



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Tomáše Foltase, soudce Faisala Husseinho a soudkyně Lenky Krupičkové v právní věci žalobce: **AB CHEMITRANS, s. r. o.**, se sídlem Koperníkova 872, Nový Bohumín, Bohumín, zastoupen JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D., advokátkou se sídlem Chodská 1366/9, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 6. 2021, č. j. 23325/21/5300-22442-712851, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 20. 6. 2024, č. j. 25 Af 34/2021-120,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku 4 114 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokátky JUDr. Mgr. Petry Novákové, Ph.D.

O d ů v o d n ě n í :

1. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále *správce daně*) dodatečnými platebními výměry ze dne 7. 9. 2016 a 8. 9. 2016 doměřil žalobci daň z přidané hodnoty (dále *DPH*) za zdaňovací období duben 2013 až prosinec 2013. Důvodem doměření daně byla skutečnost, že žalobce podle zjištění správce daně věděl nebo mohl vědět, že se účastní obchodních transakcí (nákup a prodej mědi, olova a zinku) v několika řetězcích zasažených podvodem na DPH. Proti daným dodatečným platebním výměrům se žalobce odvolal. Žalovaný poté změnil dodatečné platební výměry, týkající se zdaňovacích období červenec 2013 a prosinec 2013, co do okamžiku splatnosti, jinak napadená prvostupňová rozhodnutí potvrdil.

[2] Proti rozhodnutí o odvolání se žalobce bránil žalobou. Než však krajský soud přistoupil k rozhodnutí ve věci samé, přerušil řízení usnesením ze dne 4. 5. 2023,

č. j. 25 Af 34/2021-95, a to v návaznosti na žalobcem podanou kasační stížnost proti rozsudku v související věci. V souvisejícím řízení vedeném pod sp. zn. 25 Af 24/2019 krajský soud rozhodoval o žalobě podané žalobcem, kterou se žalobce bránil proti dodatečně stanovené daňové povinnosti k DPH za následující zdaňovací období, tedy leden a duben 2014. Krajský soud dospěl k závěru, že obě řízení jsou spolu úzce skutkově a právně propojena, žalobní námitky se částečně kryjí a žaloba podaná v řízení sp. zn. 25 Af 34/2021 dokonce výslovně polemizuje s některými dílčími závěry vyslovenými v rozsudku č. j. 25 Af 24/2019-86. Podle závěru krajského soudu mohl mít výsledek řízení vedeného u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 7 Afs 237/2021 vliv na rozhodnutí ve věci sp. zn. 25 Af 34/2021, proto řízení až do rozhodnutí Nejvyššího správního soudu přerušil.

[3] Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 21. 7. 2023, č. j. 7 Afs 237/2021-32, vyhodnotil závěry krajského soudu i žalovaného jako nedostatečně odůvodněné a zrušil nejen rozsudek krajského soudu, ale i žalovaným vydané rozhodnutí o odvolání. Tyto závěry krajský soud v nyní posuzované věci vyhodnotil jako plně přenositelné a v úplnosti z nich vychází i v napadeném rozsudku.

[4] Krajský soud na základě rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 237/2021-32 vyhodnotil rozhodnutí žalovaného v nyní posuzované věci jako nedostatečně odůvodněné. Ve vztahu k otázce, zda se žalobce vědomě účastnil podvodů na DPH, bylo podle krajského soudu nutné posoudit problematiku cenotvorby v oblasti obchodování s neželeznými kovy. Podle závěru krajského soudu se žalovanému nepodařilo prokázat nestandardní okolnosti při stanovování cen, a pouze odkaz na nestandardní ceny při obchodování v konkrétních řetězcích není dostatečnou indicií pro jednoznačné prokázání zapojení do podvodu. Pokud by nestandardnost výšky cen byla jednoznačně prokázána, pak by byla zcela dostačujícím ukazatelem na podvodné praktiky. Závěry žalovaného jsou tedy nepřezkoumatelné, proto krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušil. Krajský soud zároveň zrušil také prvostupňová rozhodnutí s účinky zastavení řízení, jelikož marně uplynula lhůta pro stanovení daně a v daňovém řízení již není možné pokračovat.

2. Kasační řízení

2.1 Kasační stížnost

[5] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (*stěžovatel*) kasační stížnost.

[6] Stěžovatel se vymezuje proti závěrům krajského soudu, které označily jeho rozhodnutí za nepřezkoumatelné. Poukazuje na fakt, že pro nyní řešenou věc nejsou závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 237/2021-32 plně přenositelné, a to proto, že byly identifikovány jiné řetězce, jiná plnění i jiné nestandardní okolnosti. Proto stěžovatel namítá, že se krajský soud nevypořádal s individuálními okolnostmi nyní řešeného případu dostatečně a správně.

[7] Jako spornou a nedostatečně posouzenou okolnost namítá stěžovatel cenotvorbu, respektive konstrukci konečné ceny. Cílem stěžovatele bylo v tomto ohledu prokázat, že stanovovat cenu daným způsobem je nelogické a není v běžných obchodních vztazích obvyklé. Podle zjištění stěžovatele tvořil žalobce konečnou cenu pomocí fixní hodnoty LME

pokračování

(cena zboží dle komoditní burzy *London Metal Exchange*) a záporné prémie. Stěžovatel se domnívá, že způsob prokázání konečné ceny ze souvisejícího řízení (sp. zn. 7 Afs 237/2021) není do nyní posuzované věci přenositelný. Neobvyklost konstrukce konečné ceny podle stěžovatele potvrdil i znalec. Krajský soud tento znalecký posudek neprovedl s odkazem na fakt, že znalec neposuzoval konkrétní cenotvorbu v předmětném řízení. Stěžovatel ovšem namítá, že předložení znaleckého posudku mělo poukázat na to, jak se ceny v odvětví tvoří standardně a poskytnout tím nový náhled na nestandardnost cen v nyní posuzovaném případě.

[8] Za nedostatečně vypořádané stěžovatel rovněž považuje způsob a realizaci objednávek a kontrolu kvality zboží. Rovněž se mu jako nestandardní a ze strany krajského soudu nedostatečně odůvodněná jeví otázka prověřování dodavatelů zboží. V rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 237/2021-32 se jako podstatné jeví, že problematické subjekty identifikované v rámci řetězců nebyly dodavateli žalobce. V nyní posuzované věci však ve dvou řetězcích, konkrétně v řetězci 7 a 9, byli problematickými subjekty přímo dodavatelé žalobce, ovšem krajský soud tyto okolnosti nevyhodnotil jako zřetele hodné.

[9] Na základě všech výše uvedených námitek považuje stěžovatel rozsudek krajského soudu za nezákonný a nepřezkoumatelný, a proto navrhuje, aby jej Nejvyšší správní soud zrušil a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

2.2 Vyjádření žalobce

[10] Žalobce ve svém vyjádření ve shodě s krajským soudem i rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 237/2021-32 uvádí, že není možné dospět k závěru o nestandardnosti celkové ceny, za niž žalobce posuzované komodity nakoupil, dokud tato nebude také porovnána s celkovou prodejní cenou u původce zboží a dalších dodavatelů a subdodavatelů. V tomto případě je podle žalobce nutné zabývat se také vývojem ceny posuzovaných komodit v daném období.

[11] Podle žalobce tedy nebyla nestandardnost ceny stěžovatelem spolehlivě prokázána. Stěžovatel dle žalobce při zjišťování standardních podmínek na trhu s neželeznými kovy kromě znaleckého posudku zcela nelogicky odkazuje na společnost KOVOHUTĚ ROKYCANY a. s., která bezprostředně po „poměřovaných“ obdobích ukončila z ekonomických důvodů svoji činnost. V tomto ohledu žalobce také poukazuje na fakt, že stěžovatel přehlíží rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 6. 2020, č. j. 10 Afs 421/2019-63, který potvrdil, že zmíněná společnost byla ekonomicky neúspěšná, a není proto relevantní opírat o její činnost závěry ohledně standardních podmínek na trhu.

[12] Na základě výše uvedeného navrhuje žalobce kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

3. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[13] Kasační stížnost **není důvodná**.

[14] Stěžovatel podává kasační stížnost z důvodů upravených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., tedy namítá nezákonnost napadeného rozsudku z důvodu nesprávného posouzení právní otázky krajským soudem a jeho nepřezkoumatelnost.

[15] Úvodem Nejvyšší správní soud uvádí, že kasační stížnost je koncipována tak, že námitky nepřezkoumatelnosti jsou velmi úzce spjaty s námitkami nezákonnosti. Hlavní vznesená námitka míří proti názoru krajského soudu, že závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 237/2021-32 nejsou plně přenositelné do nyní posuzované věci. Stěžovatel typicky namítá, že krajský soud nějakou její žalobní námitku vypořádal nedostatečně a v každém případě chybně, zejména potom nezohlednil konkrétní okolnosti daného sporu. Nejvyšší správní soud tedy v tomto případě nepovažuje za vhodné, aby rozdělával otázku nepřezkoumatelnosti a nezákonnosti. Námitky tedy vypořádá dohromady, tak jak je formuluje stěžovatel.

[16] Pro posouzení kasační stížnosti je zásadní otázka, nakolik a zda vůbec jsou pro danou věc přenositelné závěry Nejvyššího správního soudu vyslovené v rozsudku č. j. 7 Afs 237/2021-32. Krajský soud tím, že řízení kvůli onomu rozsudku přerušil, předpokládal relevanci jeho závěrů pro nyní projednávanou věc. Navíc i sám stěžovatel v napadeném rozhodnutí (v bodě 243) konstatoval, že obchodní schéma, které žalobce realizoval v obdobích roku 2014 (o nichž rozhodl Nejvyšší správní soud), je obdobné tomu, v jakém žalobce obchodoval v nyní řešených zdaňovacích obdobích.

[17] To, co Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 7 Afs 237/2021-32 vymezil jako stěžejní pro posouzení otázky zapojení žalobce do daňového podvodu, je otázka cenotvorby, resp. ceny zboží jako takové (viz bod 61 rozsudku č. j. 7 Afs 237/2021-32). Stěžovatel v rámci kasační stížnosti rozděljuje jednotlivé obchody podle komodit, což mu umožňuje poukázat na rozdíl mezi stanovováním ceny mědi, u které byla konečná cena stanovena pomocí záporné prémie, a cen olova a zinku, u nichž byla konečná cena stanovena pomocí prémie plusové.

[18] Závěr Nejvyššího správního soudu, který krajský soud pro toto řízení převzal, je však mnohem obecnější, a tedy podle Nejvyššího správního soudu bylo v pořádku, že jej krajský soud i v tomto řízení zohlednil. Rozsudek č. j. 7 Afs 237/2021-32 totiž k cenotvorbě říká: *„Samotná výše prémie však neříká nic o konečné ceně. K té je nutno připočíst cenu na burze (LME) použitou při obchodu. Cena na burze může kolísat, proto i nižší prémie při prodeji než při nákupu zboží může znamenat navýšení ceny, pokud v mezidobí vzrostla cena zboží na burze. (...) Napadené rozhodnutí ani rozhodnutí krajského soudu totiž neobsahují žádnou informaci o ceně LME v době uskutečnění obchodů. (...) Nejvyšší správní soud tedy souhlasí s námitkou stěžovatelky, že závěr o snižování cen v řetězci, či obecně nízkých maržích v řetězci, by bylo možno učinit jedině porovnáním celkové prodejní ceny (LME + prémie) původce zboží (...), tedy na počátku řetězce, a nákupní ceny (LME + prémie) stěžovatelky. Úvahy žalovaného, se kterými se krajský soud ztotožnil, jsou tedy dosud nedostatečné a nedokládají nestandardní ceny při obchodování s kovy v rámci zjištěných řetězců“* (viz body 20 a 23 citovaného rozsudku).

[19] Stejně jako v případě posuzovaném rozsudkem č. j. 7 Afs 237/2021-32 ani v nyní projednávané věci stěžovatel dostatečně neprokázal, v čem přesně spočívá nestandardnost cen v rámci posuzovaných řetězců. Nejvyšší správní soud proto ve shodě s krajským soudem

pokračování

podotýká, že porovnání s obchody KOVOHUTĚ ROKYCANY a. s. není relevantní. Daňové orgány nezjišťovaly, jaká byla cena u původců komodit v řetězcích, v nichž tato společnost nakupovala. Jak podotýká žalobce, stěžovatel kromě jiného také zcela opomíjí závěry Nejvyššího správního soudu vyslovené v rozsudku č. j. 10 Afs 421/2019-63, totiž že zmíněná společnost byla ekonomicky neúspěšná, bezprostředně po srovnávaných obdobích ukončila z ekonomických důvodů svoji činnost, a není proto relevantní opírat o její činnost závěry ohledně standardních podmínek na trhu a celkově s obchody žalobce.

[20] Stejně tak, jako ostatně uvádí i krajský soud, není v tomto případě relevantní ani stěžovatelem navržený znalecký posudek, jelikož ten pouze „konstatuje, že celková cena se vytváří pomocí ceny na LME a provize, avšak nevyjadřuje se dále v intencích shora uvedeného závěru soudu ke konkrétní cenotvorbě v předmětných řetězcích se zřetelem k oběma součástem konečné ceny.“ K osobě znalce navíc žalobce opět poukazuje na zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 421/2019-63, kde se Nejvyšší správní soud v bodě 18 vyjadřuje ke znaleckému posudku stejného ústavu. „Ani znalecký posudek, který správce daně pořídil u Ústavu oceňování majetku při Ekonomické fakultě Vysoké školy báňské, nelze brát jako nezpochybnitelný důkaz o tom, že jednání žalobkyně se přičilo obchodní praxi v tomto odvětví. Žalobkyně ostatně navrhovala výsledky obou znalců, kteří tento posudek za znalecký ústav vypracovali. Dle ní neměli v tomto směru požadovanou odbornost. Žalobkyně posléze zpochybnila, že se tito znalci vůbec mohli k posuzovaným skutečnostem odborně vyjádřit. Mj. za tímto účelem dokonce k žalobě přiložila stanovisko (technicko-ekonomický rozbor) k tomuto znaleckému posudku, které v říjnu 2017 zpracoval jiný soudní znalec v oboru ekonomika, ceny a odhady nemovitostí, Ing. Galatík.“

[21] Cenotvorbu vnímal stěžovatel jako nejdůležitější nestandardní okolnost, z níž dovozoval subjektivní stránku podvodu – tedy zaviněnou účast žalobce na podvodech. Obecně samozřejmě platí, že snižování ceny v rámci řetězce je silnou indicií pro pochybnosti o daňové neutralitě řetězce (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 1. 2023, č. j. 6 Afs 82/2021-77, bod 37). Jelikož nestandardnost cenotvorby, resp. ceny relevantní z hlediska její celkové výše, však nebyla ani v tomto řízení ze strany stěžovatele dosud relevantním způsobem prokázána, nemůže být tento závěr kladen žalobci k tíži a jakkoli zohledňován při hodnocení subjektivní stránky u vytýkaných podvodů.

[22] Pokud nebyla cenotvorba, či cena zboží jako celek, jako okolnost poukazující na existenci podvodného řetězce ze strany stěžovatele dostatečně zpochybněna, je ještě nutné posoudit, zda jsou ostatní okolnosti k prokázání této existence dostačující. Jedním z pojmových znaků podvodu na DPH je, že jeden ze subjektů z řetězce dodavatelů daňovou povinnost neuhradí; přitom pak k tomu se pojící posuzovanou nestandardní okolností může být to, že se následně stane nekontaktním. Tato skutečnost je přítomna i v některých z nyní projednávaných řetězců (č. 1, 7, 8, 10). Krajský soud se touto otázkou zabýval a dospěl k závěru, že je ve shodě se závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 237/2021-32 nutné vzít v úvahu to, zda těmito problematickými subjekty byli přímo dodavatelé žalobce. V drtivé většině posuzovaných řetězců problematickými subjekty skutečně nebyli dodavatelé žalobce, proto není možné po žalobci chtít, aby ještě více své dodavatele prověřoval. Krajskému soudu ani Nejvyššímu správnímu soudu není jasné, čeho by tím měl žalobce dosáhnout.

[23] Oproti skutkovému stavu v rozsudku č. j. 7 Afs 237/2021-32 však v nyní posuzované věci je podstatná odchylka v tom, že v řetězcích č. 7 a 9 jsou problematickým subjektem právě dodavatelé žalobce. Ani u této okolnosti však není možné říct, že ji krajský soud nezohlednil. Krajský soud v bodě 26 napadeného rozsudku uvádí, že není z rozhodnutí stěžovatele není patrné, jakých podezřelých okolností si měl žalobce u těchto dodavatelů všimnout. Obě společnosti, tedy PGU, s. r. o. a ILD servis, s. r. o., byly na trhu zavedenými subjekty, které v posuzovaném období žádné problematické znaky nevykazovaly. Jejich „problematicnost“ nastala až později. V řetězci č. 7 se společnost PGU, s. r. o. stala nespolehlivým plátcem až v roce 2015, fakt, že tato společnost měla podle stěžovatele často měnit jednatele, nehraje podle sdělení žalobce v obchodním prostředí nijak zásadní roli – tato skutečnost tedy sama o sobě ještě o ničem nesvědčí. Stěžovatel ve vztahu k této společnosti dále uvedl, že žalobce nejednal se zaměstnancem, kterému byla udělena platná plná moc. Tato skutečnost však byla v rámci řízení vyvrácena, a není tedy zřejmé, z čeho lze dovodit vědomost žalobce o zapojení do podvodu. V řetězci č. 9 potom společnost ILD servis, s. r. o. upadla do insolvence až v roce 2017, v posuzovaném období tedy také nevyvstaly podezřelé okolnosti, kterým by měl žalobce věnovat zvýšenou pozornost.

[24] Závěrem ještě Nejvyšší správní soud reaguje na stěžovatelem v bodě 19 kasační stížnosti zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2013, č. j. 5 Afs 11/2013-63. Je samozřejmě pravda, že není možné bez dalšího vycházet ze skutečností jiných zdaňovacích období a tyto skutečnosti mechanicky promítat do dalších řízení. Je však zcela v pořádku, pokud krajský soud ve skutkově podobných věcech z většiny přejme právní názor vyslovený Nejvyšším správním soudem a ke skutkovým odlišnostem se přezkoumatelným způsobem vyjádří.

[25] Na základě výše uvedených skutečností Nejvyšší správní soud považuje za správný postup krajského soudu aplikovat závěry rozsudku č. j. 7 Afs 237/2021-32 i na nyní posuzovanou věc. Závěry rozsudku č. j. 7 Afs 237/2021-32 jsou na nynější věc přenositelné a skutkové odlišnosti nemají zásadní vliv na podstatu kasační argumentace. Napadený rozsudek krajského soudu není nezákonný ani nepřezkoumatelný.

4. Závěr a náklady řízení

[26] S ohledem na výše uvedené NSS zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s.).

[27] O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Žalobce, který měl v řízení plný úspěch, má proto právo na náhradu nákladu řízení proti stěžovateli, který úspěch ve věci neměl.

[28] V řízení před NSS učinila zástupkyně žalobce jeden úkon právní služby, a to sepsání vyjádření ke kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)]. Odměna za jeden úkon právní služby činí podle § 7 bodu 5, aplikovaného na základě § 9 odst. 4

pokračování

písm. d) advokátního tarifu, 3 100 Kč, k níž je podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu třeba přičíst 300 Kč na úhradu hotových výdajů. NSS ověřil, že advokátka je plátkyní DPH. Proto se výsledná částka zvyšuje o 21 % na celkových 4 114 Kč. Stěžovatel je tedy povinen žalobci k rukám advokátky uhradit do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti v této výši.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 19. prosince 2024

Tomáš Foltas
předseda senátu