěr a náklady řízení

[83] Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou, zamítl ji za podmínek vyplývajících z § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.

[84] O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 odst. 1, věta první s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka byla v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšná, právo na náhradu nákladů řízení jí nenáleží. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka - žalovaného - nebylo v jeho případě prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady převyšující rámec úřední činnosti vznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že se žádnému z účastníků náhrada nákladu řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 10. října 2024

JUDr. Tomáš Rychlý
předseda senátu