



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Petra Polácha a JUDr. Ing. Venduly Sochorové ve věci

žalobce: **AMPM, a.s.**  
sídlem Holandská 878/2, Štýřice, 639 00 Brno  
zastoupen advokátkou JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D.  
sídlem náměstí Míru 15, 120 00 Praha 2

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 10. 2016, č. j. 44808/16/5300-22442-711674

**takto:**

I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 10. 2016, č. j. 44808/16/5300-22442-711674 se zrušuje a

věc se vrací žalovanému zpět k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 7 113 Kč k rukám

zástupkyně žalobce JUDr. Mgr. Petry Novákové, Ph.D., advokátky, ve lhůtě 30 dnů od právní

moci tohoto rozsudku.

## Odůvodnění:

### I. Vymezení věci

1. Včas podanou žalobou se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 10. 2016, č. j. 44808/16/5300-22442-711674, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti předchozím celkem 39 dodatečným platebním výměrům (v případě posledních čtyř níže uvedených rozhodnutí se jednalo o platební výměry) Specializovaného finančního úřadu ze dne 19. 6. 2015, č. j. 141447/15/4200-12775-506413, č. j. 141459/15/4200-12775-506413, č. j. 141471/15/4200-12775-506413, č. j. 141475/15/4200-12775-506413, č. j. 141476/15/4200-12775-506413, č. j. 141478/15/4200-12775-506413, č. j. 141479/15/4200-12775-506413, č. j. 141480/15/4200-12775-506413, č. j. 141481/15/4200-12775-506413, č. j. 141482/15/4200-12775-506413, č. j. 141485/15/4200-12775-506413, č. j. 141487/15/4200-12775-506413, č. j. 141500/15/4200-12775-506413, č. j. 141513/15/4200-12775-506413, č. j. 141672/15/4200-12775-506413, č. j. 141675/15/4200-12775-506413, č. j. 141676/15/4200-12775-506413, č. j. 141677/15/4200-12775-506413, č. j. 141679/15/4200-12775-506413, č. j. 141680/15/4200-12775-506413, č. j. 141681/15/4200-12775-506413, č. j. 141682/15/4200-12775-506413, č. j. 141683/15/4200-12775-506413, č. j. 141685/15/4200-12775-506413, č. j. 141587/15/4200-12775-506413, č. j. 141591/15/4200-12775-506413, č. j. 141596/15/4200-12775-506413, č. j. 141598/15/4200-12775-506413, č. j. 141600/15/4200-12775-506413, č. j. 141615/15/4200-12775-506413, č. j. 141620/15/4200-12775-506413, č. j. 141623/15/4200-12775-506413, č. j. 141625/15/4200-12775-506413, č. j. 141627/15/4200-12775-506413, č. j. 141629/15/4200-12775-506413, č. j. 141635/15/4200-12775-506413, č. j. 141636/15/4200-12775-506413, č. j. 141638/15/4200-12775-506413 a č. j. 141639/15/4200-12775-506413.
2. Citovanými (dodatečnými) platebními výměry byla doměřena/vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden, únor, březen, duben, květen, červen, červenec, srpen, září, říjen, listopad, prosinec roku 2011, leden, únor, březen, duben, květen, červen, červenec, srpen, září, říjen, listopad, prosinec roku 2012, leden, únor, březen, duben, květen, červen, červenec, srpen, září, říjen, listopad, prosinec roku 2013, leden, únor a březen roku 2014 v celkové výši 1 935 249 769 Kč a dále byla žalobci uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši celkem 386 062 905 Kč.
3. U žalobce byly dne 18. 9. 2013, 18. 2., 28. 3., 22. 4. a 21. 5. 2014 zahájeny daňové kontroly na dani z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období, přičemž v jejich rámci správce daně prověřoval činnost žalobce spočívající v obchodování s materiály s obsahem drahých kovů (s obsahem zlata, stříbra a platiny) a se zbožím z těchto materiálů získaným (drahé kovy – zejména investiční zlato, ryzí zlato a stříbro). Dne 23. 9. 2014 vydal správce daně výzvu žalobci k prokázání skutečností, neboť mu vznikly pochybnosti o tom, že žalobce věděl nebo vědět měl a mohl, že se svými transakcemi účastnil podvodu na DPH.
4. V rámci kontrolního zjištění (v rozsahu cca 84 stran + přílohy na CD nosiči) posoudil správce daně uplatněný nárok žalobce na odpočet daně jako neoprávněný, přičemž žalobce na uvedený výsledek kontrolního zjištění reagoval celkem pěti vyjádřeními, v nichž rozporoval kontrolní zjištění správce daně.
5. Poté správce daně vydal zprávu o daňové kontrole (v rozsahu 439 stran vč. příloh) projednanou dne 15. a 26. 5. a dne 18. 6. 2015. Posledně citovaného dne byla daňová kontrola na DPH za předmětná zdaňovací období podpisem zprávy ukončena. Správce daně setrval na závěru, že žalobce neprokázal oprávněnost nároku na odpočet daně, neboť věděl nebo vědět měl a mohl, že se svými plněními účastnil plnění zasažených podvodem

na DPH. Správce daně prvního stupně poté vydal shora citované dodatečné platební výměry a platební výměry, přičemž žalobce proti nim podal odvolání.

6. V rámci odvolání žalobce namítal chybný způsob seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění a s projednáním zprávy, porušení zásady dvojinstančnosti, nepřezkoumatelnost zprávy o daňové kontrole pro nedostatek důvodů a pro rozpornost, pro nevyjádření se správce daně k navrženým důkazním prostředkům a nezohlednění tvrzení žalobce. Žalobce dále namítal nesprávné poučení o procesních právech při daňové kontrole, zkrácení práv v daňovém řízení a při projednání zprávy o daňové kontrole, neprokázání existence podvodu na DPH, úročení za dobu zadržování nadměrného odpočtu, neprokázání vědomosti žalobce o daňovém podvodu v rámci řetězce korporací, porušení základních principů dokazování, nevyslechnutí navržených svědků, neúplné zjištění skutkového stavu, neúplný daňový spis žalobce, nesprávnost závěrů ohledně obchodního vztahu žalobce s obchodní korporací OSDK, a.s., přijetí dostatečných opatření v rámci spolupráce s OSDK, a.s. a dále žalobce namítal, že ve správním spise chybí některé písemnosti, popř. technické nosiče a dále namítal nesprávně uvedené počty stran na soupisech písemností spisového materiálu.
7. V žalobou napadeném rozhodnutí žalovaný dovodil existenci daňového podvodu, existenci tzv. objektivních okolností, zabýval se otázkou přijetí přiměřených opatření a kontrolních mechanismů a dobré víry žalobce a dále se vyjádřil k (některým) uplatněným odvolacím námitkám. Žalovaný dovodil, že v dané věci bylo prokázáno, že žalobce se deklarovanými transakcemi účastnil podvodu na DPH, přičemž žalovaným byl popsán nestandardní řetězec korporací s identifikovanou chybějící daní v řetězci, byly identifikovány a hodnoceny objektivní okolnosti posuzovaného případu vzhledem k osobě žalobce, dále žalovaný dovodil, že žalobce nepřijal žádná dostatečná opatření k zabránění podvodu na DPH, čímž bylo prokázáno (podle názoru žalovaného), že žalobce věděl nebo vědět měl a mohl, že se svými obchodními transakcemi účastnil na podvodu na DPH. Žalobci proto nebyl uznán uplatněný nárok na odpočet daně z předmětných přijatých zdanitelných plnění, neboť tento nárok byl uplatněn podvodně, tedy v rozporu se smyslem a účelem Směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému DPH (dále jen „Směrnice“), resp. v rozporu s ust. § 72 zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro předmětná zdaňovací období (dále jen „ZDPH“).

## II. Obsah žaloby

8. Ve včas podané žalobě (v rozsahu celkem 77 stran vč. příloh majících charakter upřesnění žalobních bodů – viz odst. 44 odůvodnění tohoto rozsudku) žalobce nejprve shrnul relevantní skutkové okolnosti a průběh daňového řízení. Namítal, že žalovaný ani správce daně své důkazní břemeno týkající se prokázání skutečností odůvodňujících shora citované závěry, že žalobce věděl, vědět mohl či vědět měl existenci daňového podvodu, neunesl.
9. Žalobce konkrétně namítal, že byl prakticky stále po celou dobu své činnosti prověřován správcem daně, přičemž shodné informace o prověřování ze strany správce daně dostával i od společnosti OSDK, a.s. (skrže ni i o tom, že jsou prověřováni i její dodavatelé), přičemž žádný z kontrolních úkonů správce nevedl k vytčení jakékoliv pochybnosti zásadní povahy či neuznání deklarovaného nároku na nadměrný odpočet (a to ani v případě společnosti OSDK, a.s.). V případě činnosti správce daně se nejednalo o žádné nahodilé či

úzce zaměřené kontrolní úkony, ale naopak o důkladné prověřování ekonomické činnosti žalobce jako takové. Správce daně si byl všech aspektů ekonomické činnosti žalobce vědom, přičemž tyto rovněž i aktivně prověřoval. Správce daně v rámci vyměřovacích řízení prováděných za zdaňovací období let 2010 – 2013 disponoval dostatečným množstvím informací o činnosti žalobce, a to včetně jeho dodavatelsko-odběratelské struktury. Správce daně v rámci kontrolní činnosti u daňového subjektu společnosti OSDK, a.s. a některých jejích dodavatelů a dodavatelů dodavatelů nezjistil žádnou nesrovnalost. Pakliže nyní uváděné skutečnosti správce daně nezjistil v době provádění kontrolních úkonů, nelze jejich zjištění či zjištění podezření požadovat po žalobci, jehož kontrolní možnosti jsou na rozdíl od možností správce daně velmi limitované. Z judikatury SD EU vyplývá, že je to primárně správce daně, kdo je povolán ke kontrolám ohledně dodržování zákonnosti, nikoliv daňový subjekt, na kterého ani v případě podvodu na DPH nelze přenést objektivní odpovědnost bez zavinění.

10. Je rovněž zřejmé, že každé vyměření a vrácení nadměrného odpočtu žalobci, kterého za dobu jeho činnosti bylo cca 40, byla vědomou a záměrnou činností správce daně, kdy nedocházelo k žádnému automatickému konkludentnímu vyměřování daně, ale naopak k tomu, že správce daně musel aktivní činností u každého jednotlivého daňového přiznání žalobce deklarovat jeho správnost. Tyto skutečnosti jsou zásadní pro určení toho, jakým množstvím informací žalobce v předmětných zdaňovacích obdobích disponoval, jakou jim přisuzoval váhu a zda existovaly nějaké indicie, které by měly v žalobci vyvolat podezření či pochybnost ohledně jeho obchodního partnera - společnosti OSDK, a.s. Z pohledu žalobce byla zásadní kontrolní činnost správce daně vůči němu a vůči společnosti OSDK, a.s. a která nikdy nevedla k tomu, že by mu byl odepřen nárok na nadměrný odpočet.
11. Žalovaný měl v rámci svého hodnocení skutkového stavu k těmto zásadním otázkám přihlídnout a vyhodnotit je v souladu s jinými skutečnostmi. Jen tak by bylo možno dospět k jednoznačnému závěru, zda zde byly takové objektivní okolnosti, pro které měl žalobce „aktivovat“ svá kontrolní opatření. Žalovaný však tyto skutečnosti nehodnotil a argumentaci žalobce v napadeném rozhodnutí nijak nereflektuje. Žalobce je přesvědčen, že se jedná o stěžejní námitku, proto je toto pominutí odvolací námitky zásadní vadou napadeného rozhodnutí, které způsobuje jeho nepřezkoumatelnost a pro něj je ho třeba zrušit. Jestliže by totiž žalovaný námitku řádně vypořádal, musel by dospět k závěru o její správnosti, v důsledku čehož by byl nucen změnit své hodnocení jím tvrzených objektivních okolností.
12. Správce daně u žalobce zahájil v září roku 2013 daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období květen 2013. K dokončení kontroly byl pověřen Specializovaný finanční úřad, přičemž došlo k zahájení daňových kontrol i za zdaňovací období leden – prosinec roku 2011 – 2013. V rámci daňových kontrol žalobce podrobně vysvětloval svůj obchodní model, předkládal účetní doklady, přičemž nic nenaznačovalo tomu, že by se měla daňová kontrola odchýlit svým obsahem či výsledkem od kontrolních úkonů prováděných v minulosti. V okamžiku, kdy se žalobce domníval, že daňová kontrola směřuje ke svému závěru, vydal správce daně dne 23. 9. 2014 výzvu k prokázání skutečností, v jejímž rámci byla zpochybněna ekonomická činnost žalobce, ze strany daňového orgánu bylo tvrzeno, že byl vytvořen řetězec, jehož účelem bylo pouze čerpání nadměrných odpočtů, přičemž žalobce měl mít postavení jednoho ze dvou organizátorů a jeho ekonomická činnost byla závislá na vyplácení nadměrných odpočtů. Podle správce daně byl žalobce účasten na

tvorbě složitého obchodního řetězce v pozici organizátora, jenž řídil část řetězce spojeného s vývozem do třetích zemí, nebo s dodáním do jiného členského státu a přeměnou tzv. materiálu s obsahem drahých kovů (dále jen „MSDK“) na investiční zlato a stříbro. Žalobce namítal, že žalobou napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné, že posledně citovaný závěr žalovaného v napadeném rozhodnutí není nijak rozveden, přičemž zde existuje značný rozpor mezi žalobou napadeným odvolacím rozhodnutím a zprávou o daňové kontrole. Žalovaný se zcela nedostatečně vypořádal s námitkou žalobce zpochybňující tvrzení správce daně, že v dané věci docházelo ke koloběhu zboží. Na nedostatečně zjištěné skutkové okolnosti, resp. na skutečnost, že tvrzení správce daně uvedená ve zprávě o daňové kontrole nevychází z důkazů založených ve spise, poukazoval žalobce ve svých odvolacích námitkách, přičemž žalovaný se s nimi nevypořádal. Z judikatury SD EU vyplývá, že musí být postaveno najisto, zda plnění, pro které daňový subjekt požaduje uznání nároku na odpočet DPH na vstupu, bylo součástí podvodu. Žalovaný nevypořádal odvolací námitku nesprávného zjištění skutkového stavu.

13. V další části žalobce stručně uvedl podstatu své ekonomické činnosti, jíž je nákup a prodej materiálu s obsahem drahých kovů (MSDK). Žalobce před započatím podnikání zpracoval obchodní plán, do něhož zahrnul i fakt, že díky skutečnosti, že mezi časovým okamžikem, kdy daňový subjekt uhradí DPH svým dodavatelům a okamžikem, kdy mu je tato již uhrazená daň státem vrácena, uplyne určitý časový okamžik. Z tohoto důvodu musel být počáteční provozní kapitál o tyto prostředky výrazně vyšší. Dále žalobce uvedl údaje týkající se zvažování a počátku spolupráce se společností OSDK, a.s. U této společnosti prověřoval, že její laboratorně technologická úroveň je na špičkové světové úrovni díky přesnosti a rychlosti analýz, má výraznou obchodní a konkurenční výhodu v tuzemsku a zahraničí. Společnost OSDK a.s. měla provozovnu, zaměstnance na různých pozicích, disponovala i bezpečnostním vybavením pro dané obchody. Obchodované zboží bylo žalobci předáváno převážně ve formě číslovaných slitků společně s odpovídající obchodní dokumentací. Ani množství drahých kovů, které společnost OSDK, a.s. obchodovala a nabízela žalobci, nebylo z hlediska znalostí žalobce z obchodu s drahými kovy, které nabyl před obchodní spoluprací se společností OSDK, a.s. ničím výjimečným. Laboratoř OSDK, a.s. získala v roce 2011 akreditaci od Českého institutu pro akreditaci, přičemž technologie, kterou disponuje, je unikátní v evropském měřítku. Žalobce obdržel od společnosti OSDK, a.s. know-how týkající se obchodu s předmětnou komoditou, nedošlo však k předání dodavatelské struktury, proto žalobci nebyli známi dodavatelé dodavatelů společnosti OSDK, a.s. Jedním z opatření, které vedlo k prověřování obchodního partnera OSDK, a.s., bylo členství p. M. staršího v dozorčí radě této společnosti. P. M. starší však žádným způsobem nevykonával obchodní vedení ani žádné jiné řídicí funkce či dohled nad jednotlivými obchodními aktivitami společnosti OSDK, a.s. Žalobce si uvědomoval riziko skutečnosti, že se při své činnosti primárně spoléhal na jediného dodavatele, ovšem na domácím trhu nebylo možné OSDK, a.s. efektivně konkurovat. Žalobce se proto snažil zajistit si dodávky materiálu od subjektů ze zahraničí, zahájil rozsáhlé a nákladné vyhledávání dodavatelů a obchodních partnerů v Evropě a Africe včetně jednání o nákupu naleziště zlata v Arménii, stavby rafinérie či akvizice jiného obchodníka na trhu. Všechny skutečnosti žalobce nejen tvrdil, ale v rámci daňového řízení i doložil.
14. V průběhu druhé poloviny roku 2013 se spolupráce s OSDK, a.s. zhoršila, došlo k prudkému zhoršení přesnosti analýz a k výpadkům dodání zboží. Přestože žalobce přistupoval k urgencím a reklamacím, náprava ze strany společnosti OSDK, a.s. nebyla

sjednána. Hodnota vzniklých rozdílů přesahovala 5 mil. Kč, proto bylo v březnu roku 2014 obchodování se společností OSDK, a.s. ukončeno. Spolu s tím ukončil své členství v dozorčí radě OSDK, a.s. i p. M. starší. Žalobce si tedy před zahájením obchodování se společností OSDK, a.s. prověřil, jak tuto společnost, tak jeho představitele, se společností OSDK, a.s. měl uzavřeno několik smluv, objednávky zboží byly činěny elektronicky, zboží bylo vždy placeno bezhotovostně až po jeho skutečném dodání. Každý jednotlivý slitek zboží byl očíslován, obsahoval i analýzu. Zboží žalobce přebíral osobně, a pokud bylo převáženo, dělo se tak pouze za pomoci bezpečnostní agentury. Zboží bylo řádně evidováno pod příslušnými čárovými kódy ve skladové evidenci a sídlo žalobce bylo řádně zabezpečeno bezpečnostní službou. Žalobce znal výrobní proces, proto si mohl ověřit, že tavby skutečně probíhají (homogenizaci správce daně nerozporuje, stejně tak ani skutečnost, že zboží mělo deklarovanou ryzost, která byla ověřována). Žalobce si zcela záměrně pro své sídlo vybral shodnou budovu jako společnost OSDK a.s., neboť tak bylo zaručeno, že budou příslušní ke stejnému správci daně a bylo zřejmé, že činnost OSDK a.s. je v sídle skutečně vykonávána. Žalobce se primárně orientoval na export, resp. dodání zboží do jiného členského státu EU, což je činnost, při které z povahy věci vznikají nadměrné odpočty. Žalobce nebyl žádnou prázdou společností, ale zcela běžně fungujícím subjektem, který pro výkon své činnosti mj. zaměstnával tři desítky zaměstnanců.

15. Žalobce dále namítal absenci odpovědnosti za zatvrzený podvod na dani z přidané hodnoty s tím, že žalovaný nedoložil existenci tzv. objektivních okolností. Žalobce namítal, že napadené rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné, neboť žalovaný nevysvětlil, co má být v rámci obchodování s komoditou, jak je uskutečňoval žalobce, běžnou obchodní transakcí, přičemž zároveň žalobce viní, že předmětné obchodní transakce nemají odpovídat běžným obchodním transakcím. Ekonomická činnost žalobce byla prováděna, zboží existovalo, zboží mělo deklarovanou ryzost, která byla ověřována, zboží bylo reálně přebíráno. Společnost OSDK, a.s. zboží skutečně analyzovala, tato byla známým obchodníkem s drahými kovy, zboží bylo výlučně placeno bezhotovostně.
16. Z napadeného rozhodnutí není zřejmé, jak tato zjištění žalovaný hodnotil ve spojení s dalšími zjištěními; jakékoliv zhodnocení těchto okolností v napadeném rozhodnutí zcela absentuje. Žalobce přitom v průběhu obchodování se společností OSDK, a.s. pravidelně ověřoval, zda je společnost vedena jako nespolehlivý plátc, ověřoval údaje v insolvenčním či obchodním rejstříku, byla mu předkládána potvrzení o bezdlužnosti apod. Žalobce si rovněž ověřoval obecnou pověst společnosti OSDK, a.s., přičemž nikdy nezjistil o této společnosti informace, které by měly vést k podezřením vůči ní. OSDK, a.s. byla veřejně známým obchodníkem, na podporu její známosti byla uveřejňována reklama, působila naprosto seriózním dojmem, profilovala se např. i v neziskových aktivitách, tedy dlouhodobě budovala svoji image stabilního a seriózního obchodníka s drahými kovy. Žalobce nikdy nezjistil, že by došlo k takovým personálním změnám ve společnosti, které by měly vést k závěru, že by měla být obsazena tzv. bílým koněm. Konečný vlastník společnosti OSDK, a.s. se osobně personálně angažoval ve společnosti. Společnost OSDK, a.s. rovněž investovala nemalé finanční prostředky (v řádech milionů Kč) do stavebních úprav sídla, a to jak z technologického pohledu (vybavení laboratoře a tavnice), tak i z bezpečnostního pohledu. Provozní náklady OSDK, a.s. se pohybovaly v roční výši okolo 50 – 100 mil. Kč. Společnost OSDK, a.s. měla příslušná veřejnoprávní povolení pro svou činnost, byla registrovaným obchodníkem u puncovního úřadu. Tyto skutečnosti jsou zásadní pro určení toho, jakým množstvím informací žalobce v předmětných

zdaňovacích obdobích disponoval, jakou jim přisuzoval váhu a zda v daný okamžik existovaly nějaké indicie, které by měly u daňového subjektu vyvolat podezření či pochybnost ohledně jeho obchodního partnera společnosti OSDK, a.s. Žádné takové indicie v době jeho obchodování neexistovaly, naopak.

17. Žalobce zdůraznil, že z jeho pohledu byla zásadní činnost správce daně vůči jeho osobě a vůči společnosti OSDK, a.s., která po celou dobu, tj. od roku 2010 po prakticky polovinu roku 2014 nikdy nevedla k tomu, že by byl žalobci odepřen nárok na nadměrný odpočet. Stejně informace, tj. že kontrolní úkony správce daně probíhají bez větších výhrad, dostával žalobce průběžně od svého obchodního partnera společnosti OSDK, a.s.
18. Žalobce se rozhodně nechoval neopatrně či lehkovážně, ani neporušoval péči řádného hospodáře. Podle judikatury SD EU požadavek rozumné péče uložený osobám povinným k dani, není požadavkem dosáhnout určitého výsledku, ale pouhým požadavkem vynaložit veškeré potřebné úsilí, přičemž opatření, jež lze rozumně vyžadovat od osoby povinné k dani závisí hlavně na okolnostech daného případu. Osobám povinným k dani však nelze ukládat, aby provedly kontroly, které mají obvykle provést daňové orgány. Zásada dobré víry umožňuje zajistit spravedlivé rozložení rizika podvodu mezi daňovou správu a osoby povinné k dani. Žalobce požadavky na něj judikaturou SD EU kladené beze zbytku splnil, naopak žalovaný neunesl své důkazní břemeno ohledně doložení existence vědomostí žalovaného o podvodu, přičemž žalovaný vůbec neprokázal, jaké byly znaky ekonomické činnosti žalobce.
19. Žalobci nebyli známi dodavatelé dodavatelů společnosti OSDK, a.s., tato informace představovala tu část obchodního tajemství společnosti OSDK, a.s., jejíž poskytnutí nebylo regulováno rámcovou smlouvou. Žalobci nebyla až do sdělení správce daně ve formě výzvy z 30. 9. 2014 známa existence jakýchkoliv obchodníků, které správce daně označuje jako obchodníky na pozici B, C či D, natož aby věděl, že tyto společnosti neodvádějí DPH. Žalobce naopak věděl, že po celou dobu obchodování podává společnost OSDK, a.s. řádně daňová přiznání k DPH, která jí byla správcem daně vždy vyměřena a že u společnosti OSDK, a.s. v minulosti proběhlo mnoho kontrolních úkonů správce daně. Žalobce tak neměl důvod pochybovat o svém dodavateli či o dodávaném zboží, neboť kromě vlastních kontrolních mechanismů byl o tom, že je vše v pořádku, utvrzován i státem. Ač tyto skutečnosti uvedl žalobce ve svém odvolání, žalovaný se k nim nijak nevyjádřil.
20. Žalovaný se ani nevyjádřil k námitce žalobce, že vyjádření společnosti OSDK a.s. ze dne 14. 1. 2011 je zcela souladné s výkladem smlouvy. Správce daně poměrně zevrubně přezkoumával ekonomickou činnost žalobce jako takovou, a to včetně jeho obchodních partnerů a smluvního nastavení, přičemž žalobci bylo sděleno, že správce daně vykonal kontrolní úkon ohledně ověření si tvrzených skutečností i přímo u společnosti OSDK, a.s. s tím, že bylo vše v pořádku; shodnou informaci obdržela i dozorčí rada společnosti OSDK, a.s. od jejich statutárních orgánů. Žalobce tak neměl ohledně dodavatelů společnosti OSDK, a.s. žádné indicie, které by naznačovaly, že by žalobce měl zjistit, že transakce s MSDK neprobíhají standardním způsobem a že je tu riziko, že mohou být zasaženy podvodem na DPH.
21. Posuzování skutečnosti, že žalobce měl či mohl vědět, je však především otázkou kontextuální, přičemž je třeba přesně zkoumat, co z informací žalobce v daném místě a čase měl mj. i proto, aby nedošlo k tzv. předsudku zpětného hodnocení, který je

zapovězen. Žalobce v 1. čtvrtletí roku 2014 věděl od správce daně, že jeho dodavatelé a odběratelé jsou prověřováni, že se správcem daně komunikují, předkládají priznání k DPH, daňové evidenci a daňové doklady, které korespondují s obdobnými evidencemi a doklady předkládanými žalobcem a že u nich správce daně koná místní šetření, přičemž si „do kříže“ prověřoval u žalobce i okolnosti týkající se jeho obchodních partnerů. Žalobce rovněž věděl, že jeho obchodní partner – významná německá rafinérie po obdržení původní informace ohledně původu zboží pokračovala ve spolupráci. Rovněž i dozorčí rada společnosti OSDK, a.s. dostávala informace, že společnost OSDK, a.s. je prověřována správcem daně a že je vše v pořádku. O prověřování společnosti OSDK, a.s. ze strany správce daně byl žalobce informován průběžně i např. prostřednictvím neformálních sdělení pracovníků společnosti OSDK, a.s. či prostřednictvím p. M. staršího. Žalobce v předmětné době neměl informace či pochybnost ohledně původu zboží či ohledně obchodních partnerů, ani že by se mohl stát obětí tzv. karuselového podvodu.

22. V rámci vytýkácího řízení za zdaňovací období červen roku 2010 žalobce v rámci ústních jednání správce daně podrobně informoval o tom, v jakém segmentu obchodu provozuje svoji ekonomickou činnost, uvedl strukturu této činnosti včetně obchodních partnerů. Navíc byla správci daně opakovaně nabízena možnost všestranné součinnosti včetně možnosti zajištění přítomnosti při přebírání zboží či jeho přepravě do zahraničních rafinérií, resp. jejich plného využití. Žalobce tak ani neměl důvod detailně prověřovat dodavatele či zboží. Takto námitka byla vznesena již v rámci odvolání proti prvostupňovému správnímu rozhodnutí, přičemž žalovaný se k ní nijak nevyjádřil. Součástí námítky byly návrh výsledku úředních osob za účelem doložení, co bylo předmětem jednání žalobce a správce daně v předmětných daňových řízeních. Ani k tomuto návrhu se žalovaný nijak nevyjádřil. Jestliže tedy správce daně nebyl schopen s využitím svých pravomocí riziko daných obchodů se společností OSDK, a.s. v předmětné době odhalit či předvídat, lze jen těžko požadovat takovou míru předvídatelnosti po žalobci.
23. Žalobce dále namítal neobvyklost či neběžnost činnosti dozorčí rady v praxi, jak ji požaduje žalovaný, přičemž ani s touto námitkou se žalovaný nijak nevypořádal. P. M. starší byl členem mnoha dozorčích rady různých obchodních společností, vč. bankovních subjektů. Není běžnou činností dozorčí rady kontrolování tisíce obchodních případů, tak jak v rámci zprávy o daňové kontrole uváděl správce daně či žalovaný. Dozorčí rada není a priori orgánem akciové společnosti, kterému by příslušelo řízení společnosti či obchodní vedení, natož pak kontrola denní agenty o objemu několika stovek obchodů měsíčně, o jejichž chod se staralo několik desítek zaměstnanců. Podle správce daně měl člen dozorčí rady takto činit za situace, kdy měl zprávy od představenstva společnosti OSDK, a.s. o probíhajících kontrolních úkonech správce daně, jejich výsledcích bez závažnějších pochybení a rovněž i o kontrolních úkonech, které správce daně prováděl u žalobce.
24. Tvzení žalobce je zcela v souladu s expertním stanoviskem doc. JUDr. B. H., Ph.D., které si žalobce v dané věci nechal ohledně posouzení obvyklosti činnosti dozorčí rady společnosti typu OSDK, a.s. zpracovat. Dozorčí rada není svou funkcí revizor nebo výbor pro audit, proto není zákonem vyžadováno, aby zkoumala každou jednotlivost jednání představenstva. Dozorčí rady toto v praxi nedělají. Čím větší je penzum denní agendy společnosti, tím rámcovější a systémovější je kontrolní role dozorčí rady. Je nestandardní si myslet, že dozorčí rada sleduje a kontroluje denní činnost řízení či dokonce že sleduje jednotlivé faktury a konkrétní obchody. Navíc byla dozorčí rada společnosti OSDK, a.s.

informována i o tom, že tato společnost požádala místně příslušné finanční úřady více jak 30 svých dodavatelů o sdělení, zda tito řádně plní své daňové povinnosti. Požadavky žalovaného na činnost člena dozorčí rady by mohly být chápány i jako nabádání ke spáchání trestního činu insider trading. Požadavek žalovaného jde zcela nad rámec obezřetnosti, jak ji postuloval SD EU. Žalobce dále namítal, že žalovaný neprokázal, že by členství jeho statutárního orgánu ve společnosti FGI bylo objektivní okolností a neprokázal ani to, že by jí mělo být členství p. M. v dozorčí radě OSDK, a.s.

25. V případě závěrů ohledně tzv. třetí objektivní okolnosti – znalosti korporace OSDK, a.s., žalobce namítl, že uvedené závěry jsou nepřezkoumatelné. Požadavek žalovaného, že si žalobce měl všimnout, že na adresu sídla chodí podezřele často stále stejné osoby je nesmyslný, společnost sídlila ve dvoupatrové budově, kde sídlily i desítky dalších společností, mj. i OSDK, a.s. a žalobce. Osoby, jež se v budově pohybovaly, nezahrnovaly pouze zaměstnance či obchodní partnery žalobce nebo OSDK, a.s., ale např. i stavební dělníky, kteří se podíleli na permanentních stavebních úpravách budovy. Dovožovat pouze ze skutečnosti, že žalobce měl sídlo ve shodné budově jako společnost OSDK, a.s. a že znal z toho důvodu dodavatele společnosti OSDK, a.s., resp. že mu mělo být podezřelé, že tam některé osoby chodí často, protože je mohl potkávat, je čirá spekulace, jenž nepředstavuje unesení důkazního břemene žalovaným. Ačkoliv žalobce vždy osobně přebíral, resp. jeho zaměstnanci, zboží, které nakupoval od OSDK, a.s., neznamená to, že by byl přítomen předání tohoto zboží dodavateli OSDK, a.s. k analýze, u níž přítomen nebyl. Analýza většinou trvala několik hodin, tj. i kdyby došlo k předání během jednoho dne, neprobíhalo by v jeden okamžik a v jednom místě. K otázce tvrzeného pravidelného přísunu komodity se žalobce vyjadřoval v rámci daňového řízení. Žalovaný toto vyjádření zcela ignoruje a nijak odvolací námitku nevypovídá.
26. K tvrzené třetí objektivní okolnosti žalobce zdůraznil, že se o žádnou objektivní okolnost nejedná, neboť žalovaný vychází především z toho, že si žalobce jím tvrzené skutečnosti měl a mohl zjistit na základě rámcové smlouvy a členství p. M. v dozorčí radě OSDK, a.s. Ve skutečnosti tak třetí objektivní okolnost není další či novou objektivní okolností, ale rozvíjí dvě předchozí a navíc je zcela nepravdivá. Žalovaný se dopouští stejné logické chyby, jakou vytkl žalobce správci daně ve svém odvolání, s níž se žalovaný nijak nevypořádal. V něm uvedl, že argumentace ve zprávě stojí de facto na jediném tvrzení správce daně, a to na členství p. M. staršího v dozorčí radě. Ostatní tvrzení správce daně tuto skutečnost pouze rozvíjejí. Toto platí i o tvrzení žalovaného o shodnosti sídla (čtvrtá objektivní okolnost), i toto fakticky stojí na skutečnosti, že žalobce měl vědět korporace A, které s ním sdílí společnou adresu sídla. To, že jsou dodavateli OSDK, a.s., a to na základě rámcové smlouvy či členství p. M. v dozorčí radě.
27. Žalobce rozporuje i pátou tvrzenou objektivní okolnost týkající se korporací Daim a Agoli, konkrétně rozporoval závěry žalovaného, že není standardní, aby odvolatel prodával drahý kov, který pochází ze surového materiálu, který byl přetvořen na slitek v sídle OSDK a.s., tj. zároveň v sídle žalobce. Žalobce uvedl, že v doplnění odvolání proti prvostupňovým správním rozhodnutím graficky znázorňoval podíl celkového množství zobchodovaného zlata a investičního zlata dodaného společností Daim a Agoli, čímž argumentoval proti tezi správce daně o „návratu zlata do řetězce“. Jen z tohoto grafu musí být zřejmé, že žalobce nakupoval od společnosti OSDK, a.s. slitky s obsahem drahého kovu o různé ryzosti, tyto vyvážel do zahraničních rafinérií. Z hlediska poměru mnohem menší část oproti vyvezenému ryzímu kovu, žalobce přiváží do ČR v podobě investičního

zlata (jedná se o zcela jiné zboží, než které bylo od OSDK, a.s. zakoupeno). V obchodování s drahými kovy je zcela běžnou praxí, že je tímto způsobem obchodován investiční kov, neboť má mnohem větší využití než slitky ze slitiny. Žalobci není zřejmé, co by mělo být zvláštního či nestandardního na tom, že např. od společnosti A nakoupí pšenici, prodá ji do pekárny, od které zakoupí část rohlíků, a z nich některé prodá společnosti B. Jestliže žalovaný dále uvádí, že žalobce věděl, že Daim je jeho dodavatel, žalobce to nikterak nepopírá, neboť uvádí, že současně věděl, že Daim byl prověřován správcem daně, který neshledal nic nestandardního a současně byl prověřován i rafinérií Heimerle + Meule GmbH. Žalobce neměl žádné podezření, že by společnost Daim či OSDK, a.s. jakkoliv participovala na daňovém podvodu.

28. Žalobce rozporoval i poslední objektivní okolnost, kterou mají být vysoké objemy komodity, přičemž žalobce měl z důvodu zvětšujících se objemů nakupovaného zboží prověřovat, odkud přijatý produkt pochází. SD EU stojí jednoznačně na stanovisku, že členský stát nemůže vázat využití práva na odpočet DPH na splnění podmínek týkajících se obsahu faktur, které nejsou výslovně stanoveny v ustanoveních směrnice 206/112. Z žádného právního předpisu ani z judikatury nevyplývá automatická povinnost obchodníka ověřovat si původ zboží, se kterým obchoduje, jak to považuje žalovaný. Takovýto požadavek bez dalšího je v rozporu s judikaturou SD EU.
29. Žalobce rovněž rozporoval tvrzení žalovaného, že by měl mít vědomost o tom, že obchodování s drahými kovy je obecně rizikové a že by mu měla být známa i tuzemská judikatura zabývající se podvody se zlatem, která se datuje již od roku 2010. Žalobce namítal, že na stránkách tehdejšího Generálního finančního ředitelství, natož na stránkách Ministerstva financí, žádné takové preventivní informace nebyly, ač žalovaný uvádí, že jimi v té době disponoval. Postoj orgánů finanční správy, na základě něhož je zlato vnímáno jako riziková komodita ve vztahu ke kolotočovým podvodům, byl poprvé oficiálně a veřejně deklarován až v Informaci o činnosti finanční správy České republiky za rok 2013, dostupné na webu finanční správy přibližně od poloviny roku 2014. Pro žalobce bylo zásadní stále prověřování ze strany správce daně, a to jak jeho osoby, OSDK, a.s. i jiných společností.
30. Žalobce dále namítal, že žalovaný nereagoval na námitky žalobce vznesené v odvolání týkající se tzv. Axel – Kittel testu. Žalobce namítal, že nelze posuzovat jednotlivé proběhlé transakce souhrnně, ale odděleně, neboť nebyly stejné. Toto činí daňové orgány, a to v rozporu s judikaturou SD EU. Žalovaný neunesl své důkazní břemeno ohledně doložení, že by jednotlivé transakce žalobce byly spojeny s podvodem, přičemž podle metodiky Axel – Kittel testu žalobci nelze odepřít nárok na odpočet z přijatých zdanitelných plnění. Ač byla takováto námitka obsažena v odvolání žalobce, nebyla žalovaným nijak vypořádána.
31. Žalobce dále namítal nesrovnalosti týkající se uvedené souvislosti ve zprávě o daňové kontrole, kterou považuje v tomto ohledu za nepřezkoumatelnou. Žalobce má rovněž pochybnosti ohledně autorství zprávy o daňové kontrole a ohledně toho, zda mu byly správcem daně skutečně dány na vědomí všechny úřední osoby, které se na jeho daňovém řízení přímo či nepřímo podílely. Ani s touto námitkou žalobce se žalovaný nevypořádal.
32. Žalobce dále rozporoval zjištění týkající se ztracené – neodvedené daně v obchodním řetězci, přičemž s námitkami uplatněnými v tomto směru v odvolání se žalovaný nijak nevypořádal. Žalobce namítá, že správce daně neunesl důkazní břemeno na něm

spočívající ohledně tvrzení, že došlo k daňové ztrátě. Žalovaný ani nedoložil, že v obdobích září 2011 – červen 2012 veškeré zboží, které žalobce nakoupil od společnosti OSDK, a.s., pocházelo od společnosti FLORILEGION, s.r.o. a JL-Trade company s.r.o., tedy že byl opravdu zatíženo daňovým podvodem. Naopak ze spisu plyne, že dodávky od společnosti A.J.Company & Trade, s.r.o., která údajně měla zboží od společnosti FLORILEGION, s.r.o. a JL-Trade company s.r.o. nakoupit a přes společnost Daim dodat do OSDK, a.s. tvořily u společnosti OSDK, a.s. za celé kontrolované období pouze 28,62 %. Tato námitka, ač byla obsahem odvolání, zůstala žalovaným zcela nevyřaděna.

33. Žalobce dále namítal nesrovnalosti ve vztahu k tvrzení žalovaného, že daňová povinnost, která byla následně nárokována na vstupu korporací na pozici A, OSDK a.s. i VSKD, nebyla předchozím dodavatelem uhrazena. Z přílohy č. 2 ke zprávě o daňové kontrole nevyplývá, že by všechny společnosti B byly nekontaktní, se správcem daně nekomunikovaly či nepodávaly daňová přiznání a neodváděly daň. Naopak z této přílohy vyplývá, že toto tvrzení nelze prohlásit o 38 společnostech tam uvedených. Námitka žalobce proti uvedeným závěrům nebyla žalovaným vypořádána.
34. Rovněž nebyly vypořádány námitky žalobce týkající se nesrovnalostí a nepravd při popisu údajného řetězce. Popis skutkových okolností tvrzeného daňového podvodu a jeho vazby na zdanitelná plnění žalobce uvedené žalovaným nemá oporu ve spise.
35. Žalobce dále namítal, že se žalovaný nevypořádal s jeho námitkou týkající se obecně nízké marživosti při obchodování s drahými kovy, ač žalovaný dovozoval, že velké množství společností uvádělo v daňových přiznáních plnění na vstupu i výstupu řádově v desítkách milionů korun, ale vzhledem k výši obrátu vykazovaly daňovou povinnost v minimální výši nebo nadměrné odpočty DPH. Žalobce namítal, že v tomto typu obchodování je nízká daňová povinnost pravidlem.
36. Žalobce dále namítal, že je postihován za to, že podle vyjádření žalovaného jeho dodavatelem mají být společnosti nekontaktní či neplnící své daňové povinnosti. Takovýto závěr je v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu i SD EU. Jestliže je nějaký subjekt nekontaktní, a priori to neznamená, že jím tvrzení daň je vadná. Žalovaný konstruuje fikci, že nekontaktní subjekt rovná se nesprávně odvedená daň. Z judikatury však vyplývá, že není možné, aby správní orgán vytvářel nějaké skutkové domněnky či fikce, ale požaduje, aby skutkový stav zjistil řádně prostřednictvím dokazování. Uvedená konstrukce zapříčinila, že žalovaný vágním způsobem přistoupil ke zjišťování skutkového stavu věci.
37. Žalobce dále namítal, že žalovaný nehodnotil všechna žalobcem tvrzená opatření a kontrolní mechanismy, které ve věci použil. Žalobce uvedl příkladmo sedmnáct opatření se zaměřením na společnost OSDK, a.s., na které odkazoval v rámci daňového řízení. Žalobce zdůraznil, že tato opatření byla aplikována po celou dobu jeho obchodování, a to i vůči ostatním obchodním partnerům. Žalobce rovněž konkrétně uvedl, kdo a jakým způsobem tato opatření zajišťoval. Tyto skutečnosti byly rovněž tvrzeny v rámci daňového řízení, přičemž byl navrhován výslech svědků, ke kterému správní orgány nepřistoupily. Smyslem prověřování obchodních partnerů však není, aby žalobce za orgány finanční správy či jiné složky veřejné moci činil jakési pátrání či extenzivní kontroly, které navíc nemá ani jak činit.
38. Žalobce rozporuje, že by ověřování ryzosti a fyzická přejímka obchodovaného zboží měla být běžnou věcí, neboť je mu z obchodní praxe známo, že někteří obchodníci ryzost zboží

neověřují, akceptují či vyžadují platby v hotovosti a zboží fakticky nepřejímají či je kontrolují pouze namátkou. Žalobce takovéto obchodní nabídky dostával, ale neakceptoval je. Angažovanost rodinných příslušníků ve společnostech podezření žalobce nevyvolala, neboť v určitých oborech činnosti není výjimkou, že je do obchodu zapojena i širší rodina, i u samotného žalobce působil otec a syn. Žalobce dále namítal, že v daňovém právu neexistuje žádná skutečnost či důkazní prostředek, který by měl povahu tzv. koruny důkazů. Způsob, jakým žalovaný provedl proces dokazování, je s tímto obecným pravidlem v rozporu. Žalovaný skutečností a důkazům, které existenci objektivních okolností podporují, a priori důkazní sílu koruny důkazů přisuzuje a nijak je nepoměřuje s ostatními důkazními prostředky. Ostatní důkazy, které by nezapadaly do schématu žalovaného, tento opomněl.

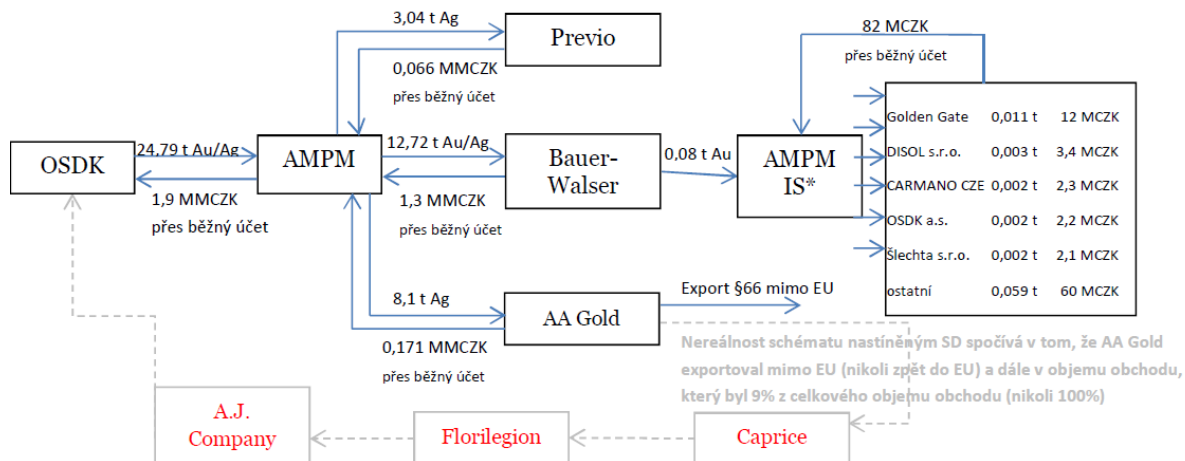
39. Žalobce dále namítal, že se žalovaný nevypořádal i s dalšími odvolacími důvody, dále namítal nezákonné projednání zprávy o daňové kontrole a její nepřezkoumatelnost z konkrétně rozvedených důvodů.
40. Žalobce dále namítal, že kontrolní úkony, které za předmětná zdaňovací období u něj správce daně prováděl, měly povahu komplexního prověřování ekonomické činnosti žalobce, a tudíž de facto se jednalo o daňovou kontrolu. Není pravdou, že by byl v nynější daňové kontrole vyzván pouze k prokázání dobré víry. Daňová kontrola zpočátku řešila i obecnější otázky týkající se ekonomické činnosti, které se obsahově shodovaly s tím, co správce daně řešil v předchozích kontrolních úkonech.
41. Žalobce dále namítal, že se žalovaný nijak nevypořádal s jeho odvolací námitkou, že mu nebylo umožněno nahlédnout do spisu OSDK, a.s., přičemž žalobce namítá, že mu svědčil a svědčí právní zájem na předmětném nahlížení. Dále žalobce namítal, že v daňovém řízení proběhly výsledky svědků, kterých se správce daně dotazoval na skutečnosti rozhodné pro daňové řízení žalobce, aniž by byl žalobce o těchto výpovědích vyrozuměn a aniž by mu bylo umožněno klást svědkům otázky.
42. Žalobce dále namítal, že správní spis je nesprávně veden, je nepřehledný a některé listiny v něm chybí.
43. Žalovaný postupoval v rozporu s ust. § 115 odst. 2 daňového řádu, neboť v rámci odvolacího řízení dospěl k odlišnému právnímu názoru než prvostupňový správce daně, ovšem nedal žalobci možnost se k tomuto názoru se před vydáním rozhodnutí vyjádřit.
44. K žalobě žalobce přiložil celkem 9 příloh, z nichž některé měly charakter důkazních návrhů, zbývající tvořily fakticky upřesnění/vysvětlení žalobních bodů; tyto zbývající přílohy jsou součástí samotného žalobního návrhu; jedná se o následující argumentaci.
45. V příloze č. 9 žalobce konkrétně rozporoval zjištění správce daně týkající se řetězce VSDK/OSDK-žalobce-AA Gold-Caprice-Florilegion – AJ Company-OSDK. Správce daně ve výsledku kontrolního zjištění i ve zprávě o daňové kontrole uvedl, že v období roku 2011 a 1-9 roku 2012 zjistil, že korporace VSDK, a.s. dodávala MSDK výhradně s obsahem stříbra na Slovensko korporaci AA GOLD Company, s.r.o. V tomtéž období korporace AA GOLD Company, s.r.o. odebírala MSDK od korporace OSDK, a.s. Ze zjištěných informací o finančních tocích vyplývá, že korporace AA GOLD Company, s.r.o. v rámci SR obchoduje s korporací Caprice, s.r.o., ta dodávala MSDK ze Slovenské republiky do České republiky korporaci FLORILEGION. Tento MSDK byl korporací FLORILEGION dodán A.J. Company & Trade, s.r.o. Tato společnost v letech 2011 a

2012 obchodovala s MSDK a s investičním zlatem. Vůči OSDK, a.s. je korporace A.J. Company & Trade, s.r.o. při dodávkách MSDK korporací na pozici B. Toto tvrzení podle žalobce je rozporné s jeho skladovou evidencí, s výpisy z bankovních účtů a zjištěními učiněnými v průběhu jak daňové kontroly, tak i kontrolních úkonů. Žalobce se společností AA GOLD Company obchodoval pouze v roce 2011 (červen – říjen), a to pouze v 15 obchodních případech. Tyto skutečnosti byly správcem daně ověřovány a je mu tudíž známo, že společnost AA GOLD Company zboží, které zakoupila od žalobce vyvezla do třetí země – SAE. Je tedy zřejmé, že zboží, které bylo této společnosti dodáno žalobcem, tato společnost prokazatelně neprodala ani společnosti Caprice, s.r.o. či dále společnosti FLORILEGION, s.r.o. nebo A.J. Company & Trade, s.r.o., jak je mylně ve výsledku kontrolního zjištění i ve zprávě o daňové kontrole uvedeno. Pokud tak správce daně tvrdí, je povinen k tomu předložit odpovídající důkazy.

46. Žalobce doplnil finanční toky do schématu č. 1, který byl součástí výsledku kontrolního zjištění i zprávy o daňové kontrole a doplnil nákres finančních toků mezi uvedenými společnostmi, které ve výsledku kontrolního zjištění i ve zprávě o daňové kontrole uvádí správce daně, tak jak jsou žalobci známy. Žalobce dále doplnil ke vztahu i číselné hodnoty obchodů, jenž zdůrazňují nesprávnost a nesmyslnost konstrukce, která je uvedena ve výsledku kontrolního zjištění i ve zprávě o daňové kontrole. Je zřejmé, že „model kolotočového podvodu“, který byl ve výsledku kontrolního zjištění i ve zprávě o daňové kontrole uveden, by v praxi nemohl fungovat.

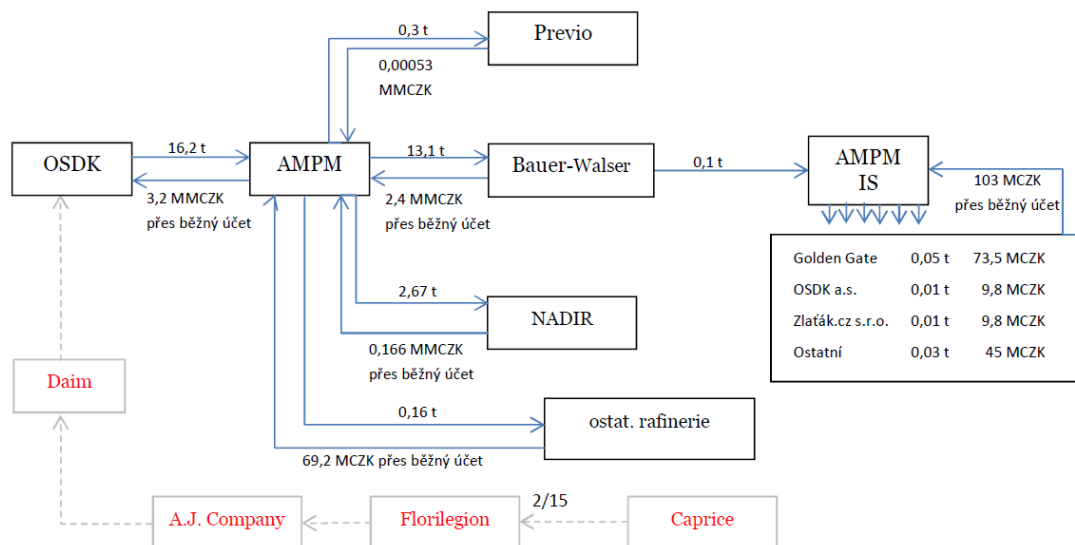
Schéma č. 1 Nákres finančních toků

Rok 2011<sup>1</sup>



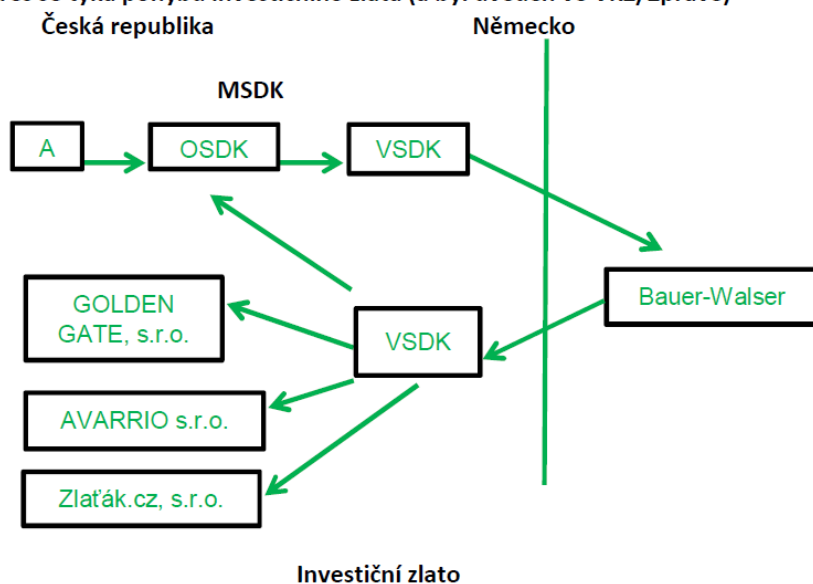
47. Tento tok materiálu uvedl správce daně. Není však jasné, jak z 8,1 t Ag v hodnotě 171 mil. Kč, které bylo prokazatelně vyvezeno mimo EU, mělo vzniknout 24,79 t Au/Ag v hodnotě 1 900 mil. Kč, které bylo předmětem obchodu mezi společnostmi OSDK, a.s. a žalobcem.

Období 1-8/2012<sup>2</sup>



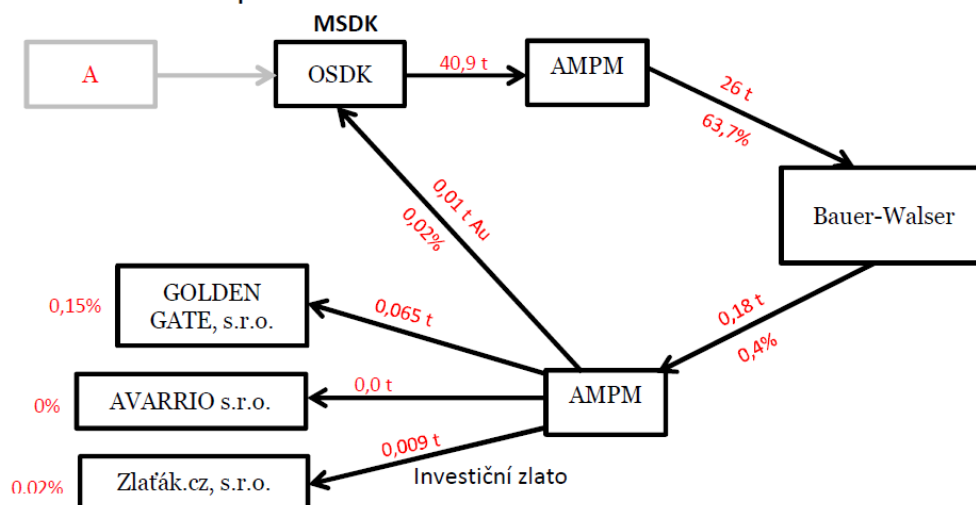
48. Žalobce dále namítal nepravdivý údajný pohyb investičního zlata a stříbra od žalobce, který je obsažen ve výsledku kontrolního zjištění i ve zprávě o daňové kontrole. Zde je uvedeno, že největšími odběrateli investičního zlata v období 2011 a 2012 byly korporace AVARIO, s.r.o., OSDK, a.s., Golden Gate CZ, a.s. a Zlaťák.cz, s.r.o., i když tyto skutečnosti ze skladové evidence žalobce nevyplývají.

Nákres se týká pohybu investičního zlata (a byl uveden ve VKZ/Zprávě)



49. Uvedený nákres neuvádí správně fakta, ale záměrně je zkresluje. Žalobce doplnil do grafického zobrazení správce daně i údaje týkající se množství jednotlivých dodávek zboží v letech 2011 a 2012 a jejich procentuální podíl na celkovém obchodě:

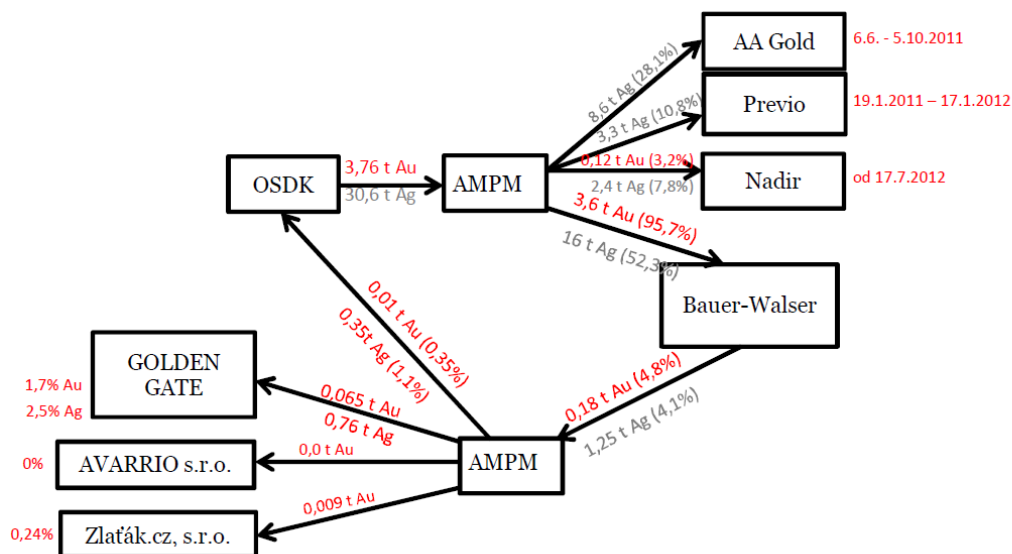
Schéma č. 2 *Množství obchodovaných drahých kovů v materiálu a zboží v roce 2011 a 1-8/2012*  
Česká republika Německo



50. Žalobce dále uvedl schéma č. 3, v němž podle jeho tvrzení prezentuje množství jednotlivých kovů (Au, Ag, investiční Au), které v období let 2011 a 2012 nakoupil, resp. prodal jednotlivým obchodním společnostem uvedeným v obrázku. Ze schématu je zřejmé, že množství investičního zlata, které žalobce prodal společnosti OSDK, a.s., bylo vůči množství zboží s obsahem drahých kovů, které od této společnosti v předmětných letech nakoupil, zanedbatelné (0,0002). V obrázku jsou doplněni další odběratelé zboží s obsahem drahých kovů, a to společnost AA GOLD Company, s.r.o., společnost Previo a Nadir. Zboží dodané společnosti AA GOLD Company, s.r.o. bylo touto společností následně dodáno do třetí země. Společnost Previo sídlí na Slovensku, společnost Nadir v Turecku a společnost Bauer-Walser v Německu, poslední dvě jsou mezinárodně známé rafinérie.

Schéma č. 3 Množství jednotlivých kovů, které bylo v letech 2011 a 2012 předmětem obchodu daňového subjektu

Investiční zlato a Ag



51. Dále žalobce rozporoval řetězec za období leden 2011 – srpen 2012, vyplývající z výsledku kontrolního zjištění i ze zprávy o daňové kontrole. Žalobce uvedl, že správci daně opakovaně dokládal, že v roce 2011 tvořily obchody s investičním zlatem 0,32 % z celkového objemu obchodu se zbožím obsahujícím drahé kovy. V roce 2011 byla společnost Golden Gate největším odběratelem investičního zlata, přičemž jí bylo dodáno pouze 0,04 % z celkového objemu zboží s obsahem drahých kovů žalobce, 0,01 % bylo prodáno v pořadí druhému a třetímu obchodnímu partnerovi a až objemově čtvrtým byla společnost OSDK, a.s. Té bylo dodáno 0,001 % investičního zlata v poměru k celkovému objemu obchodu s materiálem s obsahem drahých kovů žalobce. V roce 2012 tvořily obchody s investičním zlatem 2,35 %. Společnosti OSDK, a.s. bylo dodáno žalobcem 0,11 % investičního zlata z celkového objemu obchodu se zbožím s obsahem drahých kovů. Náskres správce daně, který byl k těmto obchodům uveden ve výsledku kontrolního zjištění i ve zprávě o daňové kontrole je nepravdivý, přičemž žalobce odkázal na poslední dvě zobrazená schémata.
52. Žalobce dále v souvislosti se společností FLORILEGION, s.r.o. uvedl následující námítky. V informacích správce daně ohledně této společnosti se objevují logické rozpory. Ve všech následujících úvahách žalobce vychází z údajů tvrzených správcem daně ve výsledku kontrolního zjištění, případně ze zprávy o daňové kontrole. Společnost FLORILEGION, s.r.o. měla pořídit zboží z jiného členského státu, tj. zřejmě od společnosti Caprice, a to v hodnotě 1,765 mld. Kč, přičemž tyto údaje jsou rozporné s celkovým objemem, který byl vypočten na základě celkové neuhrazené daňové povinnosti propočtem 755 mil. Kč děleno 0,21, což se rovná 3,59 mld. Kč. Správce daně se snaží prokázat, že společnost FLORILEGION, s.r.o. posílala peníze společnosti Caprice, ale neuvádí, v jakém objemu a v jakém období, žalobce se může pouze domnívat, že se jedná o částku 1,765 mld. Kč z pořízení zboží z jiného členského státu nebo o částku 3,5 mld. Kč vzniklou na základě neuhrazené daňové povinnosti nebo o částku jinou. V náskresu ve výsledku kontrolního zjištění ve zprávě o daňové kontrole je uvedeno, že společnost Caprice převáděla peníze

společnosti AA Gold Company, ani zde není uvedeno, v jakém objemu. Taková tvrzení jsou nepřezkoumatelná, neboť není zřejmé, z jakých důkazních prostředků vychází.

53. Žalobci je známo, že společnost AA Gold Company mu v období, kdy s ní obchodoval (6 – 10/2011) prodala zboží v celkové hodnotě 171 mil. Kč a žalobce obdržel platbu bezhotovostně. Objem obchodu, resp. převodu peněžních prostředků mezi společnostmi AA Gold Company a společností OSDK, a.s. správce daně záměrně neuvádí, neboť by se těmito konkretizovanými údaji jen doložila nesprávnost jeho tvrzení, že mělo být prokázáno, že se mělo jednat o tzv. kolotočový podvod. Pokud se do obecných a zcela nekonkrétních tvrzení správce daně dosadí konkrétní čísla, je zřejmé, že popis, resp. letmý náznak popisu podvodu, tak jak je vyličen ve výsledku kontrolního zjištění či ve zprávě o daňové kontrole, je nemožný a nedává žádný (natož ekonomický) smysl. Údaje uvedené správcem daně nejsou přesné, resp. v nich absentuje uvedení konkrétních zdaňovacích období a konkrétních objemů finančních prostředků, který byl jednotlivými společnostmi za zboží uhrazen.
54. Žalobce proto doplnil do obrázku uvedeném správcem daně ve výsledku kontrolního zjištění a ve zprávě o daňové kontrole údaje tak, aby z něj tyto skutečnosti byly seznatelné. Je zřejmé, že společnost OSDK, a.s. prodala za zmiňované období 3 975 kg Au, za shodné období nakoupil žalobce od společnosti OSDK, a.s. zboží s obsahem 3 764 kg Au. Z toho vyplývá, že společnost OSDK, a.s. mohla, resp. prodala 211 kg Au jinému subjektu než žalobci. Tímto měla být společnost AA Gold Company. Této společnosti tedy OSDK, a.s. dodala 211 kg zlata, což odpovídá cca 211 mil. Kč, které společnost AA Gold Company uhradila (žalobce vychází pouze z tvrzení správce daně) společnosti OSDK, a.s. Správce daně uvádí, že společnost FLORILEGION převáděla peněžní prostředky společnosti Caprice a tato následně společností AA Gold Company (opět se neuvádí, o jaké objemy by se mělo jednat). Z graficky znázorněného níže uvedeného schématu modelu je zřejmé, že by společností AA Gold Company musel vzniknout velký přebytek peněžních prostředků.
55. Z nepřímých tvrzení správce daně, která jsou obsažena ve výsledku kontrolního zjištění a z výpočtů za použití správcem daně uváděných čísel však vyplývá, že společnost AA Gold Company měla na základě obchodů se společností Caprice obdržet 1,765 mld. Kč a zaplatit svým dodavatelům 361 mil. Kč. Pokud by se do těchto obchodů zahrnul i objem obchodu se společností Caprice, vzniklých díky obchodům této společností se společností JL trade company, celkový odhadovaný objem finančních prostředků se bude rovnat 3,2 mld. Kč. Takovýto průběh obchodů, resp. skutečnost, že společnost AA Gold Company by disponovala s tak enormním přebytkem finančních prostředků, považuje žalobce vzhledem k nízkomaržové podstatě obchodování s drahými kovy, za silně nestandardní. Žalobce je proto přesvědčen, že správcem daně nastíněný popis podvodu se nezakládá na pravdě.

**Diagram illustrating the flow of funds and transactions:**

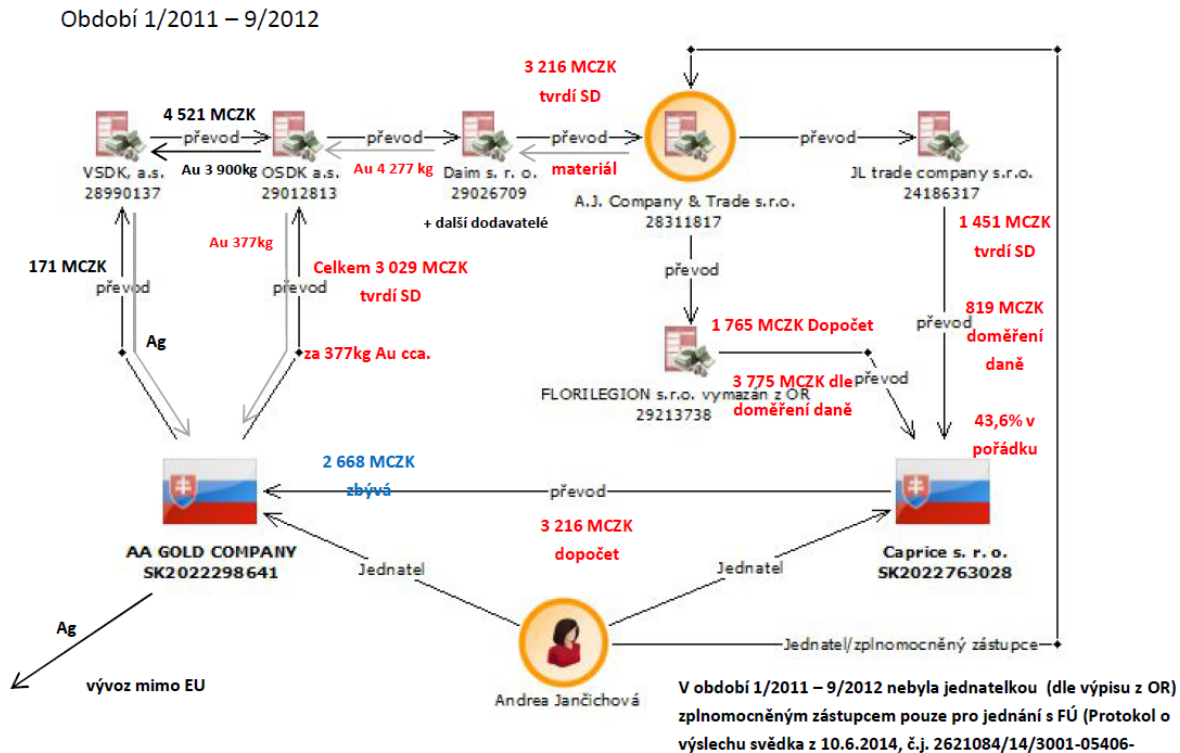
- Top Row (Initial Transfers):**
  - 4 265 MCZK** (bez dph převod) from **VSDK, a.s.** (28990137) to **OSDK a.s.** (29012813).
  - 4 900 MCZK odhad** (Celkový obrát OSDK) from **OSDK a.s.** (29012813) to **Daim s. r. o.** (29026709).
  - 3 216 MCZK\*\*** (??) from **Daim s. r. o.** (29026709) to **A.J. Company & Trade s.r.o.** (28311817).
  - 171 MCZK** (převod) from **VSDK, a.s.** (28990137) to **AA GOLD COMPANY** (SK2022298641).
- Central Box (Transaction):**
  - ryzí Au za 200 MCZK\*** (3 029 MCZK za co??) from **AA GOLD COMPANY** (SK2022298641) to **OSDK a.s.** (29012813).
- Bottom Row (Final Transfers):**
  - 1 765 MCZK** (??) from **JL trade company s.r.o.** (24186317) to **Caprice s. r. o.** (SK2022763028).
  - cca. 1 451 MCZK** (??) from **FLORILEGION s.r.o.** (29213738) to **Caprice s. r. o.** (SK2022763028).
  - cca. 3 200 MCZK** (??) from **AA GOLD COMPANY** (SK2022298641) to **Caprice s. r. o.** (SK2022763028).
  - cca. 3 200 MCZK** (??) from **Caprice s. r. o.** (SK2022763028) to **AA GOLD COMPANY** (SK2022298641).
- Bottom Center (Person):**
  - Andrea Jančířová** (Jednatel) is associated with **AA GOLD COMPANY** (SK2022298641) and **Caprice s. r. o.** (SK2022763028).
  - vývoz \$66** (blue arrow) is associated with **AA GOLD COMPANY** (SK2022298641).

56. Z tohoto schématu je zřejmé, že tvrzení správce daně o existenci údajného kolotočového podvodu z jím tvrzených skutečností nevyplynou.
57. Žalobce dále rozporoval zjištění týkající se společnosti JL trade company, s.r.o. Ve výsledku kontrolního zjištění i ve zprávě o daňové kontrole je obsaženo „pojednání“ o společnosti JL trade company, se kterou žalobce v žádném zdaňovacím období neobchodoval a o jejíž existenci se dozvěděl až z výzvy správce daně. Z vyjádření místně příslušného správce daně této společnosti je zřejmé, že došlo k uskutečnění zdanitelného plnění a k bezhotovostním převodům finančních prostředků mezi společnostmi JL trade company, A.J. Company & Trade a Caprice. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj, Územní pracoviště Brno I. v protokolu o seznámení daňového subjektu (JL trade company, s.r.o.) s výsledkem kontrolního zjištění z 28. 11. 2014 uvedl, že reálně mohly proběhnout pouze transakce deklarované se společnostmi A.J. a Caprice, tomuto závěru odpovídá i jediný reálně existující tok peněžních prostředků, který probíhal ve směru A.J. Company & Trade, s.r.o. – JL trade company, s.r.o. – Caprice, s.r.o. V této listině je dále uvedeno, že správce daně po provedeném dokazování vyměří pouze hodnoty odpovídající transakcím deklarovanými s daňovými subjekty AJ a Caprice, které nebyly zasaženy neodvedenou daní, byť byly uskutečněny za neobvyklých podmínek.
58. Z uvedeného jednoznačně vyplývá, že místně příslušný správce daně společnosti JL trade company, s.r.o. potvrdil, že tato společnost pořídila zboží od slovenské společnosti Caprice, přičemž za toto zboží společnosti zaplatila a dále zboží prodala tuzemské společnosti A.J. Company & Trade, za které rovněž obdržela úplatu. I přesto, že správce daně výše uvedené závěry z výsledku kontrolního zjištění ve věci týkající se společnosti JL trade company, s.r.o. ve výsledku kontrolního zjištění týkajícím se žalobce i ve zprávě o daňové kontrole žalobce obsáhle cituje, tento závěr nijak nereflektuje, nehodnotí a nedává do souvislosti s ostatními důkazními prostředky.

59. Žalobci tak není zřejmé, jakým způsobem správce daně zohlednil skutečnost, že zdanitelná plnění, která byla (podle tvrzení správce daně) součástí „řetězce“, byla jiným správcem daně shledána reálným, tj. plněními, která se opravdu uskutečnila. Takováto úvaha není obsažena ve výsledku kontrolního zjištění, ve zprávě o daňové kontrole, ani v žalobou napadeném rozhodnutí. Z výsledku kontrolního zjištění společnosti JL trade company, s.r.o. je zřejmé, že jí byla doměřena DPH za druhé čtvrtletí roku 2012 a společnost měla dále utlumit svoji činnost. Z vyjádření místně příslušného správce daně lze usuzovat, že společnost JL trade company již v roce 2013 s drahými kovy neobchodovala. Ani tuto pro další zjištění zásadní informaci správce daně ani žalovaný nijak nereflektuje.
60. Vlastní text výsledku kontrolního zjištění i zprávy o daňové kontrole, na který odkazuje žalobou napadené rozhodnutí a rovněž i nákresy, kterými správce daně svůj text doprovází, vytváří dojem, že obchodní spolupráce mezi společnostmi A.J. Company & Trade, s.r.o., JL trade company, s.r.o. a Caprice, s.r.o. fungovala po všechna zdaňovací období, jež jsou předmětem nynější věci, což však není pravdou. I z této skutečnosti je zřejmé, že správce daně ve výsledku kontrolního zjištění i ve zprávě o daňové kontrole záměrně přetváří fakta tak, aby „zapadla“ do jím předem vymezeného rámce, tj. že žalobce participoval na jakémsi daňovém podvodu.
61. Tvrzení správce daně je stejně nepravdivé a zavádějící, jako tvrzení o obchodní činnosti společnosti JL trade company, s.r.o. Tato společnost v době, kdy byla registrovaným plátcem DPH, nebyla nespolehlivým plátcem. Ohledně společnosti AA Gold Company, s.r.o. uvedl žalobce následující námitky. Žalobce nikdy neuskutečnil žádný obchodní případ se společností A.J. Company & Trade, s.r.o., se společností AA Gold Company uskutečnil pouze několik obchodních případů (15) v krátkém časovém období od června do října roku 2011. Předmětem těchto obchodních případů bylo dodání stříbrného granulátu společností AA Gold Company, s.r.o., přičemž tyto ochody byly dohodnuty s p. K., p. J. Č. žalobce nezná. Žalobce doložil, že zboží, které dodal společnosti AA Gold Company, prokazatelně opustilo EU.
62. Žalobce rovněž poukázal na zásadní nedostatky v nákresu správce daně uvedeném ve výsledku kontrolního zjištění a ve zprávě o daňové kontrole. Z údajů vylíčených správcem daně vyplývá řada protichůdných závěrů a nelogických skutečností. Ohledně společnosti A.J. Company & Trade, s.r.o. správce daně uvedl, že dodala materiál společností na pozici A, a to v hodnotě 3,216 mld. Kč. Jako jediného dodavatele společností A.J. Company & Trade správce daně uvádí společnost JL trade company, která od této společnosti obdržela 1,765 mld. Kč a dále společnost FLORILEGION. Aby společnost A.J. Company & Trade mohla prodat společností na pozici A zboží za 3,216 mld. Kč, musela by nakoupit od společnosti FLORILEGION zboží v hodnotě cca 1,451 mld. Kč. Správce daně uvádí, že společnosti FLORILEGION byla doměřena daň v celkové výši 755 mil. Kč, což odpovídá obratu 3 595 mld. Kč a společnosti JL trade company že bude doměřena daň ve výši cca 163 mil. Kč, což odpovídá obratu 815 mil. Kč. Z toho vyplývá, že dva dodavatelé společností A.J. Company & Trade, kteří dle tvrzení správce daně „poslali“ v téměř nezměněném stavu finanční zdroje od společností A.J. Company & Trade společnosti Caprice, měli od společností A.J. Company & Trade dle jejich obratu obdržet o 1,136 mld. Kč více, než byl obrat společností A.J. Company & Trade.
63. Z výše uvedeného tedy vyplývá, že společnost JL trade company neměla podstatnou část svého obratu nezatíženu podvodem na dani z přidané hodnoty, neboť dodala materiál

společnosti A.J. Company & Trade v celkové hodnotě 1,451 mld. Kč, ale doměřeno jí bylo pouze 815 mil. Kč. Z toho vyplývá, že tedy 44 % jejího obrátu bylo tvořeno transakcemi, které nebyly zatíženy podvodem. Tyto skutečnosti však správce daně ani žalovaný nijak nezohlednil.

64. Společnost AA Gold Company měla posílat finanční prostředky společnosti OSDK, a.s., které by měly odpovídat 3,045 mld. Kč, tudíž společnost OSDK, a.s. by měla obdržet 3,045 mld. Kč v daném období. Ovšem ze sdělení správce daně ve výsledku kontrolního zjištění je zřejmé, že společnost OSDK, a.s. měla v daném období k dispozici pouze zlato, a to v celkovém objemu maximálně 370 kg. Toto množství zlata má hodnotu cca 377 mil. Kč. Není tedy zřejmé, proč by společnost AA Gold Company platila 2,668 mld. Kč společnosti OSDK, a.s., když od ní mohla obdržet zlato pouze v maximální hodnotě 377 mil. Kč. 2,668 mld. Kč je téměř 83 % ze zobchodovaného materiálu společnosti AA Gold Company.
65. Z výše uvedených důvodů nelze uvažovat o jakémkoli kolotočovém podvodu na DPH, tak jak ho nastínil správce daně, resp. i žalovaný. Tomu neodpovídají ani údaje o množství zboží, která měla v jednotlivých zdaňovacích obdobích společnost OSDK, a.s. k dispozici podle tabulky uvedené ve výsledku kontrolního zjištění. Správce daně tak záměrně žádné hodnoty do nákresu ve výsledku kontrolního zjištění neuvedl, neboť jestliže by tak učinil, bylo by zřejmé, že jím nastíněný model „podvodu“ je nesmyslný, resp. mu neodpovídají fakta, která byla doložena důkazními prostředky, jenž jsou obsahem správního spisu. Své pochybnosti žalobce shrnul do následujícího schématu.



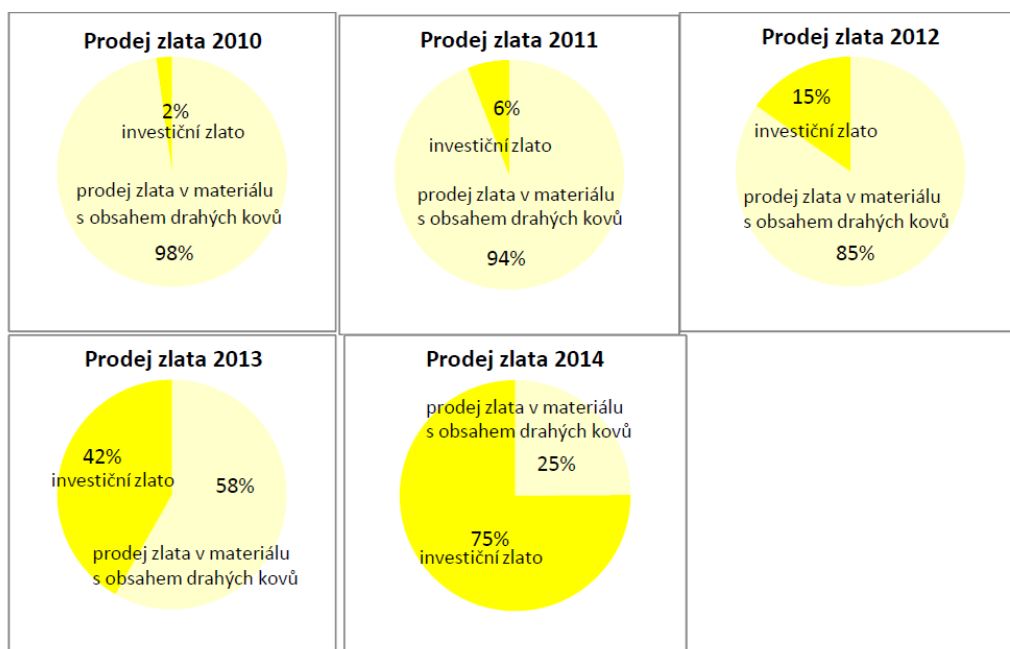
66. Podle správce daně měla společnost OSDK, a.s. k dispozici zhruba 377 kg zlata, které neprodala žalobci. Z nákresu správce daně je patrné, že společnost OSDK, a.s. prodala

toto zlato společnosti AA Gold Company, správce daně tvrdí, že společnost Caprice obchodovala se společností AA Gold Company, neuvádí však objem obchodů, což žalobce považuje za účelové. Žalobce tedy předpokládá, že byl zobchodován veškerý objem materiálu, tedy že společnost AA Gold Company obdržela od společnosti Caprice 3 216 mil. Kč. Z toho 171 mil. Kč poslala žalobci za odebraný materiál. Žalobce odhaduje, že dalších maximálně 377 mil. Kč poslala společnosti OSDK, a.s. za dodaných 377 kg zlata. Zbývajících 2 668 mil. Kč, což tvoří 83 % obratu společnosti AA Gold Company by jí mělo zůstat jako zisk. Správce daně uvádí jako dodavatele společnosti A.J. Company & Trade pouze společnost JL trade company a FLORILEGION. Správce daně u společnosti FLORILEGION uvádí daňový nedoplatek ve výši 755 mil. Kč a u společnosti JL trade company ve výši 163,8 mil. Kč, což odpovídá základu daně celkem ve výši 4 594 mil. Kč, tedy 3 775 mil. Kč za společnost FLORILEGION a 819 mil. Kč za společnost JL trade company. Současně správce daně uvádí objem dodávek od společnosti Caprice do společnosti A.J. Company & Trade ve výši 3 216 mil. Kč. Celkový rozdíl ve výši 1 378 mil. Kč není žalobci znám, přičemž finanční prostředky podle správce daně odcházely v téměř nezměněném stavu na společnost Caprice.

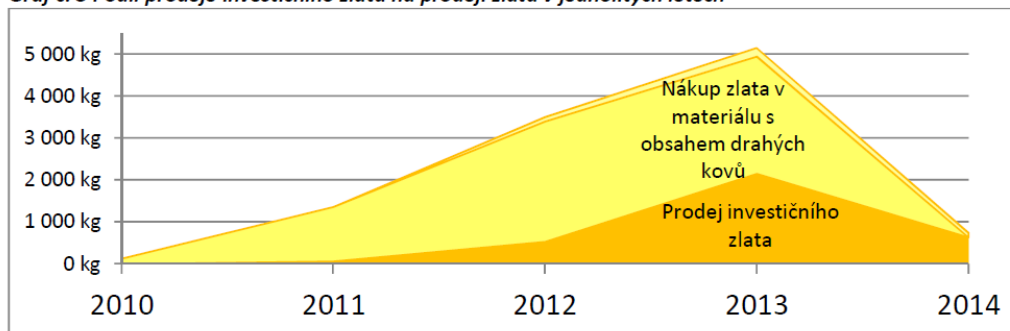
67. Společnosti JL trade company správce daně doměřil 819 mil. Kč, ale tato společnost měla obrát 1 451 mil. Kč, z čehož plyne, že 44 % obchodu nebylo zatíženo podvodem.
68. V příloze č. 6 k žalobě žalovaný dodal přehled svých odběratelů ve třech tabulkách rozdělených na zahraniční odběratele, odběratele z České republiky a odběratele polotovarů (průmysl, zpracovatelé). Pokud jde o zahraniční odběratele, žalobce uvedl celkem 15 subjektů ze Slovenska, Německa, Švýcarska, Rakouska, Francie, Turecka a Spojených arabských emirátů. V další tabulce uvedl žalobce celkem 19 odběratelů z České republiky a v tabulce č. 3 uvedl celkem 6 odběratelů polotovarů (průmysl, zpracovatelé).
69. V příloze č. 5 k žalobě žalobce uvedl svůj obchodní model podnikání – financování, peněžní toky a vliv DPH, a vylíčil ekonomický smysl jeho obchodní činnosti. Žalobce mj. uvedl, že nakupoval zboží s obsahem drahých kovů za částku provozního kapitálu sníženou o tříměsíční vratky nadměrného odpočtu DPH, přičemž obchody musely probíhat rychle (několikrát týdně), aby při denně se měnícím kurzu (zejména zlata) bylo dosaženo marže, která by byla schopna pokrýt náklady a vytvořit zisk. Zájem na rychlém prodeji nakoupené komodity byl dán i tím, aby žalobce nenesl riziko burzy, tj. riziko, že by za dobu od nákupu do doby prodeje došlo k poklesu ceny na burze. Tržby žalobce za rok 2013 činily cca 5,1 mld. Kč.
70. Vysoký objem tržeb je dosažen samotným principem obchodování, kdy se s relativně nízkou částkou provozního materiálu pracuje v krátkých úsecích při relativně nízké marži. Zisk žalobce závisí na skutečnosti, za jaký objem kapitálu je v daném období schopen nakoupit zboží a toto rovněž i prodat. Při uvedeném obchodním modelu je odvod DPH minimální, neboť je marže nízká 1 – 2 % pro to, aby stačila na pokrytí nákladů, je nutné maximalizovat obrát a minimalizovat náklady, z čehož vychází nutnost rychloobrátkovosti. Uvedený model je naprosto běžný mnoha společnostem, jemuž je společná snaha o minimalizaci vázanosti kapitálu na zásobách. Uvedený model je přesně zachycen v účetnictví žalobce a každoročně auditován. Z něj vyplývá, že žalobce pracoval vždy s vypůjčeným a s vlastním kapitálem a dále že prvotním zájmem žalobce bylo naplňování ekonomických cílů a zákonných povinností, vč. daňových.

71. Kdyby žalobce věděl nebo vědět mohl o nějakých daňových podvodech na DPH, byl by první, kdo by přestal obchodovat, neboť by pokračováním v obchodování ohrozil jak celou ekonomickou činnost, tak i finanční prostředky, které mu byly půjčeny od soukromých investorů. Skutečnost, že žalobce investoval téměř celý svůj zisk za rok 2013 do navýšení základního kapitálu na 50 mil. Kč, dále i fakt, že tři investoři žalobce byli připraveni v roce 2013 dále navýšit základní kapitál na cca 150 mil. Kč a dále skutečnost, že žalobce byl prokazatelně připraven investovat do výstavby rafinérie, svědčí o naprosto seriózní a poctivé činnosti žalobce a rovněž o nelogičnosti zcela vykonstruovaného nařčení z účasti na daňovém podvodu.
72. Nedává žádný smysl, aby v žalovaném tvrzené situaci (účastníka karuselového podvodu) žalobce vázal tak značný objem finančních prostředků do základního kapitálu, ze kterého nelze snadným způsobem a v krátkém čase „vyvézt“ a aby tak činil v situaci, kdy on sám je tou společností, která si nárokuje výplatu nadměrného odpočtu DPH; je tak říkajíc „první na ráně“. Smyslem obchodování žalobce byla vždy dlouhodobá tvorba umožňující rozvoj společnosti tak, aby byl schopen i splatit půjčky svým věřitelům či jim umožnil tyto kapitalizovat a nikoliv participace na daňových podvodech. Podstata jeho činnosti byla obdobná jako je například obchodování na burze. Obchodní činnost žalobce nelze posuzovat optikou výrobních podniků. I směrnice Rady 2006/112/OS uvádí, že dodání investičního zlata je svou povahou obdobné jiným finančním investicím. Podnikatelským záměrem žalobce bylo mj. i stále zvětšovat podíl prodeje produktů, s vyšší přidanou hodnotou (investiční zlato), což žalobce dokládal graficky.
73. V dalším grafu žalobce uvedl procentuální podíl investičního zlata, které v daných obdobích prodal společnostmi Daim a Agoli na celkovém investičním zlatu, které prodal, a to z důvodů, že obě tyto společnosti správce daně označil za participující na podvodu. Jak je zřejmé, jejich podíl je zanedbatelný (rozhodně by nedostačoval k vytvoření jakéhosi karuselu, který ve výsledku kontrolního zjištění a ve zprávě o daňové kontrole tvrdí správce daně).

Graf č. 2 Podíl prodeje investičního zlata na celkovém prodeji zlata v jednotlivých letech



Graf č. 3 Podíl prodeje investičního zlata na prodeji zlata v jednotlivých letech



Graf č. 4 Podíl prodaného investičního zlata společností Daim a Agoli na celkovém množství prodaného investičního zlata



74. V příloze č. 2a, 2b a 2c žalobce uvedl kontrolní úkony správce daně u žalobce a u společnosti OSDK, a.s. za období od května 2010 do května 2013 (pozn. soudu: celkem

4krát postup k odstranění pochybností 29 místních šetření a úkony daňové kontroly u žalobce a 13 místních šetření u společnosti OSDK, a.s.).

Příloha č. 2a - Kontrolní úkony správce daně u daňového subjektu

| ZO          | řízení                      | zahájení   | konec                                 | kdo    | řízení                      | zahájení  | konec    | kdo    |
|-------------|-----------------------------|------------|---------------------------------------|--------|-----------------------------|-----------|----------|--------|
| leden 10    |                             |            |                                       |        | DK DzP                      | 11.4.2013 | leden 15 | Pha JM |
| únor 10     |                             |            |                                       |        | DK DzP                      | 11.4.2013 | leden 15 | Pha JM |
| březen 10   |                             |            |                                       |        | DK DzP                      | 11.4.2013 | leden 15 | Pha JM |
| duben 10    |                             |            |                                       |        | DK DzP                      | 11.4.2013 | leden 15 | Pha JM |
| květen 10   | MŠ (Daim)                   | 20.10.2010 |                                       | Pha JM | DK DzP                      | 11.4.2013 | leden 15 | Pha JM |
| červen 10   | POP                         | 6.8.2000   |                                       | Pha JM | DK DzP                      | 11.4.2013 | leden 15 | Pha JM |
| červenec 10 | odvolání k dodapu           | 4.10.2010  |                                       | Pha JM | DK DzP                      | 11.4.2013 | leden 15 | Pha JM |
| září 10     | POP                         | 9.11.2010  | 10.2.2011<br>(projednáno<br>8.3.2011) | Pha JM |                             |           |          |        |
| říjen 10    |                             |            |                                       |        | DK DzP                      | 11.4.2013 | leden 15 | Pha JM |
| listopad 10 |                             |            |                                       |        | DK DzP                      | 11.4.2013 | leden 15 | Pha JM |
| prosinec 10 |                             |            |                                       |        | DK DzP                      | 11.4.2013 | leden 15 | Pha JM |
| leden 11    | MŠ k ověření plateb na účtu | 14.12.2011 |                                       | Pha JM | MŠ k ověření plateb na účtu | 25.1.2012 |          | Pha JM |
| únor 11     | MŠ k ověření plateb na účtu | 14.12.2011 |                                       | Pha JM | MŠ k ověření plateb na účtu | 25.1.2012 |          | Pha JM |
| březen 11   | MŠ k ověření plateb na účtu | 14.12.2011 |                                       | Pha JM | MŠ k ověření plateb na účtu | 25.1.2012 |          | Pha JM |
| duben 11    | MŠ k ověření plateb na účtu | 14.12.2011 |                                       | Pha JM | MŠ k ověření plateb na účtu | 25.1.2012 |          | Pha JM |
| květen 11   | MŠ k ověření plateb na účtu | 14.12.2011 |                                       | Pha JM | MŠ k ověření plateb na účtu | 25.1.2012 |          | Pha JM |
| červen 11   | MŠ k ověření plateb na účtu | 14.12.2011 |                                       | Pha JM | MŠ k ověření plateb na účtu | 25.1.2012 |          | Pha JM |
| červenec 11 | MŠ k ověření plateb na účtu | 14.12.2011 |                                       | Pha JM | MŠ k ověření plateb na účtu | 25.1.2012 |          | Pha JM |
| srpen 11    | MŠ k ověření plateb na účtu | 14.12.2011 |                                       | Pha JM | MŠ k ověření plateb na účtu | 25.1.2012 |          | Pha JM |
| září 11     |                             |            |                                       |        |                             |           |          |        |
| říjen 11    |                             |            |                                       |        |                             |           |          |        |
| listopad 11 |                             |            |                                       |        |                             |           |          |        |
| prosinec 11 |                             |            |                                       |        |                             |           |          |        |

Příloha č. 2b - Kontrolní úkony správce daně u daňového subjektu

| ZO          | řízení                      | zahájení  | kdo    | řízení | zahájení  | konec    | kdo    | řízení                              | zahájení   | kdo    |
|-------------|-----------------------------|-----------|--------|--------|-----------|----------|--------|-------------------------------------|------------|--------|
| leden 11    | MŠ k ověření plateb na účtu | 29.2.2012 | Pha JM | DK DzP | 11.4.2013 | leden 15 | Pha JM | MŠ u OSDK a společností na pozici A | 25.11.2013 | Pha JM |
| únor 11     | MŠ k ověření plateb na účtu | 29.2.2012 | Pha JM | DK DzP | 11.4.2013 | leden 15 | Pha JM | MŠ u OSDK a společností na pozici A | 25.11.2013 | Pha JM |
| březen 11   | MŠ k ověření plateb na účtu | 29.2.2012 | Pha JM | DK DzP | 11.4.2013 | leden 15 | Pha JM | MŠ u OSDK a společností na pozici A | 25.11.2013 | Pha JM |
| duben 11    | MŠ k ověření plateb na účtu | 29.2.2012 | Pha JM | DK DzP | 11.4.2013 | leden 15 | Pha JM | MŠ u OSDK a společností na pozici A | 25.11.2013 | Pha JM |
| květen 11   | MŠ k ověření plateb na účtu | 29.2.2012 | Pha JM | DK DzP | 11.4.2013 | leden 15 | Pha JM | MŠ u OSDK a společností na pozici A | 25.11.2013 | Pha JM |
| červen 11   | MŠ k ověření plateb na účtu | 29.2.2012 | Pha JM | DK DzP | 11.4.2013 | leden 15 | Pha JM | MŠ u OSDK a společností na pozici A | 25.11.2013 | Pha JM |
| červenec 11 | MŠ k ověření plateb na účtu | 29.2.2012 | Pha JM | DK DzP | 11.4.2013 | leden 15 | Pha JM | MŠ u OSDK a společností na pozici A | 25.11.2013 | Pha JM |
| srpen 11    | MŠ k ověření plateb na účtu | 29.2.2012 | Pha JM | DK DzP | 11.4.2013 | leden 15 | Pha JM | MŠ u OSDK a společností na pozici A | 25.11.2013 | Pha JM |
| září 11     | MŠ k ověření plateb na účtu | 29.2.2012 | Pha JM | DK DzP | 11.4.2013 | leden 15 | Pha JM | MŠ u OSDK a společností na pozici A | 25.11.2013 | Pha JM |
| říjen 11    | MŠ k ověření plateb na účtu | 29.2.2012 | Pha JM | DK DzP | 11.4.2013 | leden 15 | Pha JM | MŠ u OSDK a společností na pozici A | 25.11.2013 | Pha JM |
| listopad 11 | MŠ k ověření plateb na účtu | 29.2.2012 | Pha JM | DK DzP | 11.4.2013 | leden 15 | Pha JM | MŠ u OSDK a společností na pozici A | 25.11.2013 | Pha JM |
| prosinec 11 | MŠ k ověření plateb na účtu | 29.2.2012 | Pha JM | DK DzP | 11.4.2013 | leden 15 | Pha JM | MŠ u OSDK a společností na pozici A | 25.11.2013 | Pha JM |

Příloha č. 2c - Kontrolní úkony správce daně u daňového subjektu

| ZO          | řízení                    | zahájení        | konec    | kdo        |
|-------------|---------------------------|-----------------|----------|------------|
| leden 12    | POP                       | 21.3.2012       | 3.5.2012 | Pha JM     |
| únor 12     |                           |                 |          |            |
| březen 12   |                           |                 |          |            |
| duben 12    |                           |                 |          |            |
| květen 12   |                           |                 |          |            |
| červen 12   |                           |                 |          |            |
| červenec 12 |                           |                 |          |            |
| srpen 12    | kontrola VIES<br>(vývozy) | leden-únor 2013 |          |            |
| září 12     |                           |                 |          |            |
| říjen 12    |                           |                 |          |            |
| listopad 12 |                           |                 |          |            |
| prosinec 12 |                           |                 |          |            |
| leden 13    |                           |                 |          |            |
| únor 13     | POP                       | 15.4.2013       | 3.6.2013 | Pha JM     |
| březen 13   |                           |                 |          |            |
| duben 13    |                           |                 |          |            |
| květen 13   | DK                        | 18.9.2013       |          | Pha JM/SFU |
| červen 13   |                           |                 |          |            |
| červenec 13 |                           |                 |          |            |
| srpen 13    |                           |                 |          |            |
| září 13     |                           |                 |          |            |
| říjen 13    |                           |                 |          |            |
| listopad 13 |                           |                 |          |            |
| prosinec 13 |                           |                 |          |            |

| řízení | zahájení |
|--------|----------|
|--------|----------|

|           |                        |
|-----------|------------------------|
|           |                        |
| MŠ u OSDK | 6.5.2013,<br>20.5.2013 |
|           |                        |
|           |                        |
|           |                        |
|           |                        |
|           |                        |
|           |                        |
|           |                        |
|           |                        |
|           |                        |
|           |                        |

75. V příloze č. 3 pak žalobce specifikoval celkem 43 protokolů z jednání společnosti OSDK, a.s. s finančním úřadem.

### Příloha č. 3 Přehled protokolů z jednání společnosti OSDK a.s. s finančním úřadem

| Datum      | číslo jednací          | forma          | předmět jednání                                                                                                                                                                                                                                      |   |
|------------|------------------------|----------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|
| 3.6.2010   | 99786/10/011934109114  | ústní jednání  | Místní šetření v rámci vytykáciho řízení dle § 43 zákona č. 337 z r. 1992 Sb. Ve znění p.p. na základě výzvy č.j. 91251/10/011512108940 ze dne 10.5.2010 za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2010                                                       | 1 |
| 6.12.2010  | 164150/10/011934109114 | ústní jednání  | Ústní jednání v rámci vytykáciho řízení dle § 43 zákona č. 337 z r. 1992 Sb. Ve znění p.p. na základě výzvy č.j. 149952/10/011512108940 ze dne 8.11.2010 a výzvy č.j. 160410/10/011934109114 ze dne 23.11.2010 za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2010 | 2 |
| 14.12.2010 | 168753/10/011934109114 | místní šetření | Místní šetření v rámci vytykáciho řízení dle § 43 zákona č. 337 z r. 1992 Sb. Ve znění p.p. na základě výzvy č.j. 157262/10/011512108940 ze dne 9.11.2010 za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2010                                                      | 3 |
| 24.1.2011  | 6254/11/011934109114   | místní šetření | Ústní jednání v rámci řízení postupu k odstranění pochybností za zdaňovací období III. čtvrtletí 2010, na základě výzvy k odstranění pochybností ze dne 9.11.2010 č.j. 157262/10/011512108940                                                        | 4 |
| 7.2.2011   | 20944/11/011934109114  | místní šetření | Místní šetření v rámci řízení postupu k odstranění pochybností za zdaňovací období III. čtvrtletí 2010, na základě výzvy k odstranění pochybností ze dne 9.11.2010 č.j. 157262/10/011512108940                                                       | 5 |
| 10.2.2011  | 28585/11/011934109114  | ústní jednání  | Ústní jednání v rámci řízení postupu k odstranění pochybností za zdaňovací období III. čtvrtletí 2010, na základě výzvy k odstranění pochybností ze dne 9.11.2010 č.j. 157262/10/011512108940                                                        | 6 |
| 14.3.2011  | 48298/11/011934109114  | ústní jednání  | Sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností podle § 90 odst. 1 DŘ za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2010                                                                                                                                        | 7 |
| 6.2.2012   | 22999/12/011934109114  | místní šetření | Místní šetření v rámci prověření vystavených daňových dokladů ve zdaňovacím období říjen 2011 na společnost Inovační technologické centrum - VÚK, a.s. DIČ: CZ46357060                                                                               | 8 |

| Datum     | číslo jednací          | forma                                       | předmět jednání                                                                                                                                                                                                                                                            |    |
|-----------|------------------------|---------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 27.2.2012 | 46476/12/011934109114  | místní šetření                              | Místní šetření v rámci prověření vystavených daňových dokladů ve zdaňovacím období listopad 2011 na společnost Inovační technologické centrum - VÚK, a.s. DIČ: CZ46357060                                                                                                  | 9  |
| 29.2.2012 | 46477/12/011934109114  | místní šetření                              | Místní šetření v rámci prověření vystavených daňových dokladů ve zdaňovacím období listopad 2011 na společnost Inovační technologické centrum - VÚK, a.s. DIČ: CZ46357060                                                                                                  | 10 |
| 29.2.2012 | 24725/12/011934109114  | místní šetření                              | Místní šetření v rámci prověření dodávek stříbrného granulátu společností VSDK s.r.o. DIČ: CZ28990137 za zdaňovací období rok 2011                                                                                                                                         | 11 |
| 19.3.2012 | 63638/12/011934109114  | místní šetření                              | Místní šetření v rámci prověření dodávek stříbrného granulátu společností VSDK s.r.o. DIČ: CZ28990137 a všech souvisejících skutečností za zdaňovací období rok 2011                                                                                                       | 12 |
| 28.3.2012 | 80088/12/011934109114  | místní šetření                              | Místní šetření v rámci prověření vystavených daňových dokladů ve zdaňovacím období prosinec 2011 na společnost Inovační technologické centrum - VÚK, a.s. DIČ: CZ46357060                                                                                                  | 13 |
| 9.7.2012  | 193769/12/011934109114 | místní šetření - OSDK a.s. jako třetí osoba | Místní šetření ve věci obchodní spolupráce mezi společností Inovační technologické centrum - VÚK, a.s. a společností OSDK a.s. ve zdaňovacím období říjen až prosinec 2011, leden až duben 2012 v rámci dožádání z Finančního úřadu v Brandýse nad Labem - Staré Boleslavi | 14 |
| 12.7.2012 | 198115/12/011934109114 | místní šetření - OSDK a.s. jako třetí osoba | Místní šetření ve věci obchodní spolupráce mezi společností Inovační technologické centrum - VÚK, a.s. a společností OSDK a.s. ve zdaňovacím období říjen až prosinec 2011, leden až duben 2012 v rámci dožádání z Finančního úřadu v Brandýse nad Labem - Staré Boleslavi | 15 |
| 8.8.2012  | 214467/12/011934109114 | místní šetření - OSDK a.s. jako třetí osoba | Místní šetření ve věci obchodní spolupráce mezi společností Inovační technologické centrum - VÚK, a.s. a společností OSDK a.s. ve zdaňovacím období říjen až prosinec 2011, leden až duben 2012 v rámci dožádání z Finančního úřadu v Brandýse nad Labem - Staré Boleslavi | 16 |
| 29.8.2012 | 224375/12/011934109114 | místní šetření - OSDK a.s. jako třetí osoba | Místní šetření ve věci obchodní spolupráce mezi společností Inovační technologické centrum - VÚK, a.s. a společností OSDK a.s. ve zdaňovacím období říjen až prosinec 2011, leden až duben 2012 v rámci dožádání z Finančního úřadu v Brandýse nad Labem - Staré Boleslavi | 17 |

| Datum      | číslo jednací          | forma                                       | předmět jednání                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |    |
|------------|------------------------|---------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 11.9.2012  | 233870/12/011934109114 | místní šetření                              | Místní šetření v rámci prověření veškerých dokladů, týkajících se dodávek materiálu s obsahem drahých kovů vykoupených na základě "Smlouvy o zprostředkování ..." od společnosti A.J. Company-Trade, DIČ:CZ28311817 a dodávek přímo dodaných společnosti OSDK a.s. od této společnosti za období 14.8.2012 až 5.9.2012 | 18 |
| 17.9.2012  | 235326/12/011934109114 | místní šetření - OSDK a.s. jako třetí osoba | Místní šetření ve věci obchodní spolupráce mezi společností Inovační technologické centrum - VÚK, a.s. a společností OSDK a.s. ve zdaňovacím období únor, březen 2012 v rámci dožádání z Finančního úřadu v Brandýse nad Labem - Staré Boleslavi                                                                       | 19 |
| 25.9.2012  | 236278/12/011934109114 | místní šetření - OSDK a.s. jako třetí osoba | Místní šetření ve věci obchodní spolupráce mezi společností Inovační technologické centrum - VÚK, a.s. a společností OSDK a.s. ve zdaňovacím období únor, březen 2012 v rámci dožádání z Finančního úřadu v Brandýse nad Labem - Staré Boleslavi                                                                       | 20 |
| 22.10.2012 | 246599/12/011934109114 | místní šetření - OSDK a.s. jako třetí osoba | Místní šetření ve věci obchodní spolupráce mezi společností Inovační technologické centrum - VÚK, a.s. a společností OSDK a.s. ve zdaňovacím období duben, květen 2012 v rámci dožádání z Finančního úřadu v Brandýse nad Labem - Staré Boleslavi                                                                      | 21 |
| 24.10.2012 | 250865/12/011934109114 | místní šetření - OSDK a.s. jako třetí osoba | Místní šetření ve věci obchodní spolupráce mezi společností Inovační technologické centrum - VÚK, a.s. a společností OSDK a.s. ve zdaňovacím období duben, květen 2012 v rámci dožádání z Finančního úřadu v Brandýse nad Labem - Staré Boleslavi                                                                      | 22 |
| 7.11.2012  | 272316/12/011934109114 | místní šetření - OSDK a.s. jako třetí osoba | Místní šetření ve věci obchodní spolupráce mezi společností Inovační technologické centrum - VÚK, a.s. a společností OSDK a.s. ve zdaňovacím období leden, únor, březen, duben, květen 2012 v rámci dožádání z Finančního úřadu v Brandýse nad Labem - Staré Boleslavi                                                 | 23 |
| 28.11.2012 | 283195/12/011934109114 | místní šetření                              | Místní šetření ve věci ověření obchodní spolupráce mezi společností EMPORIO CZ s.r.o. a společností OSDK a.s. ve zdaňovacím období III. čtvrtletí 2012 v rámci dožádání z Finančního úřadu v Písku                                                                                                                     | 24 |
| 5.12.2012  | 285288/12/011934109114 | místní šetření - OSDK a.s. jako třetí osoba | Místní šetření ve věci obchodní spolupráce mezi společností Inovační technologické centrum - VÚK, a.s. a společností OSDK a.s. ve zdaňovacím období červen 2012 v rámci dožádání z Finančního úřadu v Brandýse nad Labem - Staré Boleslavi                                                                             | 25 |
| 11.12.2012 | 285289/12/011934109114 | místní šetření - OSDK a.s. jako třetí osoba | Místní šetření ve věci obchodní spolupráce mezi společností Inovační technologické centrum - VÚK, a.s. a společností OSDK a.s. ve zdaňovacím období červen 2012 v rámci dožádání z Finančního úřadu v Brandýse nad Labem - Staré Boleslavi                                                                             | 26 |

| Datum     | číslo jednací                | forma                                       | předmět jednání                                                                                                                                                                          |    |
|-----------|------------------------------|---------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 13.3.2013 | 668807/13/2011-05403-109114  | místní šetření                              | Místní šetření v rámci řízení postupu k odstranění pochybností za zdaňovací období říjen 2012, na základě výzvy k odstranění pochybností ze dne 14.12.2012 č.j. 289464/12/011512108940   | 27 |
| 27.3.2013 | 1301343/13/2011-05403-109114 | místní šetření                              | Místní šetření v rámci prověření finančních transakcí z účtu vedeného u UniCredit Bank pro společnost OSDK a.s. ve zdaňovacím období roku 2012 v rozsahu ekonomické činnosti společnosti | 28 |
| 27.3.2013 | 1301341/13/2011-05403-109114 | ústní jednání                               | Sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností podle § 90 odst. 1 DŘ za zdaňovací období říjen 2012                                                                                   | 29 |
| 6.5.2013  | 2793687/13/2011-05403-109114 | místní šetření                              | Místní šetření v rámci prověření daňového dokladu, vystaveného na společnost ITC - VÚK a.s., DUZP 28.3.2012 - Výzva k poskytnutí údajů č.j. 2512210/13/2011-05403-109114 z 29.4.2013     | 30 |
| 6.5.2013  | 2793686/13/2011-05403-109114 | místní šetření - OSDK a.s. jako třetí osoba | Místní šetření ve věci ověření daňových dokladů a obchodní spolupráce mezi společností VSDK a.s. a OSDK a.s. ve zdaňovacím období únor 2013                                              | 31 |
| 20.5.2013 | 2793690/13/2011-05403-109114 | místní šetření - OSDK a.s. jako třetí osoba | Místní šetření ve věci ověření daňových dokladů a obchodní spolupráce mezi společností VSDK a.s. a OSDK a.s. ve zdaňovacím období únor 2013                                              | 32 |
| 31.7.2013 | 4258256/13/2005-05406-108357 | místní šetření                              | Místní šetření v rámci vyhledávací činnosti                                                                                                                                              | 33 |
| 23.8.2013 | 395253/13/4000-17201-108824  | místní šetření                              | Místní šetření v rámci vyhledávací činnosti dle ust. § 78 DŘ                                                                                                                             | 34 |
| 4.9.2013  | 4708040/13/2011-05401-103284 | daňová kontrola                             | Daňová kontrola na daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období r. 2010 a 2011 v neomezeném rozsahu                                                                                 | 35 |

| Datum      | číslo jednací                | forma                    | předmět jednání                                                                                                                                                                                                                                                                                  |    |
|------------|------------------------------|--------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 11.9.2013  | 4708041/13/2011-05401-103284 | ústní jednání            | Převzetí datových objektů v rámci kontroly DPPO za r. 2010 a 2011                                                                                                                                                                                                                                | 36 |
| 17.9.2013  | 4708272/13/2011-05401-103284 | ústní jednání            | Vrácení zapůjčených dokladů v rámci kontroly DPPO za r. 2010 a 2011                                                                                                                                                                                                                              | 37 |
| 24.9.2013  | 4907180/13/2011-05401-103284 | ústní jednání            | Předložení dokladů v rámci kontroly DPPO za r. 2010 a 2011                                                                                                                                                                                                                                       | 38 |
| 2.10.2013  | 5078075/13/2011-05404-109102 | místní šetření           | Místní šetření ve věci mezinárodní výměny informací dle článku 7 a 15 nařízení 2010/904/ES č. P201302627 (č.j. ÚzP 4877646/13)                                                                                                                                                                   | 39 |
| 10.10.2013 | 4977924/13/2011-05401-103284 | ústní jednání            | Předložení dokladů v rámci kontroly DPPO za r. 2010 a 2011                                                                                                                                                                                                                                       | 40 |
| 31.10.2013 | 5373280/13/2011-05401-103284 | ústní jednání            | Předložení dokladů v rámci kontroly DPPO za r. 2010 a 2011                                                                                                                                                                                                                                       | 41 |
| 13.11.2013 | 5679395/13/2011-05404-109102 | místní šetření           | Místní šetření ve věci mezinárodní výměny informací dle článku 7 a 15 nařízení 2010/904/ES č. P201303118 (č.j. ÚzP 5290666/13)                                                                                                                                                                   | 42 |
| 17.12.2013 | 5810352/13/2011-05403-109114 | zahájení daňové kontroly | Zahájení daňové kontroly podle § 87 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., DŘ. Vymezení předmětu a rozsahu daňové kontroly: daňová kontrola v rozsahu prověření uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění za zdaňovací období leden až prosinec 2011, leden až září 2012, listopad až prosinec 2012 | 43 |

### III. Vyjádření žalovaného k žalobě

76. V písemném vyjádření k žalobě (v rozsahu 6 stran) žalovaný uvedl, že žalobní námitky citují, příp. rozvíjejí námitky obsažené v odvolání, přičemž žalovaný se s nimi v plném rozsahu vypořádal. Z tohoto důvodu především žalovaný odkázal na odůvodnění žalobou napadeného odvolacího rozhodnutí.
77. Žalovaný dále doplnil, že nemůže přisvědčit námitce žalobce týkající se neunesení důkazního břemene žalovaným ohledně existence daňového podvodu. Důkazní břemeno ohledně opatření, která daňový subjekt přijal k zabránění podvodu na dani spočívá na daňovém subjektu, jenž požaduje nárok na odpočet daně. K námitce týkající se dříve provedených kontrolních úkonů ze strany správce daně žalovaný uvedl, že v rámci nich nebyl prověřován podvod na dani z přidané hodnoty, ani dobrá víra žalobce.
78. Žalovaný dále konkrétně odkázal na jednotlivé části odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí týkající se námitek, dle nichž žalobci nebyli známi dodavatelé dodavatelů obchodní společnosti OSDK, a.s., personálního propojení a členství p. M. staršího v dozorčí radě OSDK, a.s., znalosti společnosti OSDK, a.s., aplikace Axel – Kittel testu, chybějící daně, nekontaktnosti korporací, dále otázky, zda žalovaný dodatečně klade další podmínky pro prokázání oprávněnosti nároku na odpočet daně a tvrzeného rozporu postupu žalovaného s ust. § 115 odst. 2 daňového řádu. Závěrem žalovaný navrhl zamítnutí žaloby pro její nedůvodnost.

### IV. Obsah napadeného rozhodnutí žalovaného

79. V této části odůvodnění rozsudku krajský soud nejprve připomíná, že žalobou napadeným rozhodnutím (v rozsahu celkem 43 stran) došlo k zamítnutí odvolání proti celkem 35 dodatečným platebním výměrům za jednotlivá zdaňovací období od ledna 2011 do listopadu 2013 a k zamítnutí odvolání žalobce proti čtyřem platebním výměrům za zdaňovací období od prosince 2013 do března 2014, přičemž se jednalo o doměření, resp.

vyměření daně z přidané hodnoty (v celkové výši 1 935 249 769 Kč a penále ve výši celkem 386 062 905 Kč).

80. V odůvodnění žalobce stručně shrnul skutkový stav věci, uvedl, že v rozmezí od 18. 9. 2013 do 21. 5. 2014 bylo zahájeno celkem pět daňových kontrol na DPH za předmětná zdaňovací období, přičemž byla prověřována činnost žalobce spočívající v obchodování s materiály s obsahem drahých kovů a se zbožím z těchto materiálů získaným (drahé kovy – zejména investiční zlato, ryzí zlato a stříbro). Dne 23. 9. 2014 byla vydána výzva k prokázání skutečností, neboť správci daně vznikly pochybnosti o tom, že žalobce věděl nebo vědět měl a mohl, že se svými transakcemi účastní podvodu na DPH. Dne 7. 1. 2015 byl žalobce seznámen s výsledkem kontrolního zjištění, v jehož rámci posoudil správce daně uplatněný nárok na odpočet daně jako neoprávněný z důvodu, že žalobce věděl nebo vědět měl a mohl, že se účastnil plnění, která byla zasažena podvodem na DPH. Na výsledek kontrolního zjištění žalobce reagoval celkem pěti vyjádřeními, v nichž rozporoval kontrolní zjištění správce daně. Zpráva o daňové kontrole č. j. 63626/15/4200-12775-100846 byla projednávána dne 15. 5., 26. 5. a 18. 6. 2015. Zpráva o daňové kontrole byla dne 18. 6. ukončena jejím podpisem. Správce daně setrval na stanovisku vyjádřeném ve výsledku kontrolního zjištění. Poté následovalo vydání shora citovaných 39 dodatečných platebních výměrů a platebních výměrů, vůči nimž žalobce podal odvolání, jenž bylo žalobcem opakovaně doplňováno.
81. Žalovaný shrnul v 16 bodech podstatu odvolacích námitek žalobce. Dále žalovaný uvedl právní úpravu týkající se předmětné věci (existence daňového podvodu, vědomostní test – existence objektivních okolností, přijetí rozumných opatření a dobrá víra daňového subjektu). K existenci daňového podvodu žalovaný uvedl, že spornou otázkou v dané věci je, zda má žalobce v předmětných zdaňovacích obdobích nárok na odpočet daně z přijatých plnění (pořízený MSDK) od dodavatele společnosti OSDK, a.s. MSDK byl v předmětných zdaňovacích obdobích přeprořádán v řetězci korporací, žalobce nakupoval MSDK od dodavatele OSDK, a.s., který zboží nakoupil od korporací, jenž jsou správcem daně souhrnně označováni jako korporace na pozici A (11 subjektů). Tyto korporace nakupovaly předmětné zboží od korporací označovaných souhrnně jako korporace na pozici B (75 korporací). Některé z korporací na pozici A se rovněž v některých obchodních případech vyskytovaly na pozici B. Správce daně rovněž identifikoval několik dodavatelů korporací na pozici B (označovaných jako korporace na pozici C) a dodavatelů korporací na pozici C (označovaných jako korporace na pozici D). Některé z těchto korporací se rovněž vyskytovaly na více pozicích v obchodním řetězci.
82. Nakoupený MSDK byl buď v nezměněném stavu prodáván odběratelům z jiného členského státu – na Slovensko korporacím AA GOLD a dále Company, s.r.o. a Previo Trade, s.r.o., do Turecka odběrateli Nadir Döviz, do Spojených arabských emirátů korporaci Inauri Trading DMCC a rovněž do Německa korporaci Bauer – Walser AG (dále jen „Bauer“), nebo byl dodáván německé korporaci Bauer (tato korporace poskytuje služby rafinace slitků – výrobu investičního zlata, ryzího zlata a stříbra), která provedla rafinaci MSDK a po této rafinaci dodala již přepracovaný MSDK ve formě slitků drahých kovů (drahé kovy – ryzí zlato, investiční zlato, stříbro; dále jen „drahé kovy“) žalobci.
83. Tyto drahé kovy následně žalobce dodával tuzemským korporacím označeným jako korporace na pozici I. (celkem 16 subjektů). Dále bylo zjištěno, že korporace na pozici I. prodávaly drahé kovy korporacím označeným jako korporace na pozici II.; jednalo se o společnosti A.J. Company & Trade, s.r.o. (dále jen „A.J. Company“) a Clear conception,

s.r.o. Tyto korporace přeprodávaly komoditu korporacím označeným jako korporace na pozici III. (7 společností), přičemž správcem daně byli zjištěni další odběratelé – korporace na pozici IV. a V. (3 společnosti). Žalobce nakupoval MSDK od korporace OSDK, a.s. a této korporaci měl být MSDK dodáván výhradně korporacemi na pozici A, které nakupovaly MSDK od korporací na pozici B.

84. Správcem daně bylo zjištěno, že OSDK, a.s. uzavřelo se všemi korporacemi na pozici A smlouvy o zprostředkování smluv o koupi MSDK a tvorbě obchodní nabídky (dále jen „smlouvy o zprostředkování“), které opravňovaly OSDK, a.s. k uzavření kupní smlouvy s dodavatelem – korporací na pozici B jménem korporace na pozici A. Zprostředkováním uzavřené kupní smlouvy mezi korporacemi na pozici A a B, následně OSDK, a.s. vznikalo předkupní právo na odkup MSDK od korporace A. Korporace A jsou personálně propojené s OSDK, a.s. a některými korporacemi na pozici B. Korporace na pozici B vždy fyzicky dodala MSDK do provozovny OSDK, a.s. Zde byl zvážen, bylo mu přiděleno číslo zakázky a předán předávací protokol, ve kterém je zaznamenáno, že se jedná o MSDK a jakou má hmotnost. Následně proběhla v provozovně OSDK, a.s. analýza MSDK, jejíž součástí je proces homogenizace. Potom jsou vytvořeny slitky s různou hmotností, každý je označen čárovým kódem a je znám obsah drahých kovů v jeho slitině. Poté je korporaci na pozici B předán protokol s údajem o obsahu drahých kovů ve slitku a přiložena obchodní nabídka na odkup slitku, kterou předkládá OSDK, a.s. Korporace B si téměř vždy vybere variantu s formou úhrady v hotovosti.
85. Jelikož vytvořený slitek má takový objem drahých kovů, že jeho cena převyšuje hranici prodeje v hotovosti, rozděluje se slitek podle vyjádření OSDK, a.s. na díly. Jednotlivé díly jsou dokladově rozděleny mezi korporace na pozici A. OSDK, a.s. vystaví jménem korporací na pozici A nabídku odkupu MSDK od korporací na pozici B a tyto prakticky ve všech případech MSDK prodají. Přes korporace na pozici A je poté MSDK pouze přefakturován na korporaci OSDK, a.s. a.s., která jej poté dodává žalobci. Dále bylo zjištěno, že k rozdělení již homogenizovaných slitků dochází pouze dokladově. Pokud jde o MSDK, jedná se o statek, který byl vytvořen lidskou činností, původ MSDK se nepodařilo zjistit. MSDK má být podle žalobce uplatnitelný ve zpracovatelském průmyslu a v nezměněné ryzosti ve šperkařství.
86. Dále bylo zjištěno, že korporace OSDK, a.s., stejně jako všechny korporace na pozici A sídlila v předmětných obdobích jako žalobce. Korporace A nejsou všeobecně známými obchodníky s drahými kovy, nemají vlastní internetové stránky. Některé z těchto korporací se rovněž vyskytují na pozici B a MSDK fakturují jiné korporaci na pozici A. Tyto korporace mají uzavřenou smlouvu o zprostředkování a též rámcovou smlouvu o provedení analýzy drahých kovů a vypracování obchodní nabídky s korporací OSDK, a.s. OSDK, a.s. fakticky plně ovládá a rozhoduje o obchodních vztazích korporací na pozici A, jedná přímo s dodavateli, kteří dodávají MSDK prostřednictvím korporací na pozici A. Prostřednictvím OSDK, a.s. je korporacím na pozici B vyplácena hotovost za dodávky MSDK. K bankovním účtům korporací na pozici A měly dispoziční práva rovněž osoby propojené s korporací OSDK, a.s. Převážná většina korporací na pozici B nemá delší podnikatelskou historii a nejsou všeobecně známými obchodníky s drahými kovy. Podle všeobecných obchodních podmínek mají tyto korporace vůči OSDK, a.s. povinnost předkládat po skončení zdaňovacích období přiznání k DPH, včetně evidence pro účely DPH. Tyto korporace většinou nezveřejňují účetní závěrky, jsou nekontaktní či

nespolupracující, resp. přestávají spolupracovat v případě zahájení řízení ze strany správce daně.

87. Za 14 korporací na pozici B fakticky jednal J. P., který nedokázal vyjmenovat všechny korporace, za které obchody realizoval, neznal osobně jednatele těchto korporací, ani původ MSDK, tento materiál mu měl předávat A. K. P. Pexa poté uskutečnil prodej MSDK v provozovně OSDK, a.s. a hotovost předával p. K. V případě korporací na pozici C a D jde ve většině případů o nekontaktní subjekty, nemající delší podnikatelskou historii a nejsou všeobecně známými obchodníky s drahými kovy. Pokud přiznávají daňové povinnosti na DPH, jsou ve většině případů evidovány nedoplatky. O korporacích na pozici I. Daim a Agoli bylo zjištěno, že se nejedná o všeobecně známé obchodníky s drahými kovy, nemají vlastní internetové stránky a na internetu se neprezentují. Jde o personálně spřízněné subjekty s OSDK, a.s. Tyto korporace rovněž vystupují na pozici A, tudíž (formálně dokladově) prodávají MSDK korporaci OSDK, a.s. a vykupují drahé kovy od žalobce. Korporace PSDK je ekonomicky a personálně propojenou korporací s žalobcem, korporace A.J. Company na pozici II. je současně korporací na pozici B. Korporace na pozicích B, C a D a II., III., IV. a V. jsou v mnoha případech nekontaktní, či se nekontaktními stanou po zahájení daňového řízení.
88. Žalovaný dále řetězec a chybějící daň shrnul následovně. Korporace na pozicích B, C a D a korporace na pozicích II., III., IV. a V. jsou v mnoha případech nekontaktní či se nekontaktními stanou po zahájení daňového řízení. V daňových přiznáních k DPH deklarují mnohamilionové vstupy a výstupy při následně nízké vlastní daňové povinnosti, kterou uhradí nebo sice tuto povinnost deklarují, avšak již nehradí. Některé z korporací rovněž nepodávají přiznání k DPH, tudíž jejich uskutečnění a přijatá plnění nelze ověřit. Skutečnost, že v řetězci dodavatelů se některý ze subjektů stane nekontaktní a nelze ověřit odvedení daně, je zcela dostačující pro konstatování, že v řetězci došlo k narušení neutrality. Správcem daně byla identifikována chybějící daň rovněž zcela explicitně, a to u korporací na pozici C – FLORILEGION a JL trade, kdy prvně zmiňovaná společnost neodvedla DPH ve výši 755 048 844 Kč a druhá ze jmenovaných společností ve výši 163 800 181 Kč. Byla tak naplněna podmínka existence podvodu na DPH ve smyslu chybějící daně u některého z článků v řetězci korporací. Z výše uvedených skutečností má žalovaný za to, že posuzované obchodní transakce neodpovídaly podmínkám, které jsou typické a v obchodním prostředí pro subjekty běžné a stejně tak korporace fungující v předmětném řetězci se nejeví jako standardní podnikatelé.
89. Pokud jde o existenci objektivních okolností daného případu, uvedl žalovaný následující.

*1. Ekonomická spolupráce, poskytování informací od OSDK, a.s.*

90. Správce daně zjistil, že žalobce měl s touto korporací uzavřenu mj. rámcovou smlouvu o spolupráci, podle níž se OSDK, a.s. zavázala předat žalobci své vědomosti, zkušenosti či znalosti v oboru podnikání s MSDK, umožnit, zajistit či zprostředkovat kontakt obchodních partnerů OSDK, a.s. i v zahraničí, v rozsahu žádaných garancí, doporučení či zaručení se vůči třetím osobám, toto žalobci poskytnout či zajistit. Žalobce smlouvou stvrdil, že OSDK, a.s. byla seznámena se skutečností, že předávané vědomosti, zkušenosti či znalosti v oboru podnikání s MSDK spolu s kontakty obchodních partnerů či další předávané know-how jsou obsahem obchodního tajemství OSDK, a.s., která tyto poskytuje žalobci. Žalobce se dále výslovně zavázal, že zachová mlčenlivost o obsahu

sdělených informací OSDK, a.s. a žádné z nich nepředá třetí osobě, vč. kontaktů obchodních partnerů. Z této rámcové smlouvy je zřejmé, že žalobce měl znát obchodní partnery OSDK, a.s. a přinejmenším je na základě tohoto článku mohl zjistit. K ochraně obchodního tajemství byla sjednána povinnost mlčenlivosti, přičemž žalobce při jejím porušení byl povinen zaplatit pokutu ve výši 1 mil. Kč.

91. Při znalosti těchto informací by poté žalobce zjistil, že dodavateli MSDK společnosti OSDK, a.s. jsou výhradně korporace sídlící na stejné adrese jako samotný žalobce a OSDK, a.s. (korporace na pozici A), což nepředstavuje standardní situaci. Stejně tak se mohl na základě zmíněného článku dozvědět o skutečnosti, že OSDK, a.s. pro korporace na pozici A obchody zprostředkovává a fakticky je MSDK dodáván korporacemi na pozici B. Při jakékoliv běžné kontrole těchto skutečností by žalobce zjistil, že transakce s MSDK neprobíhají standardním způsobem a že je zde riziko, že mohou být zasaženy podvodem na DPH.
92. Žalobce v rámci daňového řízení předložil odpověď na dotaz ohledně dodavatelů OSDK, a.s. ze dne 14. 1. 2011, ve které je uvedeno, že informace o dodavatelích dodavatelů OSDK, a.s. tento nesdělí, neboť informace není předmětem know-how obchodů s drahými kovy, ale je obchodním tajemstvím OSDK, a.s. Takovéto vyjádření působí účelově a je v rozporu se shora citovanou smlouvou. Vyjádření OSDK, a.s. navíc neobstojí ani z pohledu uzavřené rámcové smlouvy o obchodě s MSDK ze dne 1. 9. 2010, neboť z ní vyplývá dokonce povinnost OSDK, a.s. v případě potřeby na žádost odvolatele předložit veškeré doklady prokazující původ obchodovaného MSDK. Nesdělená informace se týká pouze subdodavatelů OSDK, a.s. (korporací na pozici B), nikoliv přímých dodavatelů korporace OSDK, a.s. (korporací na pozici A). Tyto informace o přímých dodavatelích OSDK, a.s. (korporací na pozici A) si žalobce vyžádat mohl. Z informace o dodavatelích OSDK, a.s. by žalobce zjistil, že se jedná výhradně o korporace sídlící na stejné adrese jako žalobce, což není standardní stav. Lustrací korporací na pozici A v obchodním rejstříku by poté žalobce mohl jednoduše ověřit, že v orgánech těchto korporací jsou osoby propojené s p. J. Š. (statutární ředitel, předseda správní rady a jediný akcionář OSDK, a.s.) a p. P. Š., od níž měl p. M. mladší korporaci AMPM a.s. nabýt. V orgánech korporací na pozici A se rovněž vyskytují osoby zaangażované v korporaci OSDK, a.s.

## *2. Personální propojenost*

93. Správce daně zjistil, že p. M. starší byl od 8. 12. 2010 do 22. 7. 2014 statutárním členem, resp. předsedou dozorčí rady korporace OSDK, a.s. Od 26. 3. 2013 do 17. 9. 2014 byl členem, resp. předsedou dozorčí rady žalobce a od 20. 6. 2012 do 26. 3. 2013 jeho společníkem. Zároveň je p. M. starší otcem předsedy představenstva žalobce. Dále bylo zjištěno, že p. M. starší byl v letech 2012 – 2013 zaměstnancem žalobce a byl současně osobou s dispozičním oprávněním k bankovním účtům.
94. Žalovaný dále na základě ust. § 197 odst. 2 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, dovodil, že členové dozorčí rady jsou oprávněni nahlížet do všech dokladů a záznamů týkajících se činnosti společnosti a kontrolují, zda účetní zápisy jsou řádně vedeny v souladu se skutečností a zda podnikatelská činnost společnosti se uskutečňuje v souladu s právními předpisy, stanovami a pokyny valné hromady. Členům dozorčí rady musí být zpřístupněn jakýkoliv dokument o činnosti společnosti a všechny účetní záznamy a knihy. Jejich oprávnění provést kontrolu odpovídá povinnost členů představenstva a

zaměstnanců společnosti provedení kontroly umožnit. Z těchto dokumentů mohly být zcela jistě správně osobě s žalobcem známy okolnosti obchodních případů dodavatele OSDK, a.s. Indicii o vzájemné propojenosti korporace OSDK, a.s. a žalobce poskytuje rovněž účast osob z těchto korporací v korporaci FINE GOLD INVESTMENT, s.r.o., ve které byl účasten p. M. mladší, L. B. i p. J. Š. Korporace FINE GOLD INVESTMENT (dále jen „FGI“) měla spojovat a zajišťovat chod firem kooperací v oblasti výkupu analýzy, zpracování obchodů a investic drahých kovů.

### *3. Znalost korporace OSDK, a.s.*

95. Ze shora popsáných okolností je zřejmé, že dodavatel OSDK, a.s. zná korporace na pozici A i B a prostřednictvím předkládaných evidencí pro účely DPH od korporací na pozici B i korporace na pozici C. Ačkoliv je dokladově deklarováno, nedochází fakticky k rozdělení slitku na části tak, aby mohly být formálně od korporací na pozici B prodávány slitky korporacím na pozici A v hotovosti v částce ohraničené 350 000 Kč. Jednotlivá gramáž i čísla slitků vzniklých při analýze OSDK, a.s. se shodují s údaji o sliticích v evidencích žalobce. Na základě pouhé průměrné obezřetnosti mohlo být žalobci zřejmé, že na adresu jeho sídla chodí podezřele často stále stejné osoby prodávat MSDK a že v neměnném stavu stále nakupuje principiálně stejnou komoditu od OSDK, a.s., což v přidaných objemech vzbuzuje samo o sobě podezření. Již ze skutečnosti, že p. Š. (podle vyjádření žalobce) vymyslel celý model obchodování a prodal korporaci AMPM, a.s. p. M. mladšímu s tím, že z pozice žalobce byl prakticky zcela zajištěn přísun komodity a tímto prakticky nebylo třeba řešit vlastní odběratele, by v prozíravém obchodníkovi mělo vzbudit určitou dávku pochybnosti. Zjištěním informací o tom, jakým způsobem obchoduje obchodní partner – dodavatel OSDK, a.s., by žalobce rozklíčoval hned několik zcela nestandardních skutečností.

### *4. Shodná sídla žalobce, OSDK, a.s. a korporací na pozici A*

96. Na adrese sídla žalobce sídlil nejen dodavatel OSDK, a.s., ale rovněž všechny korporace na pozici A. Žalobce při pouhém zájmu o skutečnost, kdo sídlí společně s ním na stejné adrese, mohl zjistit, že se jedná o dodavatele OSDK, a.s.

### *5. Korporace Daim a Agoli*

97. Žalobce prodával drahé kovy mj. korporacím Daim a Agoli. Tyto korporace musel obchodně znát, neboť byly jeho přímými odběrateli. Korporace sídlily na stejné adrese jako žalobce, což mohl žalobce jistě vědět. Zároveň tyto korporace byly identifikovány na pozici A, tudíž jako přímý dodavatel MSDK korporaci OSDK, a.s. Je nestandardní, aby žalobce prodával drahý kov, který pochází ze surového materiálu, jenž byl přetvořen na slitky v sídle OSDK, a.s., tj. zároveň v sídle žalobce, korporaci, která rovněž sídlí na stejné adrese jako žalobce. Obchody mezi žalobcem a korporacemi Daim a Agoli se navíc realizovaly v částkách v řádech milionů Kč opakovaně. Žalobce měl tyto korporace prověřovat a být v rámci obchodu s nimi obezřetný. Jednatel a společníkem korporace Agoli je p. O. P., jenž byl rovněž v pozici vedoucího laboratoře OSDK, a.s. Žalobce v rámci daňového řízení předložil odpověď na dotaz ze dne 8. 9. 2010, ve které dodavatel OSDK, a.s. výslovně uvádí, že MSDK dodaný žalobci pochází od korporace Daim.

Žalobce tudíž věděl o skutečnosti, že MSDK pochází od korporace Daim a že drahé kovy prodává rovněž této korporaci.

#### *6. Vysoké objemy předmětné komodity*

98. Žalobce v průběhu času navyšoval stále více objem svých obchodů a obecně obchodoval ve velkých objemech. I z této skutečnosti se jeví jako logickým krokem prověřování, odkud přijatý produkt, navíc odebíraný prakticky výhradně od korporace OSDK, a.s. pochází. Rámcová smlouva o obchodě s MSDK uzavřená mezi žalobcem a OSDK, a.s. obsahovala článek, v němž je stanoveno, že kupující nenese odpovědnost za původ zboží dodávaného prodávajícím a v případě potřeby má prodávající povinnost na žádost kupujícího předložit veškeré doklady prokazující původ obchodovaného MSDK. Vědomost o tom, že obchodování s drahými kovy je obecně rizikové, jistě žalobce měl nebo mít měl a řádnému hospodáři, který obchoduje v miliardových obrátech, by jistě měla být známa i tuzemská judikatura zabývající se podvody se zlatem, která se datuje již od roku 2010.
99. Správce daně provedl rovněž tzv. Axel – Kittel test, přičemž se žalovaný domnívá, že i přestože žalobce ve svých podáních test rozporuje, je závěr o tom, že žalobce věděl nebo vědět měl a mohl, že se účastní podvodů na DPH, jednoznačně udržitelný právě vzhledem ke shora citovaným objektivním okolnostem. Ty ve svém souhrnu tvoří logicky ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, které spolehlivě prokazují, že žalobce věděl či minimálně vědět mohl, že se účastní řetězce zasaženého podvodem na DPH.
100. Žalovaný se dále zabýval otázkou přijetí přiměřených opatření, použitím mechanismu a dobré víry žalobce. V této části žalobou napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že žalobce v průběhu řízení uváděl následující opatření: a) prevenční role p. M. staršího v dozorčí radě OSDK, a.s., b) předkládání potvrzení o bezdlužnosti od korporace OSDK, a.s., c) pravidelná kontrola, zda je dodavatel OSDK, a.s. veden jako nespolehlivý plátce, d) ověřování ryzosti u každé zakázky, e) fyzické přebírání zboží od OSDK, a.s., f) pravidelná kontrola, zda není vedeno insolvenční řízení vůči OSDK, a.s., g) namátkové ověřování údajů OSDK, a.s. v obchodním rejstříku, h) ověřování obecné pověsti korporace OSDK, a.s., ch) bezhotovostní forma placení i za dodané zboží, i) ověřování příslušného veřejnoprávního povolení pro činnost u puncovního úřadu, j) strategie s cílem snížit závislost na dodávkách materiálu od OSDK, a.s., j) proces „Know-your customer“.
101. K těmto opatřením žalovaný uvedl, že podle vyjádření žalobce p. M. starší měl dohlížet na dodržování veřejnoprávních předpisů při činnosti OSDK, a.s. na řádné vedení účetnictví, zda byl řádně proveden audit a zda plní smlouvu s žalobcem. Podle žalobce role dozorčí rady v OSDK, a.s. nebyla jakkoliv mocenská a z této pozice nebylo možno dodavatele OSDK, a.s. ovlivňovat či řídit. Žalovaný uvedl, že podle vyjádření žalobce bylo rolí p. M. staršího dohlížet na řádné plnění smlouvy s žalobcem, podle níž platí, že korporace OSDK, a.s. poskytne údaje o obchodních partnerech žalobci a že je dokonce povinna předložit veškeré podklady k původu MSDK, pokud o to žalobce požádá. Sdělením v odpovědi ze dne 14. 1. 2011 OSDK, a.s. tuto povinnost zjevně nedodržela. Předložená odpověď se jeví jako rozporná a měla by aktivovat sama o sobě větší obezřetnost ve vztahu k OSDK, a.s.

102. Uvedené opatření žalovaný zhodnotil jako samoučelné vzhledem na kontrolní možnost člena dozorčí rady vůči OSDK, a.s. K předkládání potvrzení o bezdlužnosti korporace OSDK, a.s., k pravidelnému kontrolování dodavatele OSDK, a.s. a jeho statusu jako případně nespolehlivého plátce, k pravidelným kontrolám v insolvenčním rejstříku a namátkovým kontrolám v obchodním rejstříku a k ověřování povolení u puncovního úřadu žalovaný uvedl kromě jiného, že tato tvrzení zůstala nedoložena. K ověřování ryzosti každé dodávky a fyzickému přebírání zboží žalovaný uvedl, že nebyla zpochybněna ekonomická činnost žalobce a existence zboží jako takového. Podvod na DPH nespočívá v jakékoliv manipulaci s ryzostí drahých kovů, ověřování ryzosti plyne z povahy obchodů a reálné přebírání poté představuje standardní činnosti v rámci předmětného obchodování. K ověřování obecné pověsti OSDK, a.s. žalovaný uvedl, že nerozporuje skutečnosti, že tato společnost byla prezentována na internetu. Pokud si žalobce takto prověřoval korporaci OSDK, a.s., mohl si jednoduše prověřit např. i odběratele Daim, o kterém by kromě propojenosti s OSDK, a.s. a totožného sídla zjistil i skutečnost, že se nejedná o známého obchodníka inzerujícího na internetu. K bezhotovostní formě placení za dodávky žalovaný uvedl, že tuto formu považuje v obchodech v mnohamilionové hodnotě za běžnou. Pokud jde o snahu o zamezení závislosti dodávek od OSDK, a.s., žalovaný uvedl, že strategie se týká spíše diverzifikace obchodního rizika, než že by souvisela s otázkou posouzení možné nevědomé účasti žalobce na transakcích zasažených podvodem. K procesu „Know your customer“ (dále „KYC“) žalovaný uvedl, že byl předložen dotazník KYC pouze ke korporaci STEP Finance, nikoliv k dodavateli OSDK, a.s. V samotném KYC dotazníku žalobce však není žádná kolonka, která by se zabývala původem drahých kovů od dodavatele.
103. Žalovaný uzavřel, že žalobce nepřijal dostatečná opatření, která po něm mohou být rozumně vyžadována k ověření, že obchodní transakce nepovedou k účasti v transakcích zasažených podvodem na DPH, resp. opatřeními, jimiž by žalobce své účasti v podvodném řetězci předešel.
104. V další části rozhodnutí se žalovaný věnoval jednotlivým odvolacím důvodům žalobce. K námitce týkající se způsobu seznámení s výsledkem kontrolního zjištění a projednání zprávy o daňové kontrole žalovaný uvedl, že nebyla shledána žádná pochybení. Žalobce na výzvu k prokázání skutečností reagoval vyjádřeními a z obsahu výsledku kontrolního zjištění je zřejmé, že správce daně tato vyjádření ve výsledku kontrolního zjištění reflektoval. Žalovaný nesouhlasí, že by správce daně nehodnotil navržené důkazní prostředky, kterými žalobce prokazoval zejména provádění ekonomické činnosti. Ekonomická činnost žalobce však nebyla zpochybňována. Další přílohy měly dokumentovat zejména nezávislost žalobce na korporaci OSDK, a.s. a přijetí opatření, což bylo správcem daně rovněž zohledněno. Uvedené důkazní prostředky nijak nenarušují úvahy žalovaného. Žalobce podal celkem 5 vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, které byly vypořádány ve zprávě o daňové kontrole. Proces seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění byl shledán jako zákonný. Zpráva o daňové kontrole je dostatečně jasná, srozumitelná a netrpí žalobcem namítanou nepřezkoumatelností. Rovněž nedošlo k chybě v jejím projednání.
105. K námitce týkající se porušení zásady dvojinstančnosti žalovaný uvedl, že správce daně vytvořil na základ údajů ze zakázek dodavatele OSDK, a.s. tzv. evidenci vybraných zakázek OSDK, a.s. Tato evidence vznikla z reprezentativního vzorku zakázek OSDK, a.s., kdy za každé předmětné zdaňovací období bylo vybráno cca 1 – 5 zakázek, správce

daně doplnil relevantní údaje z předložených skladových evidencí žalobce a tak vytvořil ucelenou sestavu týkající se údajů při manipulaci s jednotlivými výsledky MSDK mezi korporacemi na pozici A, OSDK, a.s. a žalobcem. Porovnáním údajů správce daně zjistil, jak přesnou shodu hmotnosti mezi vybranými zakázkami OSDK, a.s. a údaji ze skladové evidence žalobce, tak i shodu v evidenčních číslech jednotlivých slitků vytvořených pro prováděnou analýzu. Číslo zakázky se shoduje s číslem analýzy, které je uvedeno ve skladových evidencích žalobce. Ačkoliv žalobce učinil vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, nikdy se nevyjádřil k popisované zakázce na str. 9 výsledku kontrolního zjištění, ani k žádné další zakázce. Žalobce na přílohu č. 5 výsledku kontrolního zjištění nereagoval, ani nevyžadoval podklady pro její vytvoření. Podklad evidence vybraných zakázek OSDK, a.s. byl v kopii zařazen až v rámci projednání zprávy, což žalovaný nepovažuje za pochybení.

106. K námitce nepřezkoumatelnosti rozhodnutí pro nedostatek důvodů a rozpornosti žalovaný uvedl, že povinnost odůvodnit rozhodnutí nelze pojímat extenzivně. Nelze ji interpretovat jako bezbřehý požadavek vypořádat detailní odpovědi každou námitku. Vyjádření k výsledku kontrolního zjištění čítá bez příloh celkem 165 stran, odvolání bez příloh je v rozsahu celkem 131 stran. Podstatné je, že byly vypořádány všechny základní námitky žalobce. Správce daně se ve zprávě o daňové kontrole dostatečně vypořádal s obsahem a smyslem žalobcových námitek a se stěžejní argumentací, a to i tím, že uvedl argumentaci odlišnou, jenž sama o sobě postačuje k vypořádání konkrétní námitky. Žalobce zmiňuje mnoho dílčích námitek, které nemohou mít vliv na případnou zákonnost napadených rozhodnutí. Pokud došlo k nevypořádání některých okrajových námitek, pak má žalovaný za to, že se tak stalo v zanedbatelné míře. Správce daně proti námitkám žalobce staví konzistentní zjištění, v jehož konkurenci jsou žalobcovy námitky nedůvodné. Takový způsob je zcela jistě přijatelný, ale nikoliv nepřezkoumatelný.
107. V případě nákupu slitků MSDK žalobce nárokoval z přijetí plnění odpočet DPH a při jejich přímém prodeji do jiných členských států, popř. třetích zemí v rámci vývozu nárokoval osvobození od DPH. Jestliže disponoval zpracovanými slitky drahých kovů, potom v případě jejich prodeje (ryzí zlato) byl uplatňován režim přenesení daňové povinnosti a v případě prodeje investičního zlata byl tento prodej osvobozen bez nároku na odpočet daně v souladu s uplatněním zvláštního režimu. Díky takto nastavenému obchodnímu modelu žalobce v rámci předmětných zdaňovacích období vykazoval vždy vysoké nadměrné odpočty DPH (daň na vstupu z přijetí MSDK proti dani na výstupu, od které byl žalobce osvobozen vzhledem k dodání MSDK do jiného členského státu nebo třetí země, nebo byla uplatněna přenesená daňová povinnost v rámci dodávek ryzího zlata, anebo došlo k osvobození daně v rámci zvláštního režimu pro investiční zlato).
108. Úvahy o umístění korporací na pozici A, rámcových kupních smlouvách, přístupu informací a členství p. M. staršího v dozorčí radě žalovaný považuje za přezkoumatelné. Ze zjištění plyne určitá závislost na vyplácení odpočtů v obchodním modelu žalobce. Jestliže podnikatel ve své činnosti počítá s finančními prostředky z vyplácených nadměrných odpočtů, sám se staví do rizika v případě, že správce daně začne vykazované nadměrné odpočty prověřovat.
109. Skutečnost, že správce daně konstatoval u korporací na pozici B, C a D nekontaktnost a nespolupráci, neodporuje jeho tvrzení, že obchodníci na této pozici (resp. jejich většina) neznali ryzost MSDK. Ryzost MSDK tyto korporace zjišťovaly až při analýze tohoto MSDK v provozovně OSDK, a.s., což vzhledem k tomu, že samotné korporace na pozici

B musely MSDK dříve od někoho nakoupit za nějakou nenáhodně určitelnou cenu, představuje tato skutečnost jednu z nestandardností. Narušením daňové neutrality je nutno rozumět nikoliv pouze přímou vyčíslenou neodvedenou daň, ale též situaci, kdy daň u nekontaktních daňových subjektů nelze vůbec ověřit. Správce daně proto nijak nepaušalizoval zjištění ohledně korporací JL trade company a FLORILEGION, neboť v rámci narušení daňové neutrality nevycházel pouze z údajů o těchto korporacích, nýbrž údajů o všech korporacích.

110. K námitce nevyjádření se správce daně k navrženým důkazním prostředkům a nezohlednění žalobcových tvrzení žalovaný uvedl, že se správce daně navrženými důkazními prostředky zabýval. Žalovaný nepopíral kroky, které žalobce činil a rozsáhle dokladoval, nicméně tyto nijak nerozměňují zjištění správce daně o tom, že mezi žalobcem a OSDK, a.s. panovaly vzhledem ke shora popsanému nikoliv standardní vazby.
111. Žalovaný rovněž odmítl odvolací námitku žalobce ohledně nesprávného poučení o procesních právech v daňové kontrole a námitku týkající se zkrácení žalobcových práv v daňovém řízení a při projednání zprávy. Zpráva o daňové kontrole je v rozsahu 209 stran, přičemž byla řádně projednána a žalobci nebyla nijak omezena jeho procesní obrana. K námitce neprokázání existence podvodu na DPH žalovaný uvedl, že řetězec obchodníků s MSDK byl identifikován a byla identifikována narušená daňová neutralita. V takovém případě byla bezesporu existence podvodu na DPH prokázána.
112. K námitce žalobce, že nebylo prokázáno, jak měl domnělý podvod fungovat, kdo a v jakém rozsahu neodvedl DPH a jak se slitiny drahých kovů vracely do údajného řetězce, žalovaný uvedl, že není úkolem správce daně prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, ale v daňovém řízení musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval.
113. Žalovaný dal za pravdu žalobci v tom, že nebylo prokázáno jakékoliv spoluorganizátorství podvodu ze strany žalobce ani skutečnost, že podvod byl financován z vyplacených nadměrných odpočtů žalobci.
114. K námitce žalobce o prokázání jeho vědomosti o daňovém podvodu v rámci řetězce korporací žalovaný uvedl, že objektivní okolnosti daného případu spolehlivě jednoznačně prokazují skutečnost, že žalobce o podvodu na DPH věděl či minimálně vědět měl a mohl. Žalovaný rovněž uvedl, že správcem daně byl proveden tzv. Axel-Kittel test. Správci daně prvního stupně je možné pouze vytknout, že zprávu o daňové kontrole mohl graficky přehledněji vystavět, ovšem mírná nepřehlednost zprávy není důvodem pro její nepřezkoumatelnost či nezákonnost. Žalovaný rovněž zamítl námitky o porušení základních principů dokazování. Dále uvedl, že není úkolem správce daně typizovat obvyklou obchodní transakci při dokazování neobvyklosti předmětné obchodní transakce.
115. Žalovaný dále zamítl námitku žalobce týkající se tvrzené vadné interpretace výpovědí p. P., p. P. a p. Z. Žalovaný také zamítl námitku žalobce týkající se tvrzení, že jsou žalobci k tíži dávány skutečnosti týkající se třetích osob. Popisem skutečností o třetích osobách odvolací orgán, resp. správce daně pouze postupoval v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu, přičemž vědomost žalobce o podvodu na DPH pramení zcela z popsanych objektivních okolností, nikoliv z identifikace řetězce.

116. K námitce žalobce, že v případě zdaňovacích období leden 2012 a únor 2013 se jedná o opakovanou kontrolu, neboť již byl v těchto obdobích prověřován v rámci postupu k odstranění pochybností, žalovaný uvedl, že s touto námitkou nelze souhlasit, neboť těmito postupy správce daně ověřil pouze konkrétní pochybnosti, které mu vznikly při posouzení správnosti, průkaznosti nebo úplnosti daňového tvrzení žalobce. Správce daně v daňové kontrole nerozporoval uskutečnění ekonomické činnosti.
117. Žalovaný dále zamítl jako nedůvodnou námitku žalobce týkající se neumožnění nahlížení do spisového materiálu a týkající se prokazování negativních skutečností. K námitce nevyslechnutí navrhovaných svědků žalovaný uvedl, že svědecké výpovědi nemusí být provedeny, pokud správce daně považuje skutkový stav za již dostatečně nepochybný a tyto by na skutkových zjištěních nic nezměnily. Žalovaný dále také zamítl námitku žalobce týkající se neprovedení výsledku jednotlivých odběratelů MSDK, resp. jejich jednatelů, neprovedení výsledku znalkyně R. S. a p. M. staršího. Žalovaný dále také zamítl námitku žalobce týkající se neúplného zjištění skutkového stavu věci a neúplnosti daňového spisu žalobce. Žalovaný také konstatoval, že spisový materiál žalobce je velmi rozsáhlý, což často znamená problémy s nepřehledností řazení tohoto materiálu. Žalovaný nepopírá, že v soupise písemností jsou v řadě případů chybně uvedeny počty stran daných písemností, resp. počty příloh, ovšem tato skutečnost nečiní obsah písemností nepřezkoumatelným. Prakticky veškeré podklady obdržel žalobce na CD v rámci ústního jednání.
118. Žalovaný dále zamítl námitku žalobce týkající se nesprávnosti závěru ohledně obchodního vztahu žalobce s obchodní korporací OSDK, a.s. a rovněž zamítl námitku týkající se přijetí dostatečných opatření v rámci spolupráce s OSDK, a.s. Žalovaný dále uvedl, že žalobce ve svém celkem 131 stránkovém odvolání popisuje celou řadu skutečností, těmi se však často snaží pouze rozmělnit kontrolní zjištění správce daně, aniž by tyto skutečnosti měly na reálná zjištění správce daně vliv. Závěrem žalovaný zopakoval podstatné skutkové a právní důvody, na nichž spočívá jeho rozhodnutí.

## V. Posouzení věci krajským soudem

119. Soud přezkoumal rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (v rozsahu, v němž to rozhodnutí umožňovalo). Ověřil přitom, zda rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti a vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí žalovaného. Soud o žalobě rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ust. § 76 odst. 1 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“).

### V. a) Obecná východiska

120. Jádrem sporu mezi žalobcem a žalovaným spočívá v posouzení, zda bylo možné žalobci nárok na odpočet daně z přidané hodnoty odepřít z důvodu jeho vědomé účasti na daňovém podvodu.
121. Vnitrostátní právní úprava DPH se v jednotlivých členských státech řídí Směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen

„Směrnice“), která nahradila šestou směrnicí Rady 77/388/EHS ze dne 17. 5. 1977, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu.

122. Obecně platí, že *„nárok osoby povinné k dani, která uskutečnila plnění, na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu není dotčen okolností, že v řetězci dodávek, v němž byla tato plnění uskutečněna, je jiné plnění, které předchází nebo následuje po plnění uskutečněném touto osobou povinnou k dani, zasaženo podvodem s daní z přidané hodnoty, aniž by to sama posledně uvedená věděla nebo mohla vědět“* [rozsudek Soudního dvora ES ze dne 12. 1. 2006, Optigen, spojené věci C-354/03, C-355/03 a C-484/03, odst. 55; dále jen rozsudek „Optingen“].
123. Nárok na odpočet daně je tedy chráněn za situace, kdy plátce daně o záměru zkrátit daň nevěděl a s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem ani vědět nemohl. Za této situace je na místě trvat na tom, že každé plnění musí být zohledněno samo o sobě. Pravidlo, že každé plnění je třeba posuzovat samostatně, bez ohledu na jeho účel nebo výsledky, totiž vychází z požadavku, aby společný systém DPH byl neutrální, a ze zásady právní jistoty, která vyžaduje, aby používání unijních právních předpisů bylo předvídatelné pro subjekty, na které se vztahuje.
124. Uvedený výklad Soudního dvora převzala i judikatura Nejvyššího správního soudu. Ta potvrdila, že každá účetní transakce mezi dodavatelem a jeho odběratelem v řetězci musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi (srov. rozsudek ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142). Zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, jež od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH, nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (viz rozsudek SDEU ze dne 11. 5. 2006 *Commissioners of Customs & Excise a Attorney General proti Federation of Technological Industries a další*, C-384/04, Sb. rozh., s. I 4191, bod 33).
125. Pokud je ovšem s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo vědět měla a mohla, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, je věcí vnitrostátního soudu odeprít takové osobě povinné k dani nárok na odpočet. Osoba povinná k dani, která věděla nebo vědět měla a mohla, že se svým nákupem účastní podvodného plnění, musí být pro účely šesté směrnice považována za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem (viz věc SDEU ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL* [2006] Sb. rozh. s. I-6161; dále jen rozsudek „Axel Kittel“). Tyto principy rovněž následně přejala i judikatura Nejvyššího správního soudu (např. rozsudky ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008-100, nebo ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, publikovaný pod č. 2172/2011 Sb. NSS).
126. Nejvyšší správní soud opakovaně konstatoval, že podmínky vzniku nároku na odpočet daně jsou vymezeny striktně v zákoně o dani z přidané hodnoty. Nárok na odpočet tak není žádným dobrodiním státu, ale i dle judikatury Soudního dvora EU je naopak

esenciální součástí společného systému daně z přidané hodnoty a jako takový zásadně nemůže být omezen.

127. Za situace, kdy žalobce splnil zákonné podmínky pro přiznání odpočtu daně dle § 72 resp. § 73 zákona č. 325/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, což nebylo žalovaným zpochybněno, mohl mu být nárok na odpočet odepřen pouze a jen tehdy, pokud byly prokázány skutečnosti, s nimiž judikatura SDEU zánik nároku spojuje [viz zejména rozsudek *Optingen*, rozsudek *Axel Kittel* a rozsudek ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech *Mahagében kft a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11, dále také rozsudek „*Mahagében*“]. Soudní dvůr opakovaně vyslovil, že nárok na odpočet DPH nemůže být dotčen skutečností, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížená daňovým podvodem, o němž plátce neví nebo nemůže vědět. Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na správci daně, aby dostatečně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu (rozsudek *Mahagében*, bod 49).
128. Pokud správce daně má mít právo odmítnout nárok na odpočet, musí prokázat „zlou víru“ na straně plátce daně, tj. prokázat, nikoli pouze tvrdit či se domnívat, že kupující věděl nebo vědět mohl či měl, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu. Z výkladových stanovisek SDEU lze dovodit, že i v případě, že se prokáže podvod, má kupující nárok na odpočet daně, pokud o tomto podvodu nevěděl ani vědět nemohl (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017 – 31).
129. Dle judikatury SDEU opatření, jež mají členské státy možnost přijmout na základě směrnice o DPH k zajištění správného výběru daně a předcházení daňovým únikům, nesmí jít nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení těchto cílů. Nemohou být tedy používána způsobem, který by systematicky zpochybňoval nárok na odpočet DPH. Ve zmiňovaném rozsudku SDEU *Mahagében* soud mimo jiné konstatoval, že určení opatření, jež lze rozumně vyžadovat od osoby povinné k dani, která chce uplatnit nárok na odpočet DPH, aby se ujistila o tom, že její plnění nejsou součástí podvodu, jehož se dopustil subjekt na vstupu, závisí hlavně na okolnostech uvedeného případu. Správce daně nemůže odmítnout přiznat nárok na odpočet z důvodu, „že se osoba povinná k dani neujistila, zda vystavitel faktury na zboží, na které je uplatňován nárok na odpočet, byl v postavení osoby povinné k dani, která měla k dispozici dotčené zboží a byla schopna toto zboží dodat, a zda splnil své povinnosti ohledně podání daňového přiznání a úhrady DPH, nebo z důvodu, že uvedená osoba povinná k dani nemá kromě uvedené faktury k dispozici jiné doklady, jimiž lze prokázat, že byly tyto skutečnosti splněny, ačkoli hmotněprávní a formální podmínky upravené směrnicí 2006/112 k uplatnění nároku na odpočet byly splněny a osoba povinná k dani nemá žádné indicie odůvodňující podezření, že na straně uvedeného vystavitele došlo k nesrovnalostem či podvodu.“
130. Důležitou otázkou pro posouzení nároku žalobce na odpočet tedy je, zda věděl nebo měl vědět, že se svými nákupy účastní plnění, která jsou součástí podvodu na DPH. Vědomost žalobce je přitom třeba posoudit podle objektivních skutečností. Povinností správce daně při prokazování podvodů je prokázat objektivní skutečnosti, z nichž lze učinit závěr, že daňový subjekt minimálně věděl, nebo měl vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet daně bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci. Naopak daňový subjekt prokazuje, že

přijal veškerá opatření, která od něj bylo možné rozumně vyžadovat k ověření, že jeho plnění nepovede k účasti na daňovém podvodu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-47).

131. Obecně jsou kolotočovými podvody označovány dodávky zboží, které následují za sebou v řetězci, v němž dochází v určitém okamžiku ke krácení daně jednoduchým způsobem – daň není přiznána ani zaplacená, příslušný plátců přestává existovat nebo není k nalezení.
132. Pokud pak jde o samotný pojem „podvod na DPH“, ten je správními soudy užíván ve smyslu judikatury Soudního dvora, týkající se zneužití práva či kolotočových podvodů na DPH [rozsudky ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech Optigen Ltd. a Fulcrum Electronics Ltd. (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd. proti Commissioners of Customs & Excise, C-354/03, C-355/03 a C-484/03 Sb. rozh., s. I-483 (dále jen „věc Optigen“) a ze dne 6. 7. 2009 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL, Sb. rozh., s. I-6161, rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech Mahageben kft a Péter Dávid, C-80/11 a C-142/11]. Judikatura Soudního dvora tímto pojmem označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, který je v rozporu s účelem šesté směrnice, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Uvedené podvody mohou nabývat různých podob, ovšem ve všech případech jde v podstatě o to, že není odvedena určitá částka získaná jako DPH (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2010, č. j. 9 Afs 83/2009 – 232).
133. Pokud pak jde o otázku důkazního břemene ohledně skutečností týkajících se tvrzeného podvodu, pak platí, že o přesunu důkazního břemene na daňový subjekt, aby prokázal, že se daňového podvodu neúčastnil, nelze uvažovat (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu sp. zn. 6 Afs 170/2016 a 6 Afs 147/2016). Odpovědnost za zjištění skutkového stavu věci včetně prokázání objektivních okolností, z nichž vyplývá, že si daňový subjekt nepočínal přiměřeně obezřetně, má výlučně správce daně, a to bez ohledu na okolnost, jakou procesní taktiku své obrany daňový subjekt zvolí. Nese-li důkazní břemeno správce daně, je v oprávnění nabízet důkazy a uplatnit prostředky ke své obraně zapotřebí primárně vidět právo osoby, proti níž se řízení vede, nikoliv její důkazní břemeno. Nenabízí-li daňový subjekt možné varianty skutkového děje, může tím zjednodušit důkazní pozici správce daně. Na správci daně leží důkazní břemeno k prokázání buď vědomosti daňového subjektu o účasti na podvodu, anebo takové neobezřetnosti, že kdyby k ní nedošlo, daňový subjekt by s největší pravděpodobností rozpoznal, že se do podvodu na DPH svým jednáním zapojil a mohl by se takového zapojení vyvarovat. Budou-li závěry ohledně objektivních okolností nasvědčující tomu, že daňový subjekt o podvodu na DPH věděl nebo vědět mohl, skutkově podložené, logicky a vzájemně nerozporné a nenabízející rozumně přesvědčivé vysvětlení, správce daně důkazní břemeno unese. V opačném případě je správce daně povinen nárok na odpočet daně uznat.
134. Čím větší aktivitu (kvalifikovanou) daňový subjekt při své obraně vyvine, tím větší nároky budou kladeny na správce daně, který je povinen své dosavadní zjištění obhájit a případné vzniklé pochybnosti odstranit (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2018, č. j. 9 Afs 194/2017 – 34). Platí tedy, že zatímco uskutečnění zdanitelného plnění je povinen prokázat plátců DPH nárokuje si odpočet, případnou účast plátců na daňovém podvodu prokazuje správce daně. Daňový subjekt totiž tíží daňové břemeno pouze ve vztahu k těm skutečnostem, které je povinen uvést v daňovém přiznání, popř. v dalších

podáních (viz ust. § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb. daňový řád, ve znění pozdějších předpisů). Tvrzení svědčící o své účasti na daňovém podvodu daňový subjekt v daňových přiznáních totiž nejspíše uvádět nebude.

135. V předmětné žalobě žalobce z mnoha důvodů namítal nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného, a to především v souvislosti s tím, že se podle jednotlivých konkrétních žalobních tvrzení žalovaný nevypořádal s argumentací žalobce uplatněnou v rámci odvolání proti prvostupňovým dodatečným platebním výměrům, resp. platebním výměrům a dále také, že kromě této vady se v některých v žalobě specifikovaných případech nevypořádal správce daně prvního stupně ani s argumentací žalobce vznesenou proti výsledkům kontrolního zjištění. Některé z těchto námitek zůstaly (jak tvrdil žalobce) nevypořádány jak v rámci zprávy o daňové kontrole, tak v rámci žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného.
136. Dříve než se bude soud těmito žalobními námitkami zabývat, obecně konstatuje, že nepřezkoumatelnost správního rozhodnutí (ať již pro jeho nesrozumitelnost či pro nedostatek důvodů) je vadou natolik závažnou, ke které krajský soud přihlíží z úřední povinnosti a pro kterou by muselo být rozhodnutí postupem podle ust. § 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s. zrušeno. O nepřezkoumatelnosti rozhodnutí pro nedostatek důvodů lze hovořit v situaci, kdy se správní orgán v rozhodnutí řádně nevypořádá se všemi námitkami účastníků řízení, resp. rozhodnutí neodůvodní vůbec nebo nedostatečně vzhledem k požadavkům zákona (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2006, sp. zn. 2 As 37/2006).
137. Platí přitom, že z odůvodnění rozhodnutí musí být seznatelné, proč správní orgán považuje námitky účastníky za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti předestírané účastníkem za nerozhodné, nesprávné nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl, jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů. Z odůvodnění musí plynout vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Pokud by tomu tak nebylo, rozhodnutí by bylo nepřezkoumatelné. Drobné dílčí nedostatky odůvodnění bez dalšího nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů neznamenají. Rozhodnutí o opravném prostředku, v němž se tedy správní orgán nevypořádá se všemi námitkami, které v něm byly uplatněny, je rozhodnutím nepřezkoumatelným (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 7. 2008 sp. zn. 3 As 51/2007, ze dne 7. 9. 2011, sp. zn. 6 Ads 99/2011). Nejvyšší správní soud přitom ve své judikatuře (k tomu srov. již rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2014, č. j. 6 As 161/2013 – 25) připustil, že odvolací orgán není povinen vyčerpávajícím způsobem reagovat na každou námitku, s níž se již dříve vyrovnal prvostupňový správní orgán. Odvolací orgán může na argumentaci obsaženou v prvostupňovém rozhodnutí pouze odkázat, popř. ji rozvinout a doplnit o chybějící argumenty. Při soudním přezkumu rozhodnutí je třeba vycházet ze skutečnosti, že správní řízení (i daňové) je ovládáno zásadou jednotnosti a tedy že vydaná správní rozhodnutí obou stupňů spolu tvoří jeden celek. Případné mezery v odůvodnění rozhodnutí o odvolání, které by jinak způsobovaly jeho nepřezkoumatelnost, proto mohou zaplnit argumenty obsažené již v rozhodnutí prvního stupně (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 12. 2015, č. j. 6 As 186/2015 – 31).
138. Soud se níže vyjadřuje k jednotlivým uplatněným žalobními námitkám. Značnou část těchto námitek tvoří námitky týkající se nevypořádání se s odvolacími námitkami

žalovaným, příp. i s námitkami vznesenými v rámci vyjádření ke kontrolnímu zjištění či v rámci jiných procesních úkonů vůči správci daně (namítané pochybení ze strany žalovaného, tak také prvostupňového správce daně). Žalobce namítal v tomto směru nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí, resp. zprávy o daňové kontrole i výsledku kontrolního zjištění.

139. Uvedené námitky soud posuzuje nejprve, neboť jak ze shora již uvedeného vyplývá, nevypovídá-li se správní orgán v rozhodnutí o oprávněném prostředku se všemi námitkami, které v něm byly uplatněny, způsobuje to nepřezkoumatelnost rozhodnutí, zpravidla spočívající v nedostatku jeho důvodu [§ 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s.] – viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 7. 2008, č. j. 3 As 57/2007 – 84.
140. Ve vztahu k daňovému řízení se požadavkům na odůvodnění rozhodnutí podrobně zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 – 74. I když se tyto úvahy vztahují k předchozí právní úpravě (zákon č. 337/1992 Sb.), nynější úprava daňového řádu je obdobná, proto z těchto úvah je možné v plném rozsahu vycházet. Z uvedeného usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu vyplývá, že Česká republika je právní stát založený na úctě k právům a svobodám člověka a občana, přičemž součástí pojmu právního státu je vyloučení libovůle při výkonu veřejné moci. K tomu slouží při rozhodování o právech a povinnostech, děje-li se tak vydáváním formalizovaných individuálních aktů aplikace práva zákonem stanoveným procesním postupem, tedy i u rozhodnutí vydávaných v daňovém řízení, zpravidla odůvodnění takových aktů. Smyslem a účelem odůvodnění je především ozřejmit, proč správní orgán rozhodl, jak rozhodl, neboť jen tak lze ověřit, že důvody rozhodnutí jsou v souladu s právem a nejsou založeny na libovůli. Současné daňové řízení se vyznačuje tím, že prvoinstanční rozhodnutí v něm vydávaná nemusí být zpravidla odůvodňována, přičemž daňovému subjektu se tedy nejprve v podobě rozhodnutí o odvolání dostane (či by se mělo dostat) relativně uceleného skutkového a právního zhodnocení jeho věci. V předchozích fázích daňového řízení se mu takového zhodnocení dostává jen v omezené míře, typicky ve zprávě o daňové kontrole. V odůvodnění se musí odvolací orgán vypořádat se všemi důvody v odvolání uvedenými, přičemž se obsah odůvodnění nebude v rámci daňového řízení v podstatných rysech lišit od obsahu odůvodnění, které předepisuje správní řád. Odvolací orgán tedy prvostupňové rozhodnutí správce daně přezkoumá v první řadě v rozsahu, v jakém bylo odvoláním napadeno, přičemž je třeba, aby z něj bylo zřejmé, proč odvolací orgán nepovažoval za důvodnou skutkovou a právní argumentaci daňového subjektu a proč odvolací důvody považuje za liché, mylné nebo vyvrácené. Nestačí, pokud odvolací orgán při vypořádání se s touto argumentací pouze konstatuje, že je nesprávné, avšak neuvede, v čem (tj. v jakých konkrétních aspektech, resp. důvodech právních či případně skutkových) její nesprávnost spočívá. Lze tedy říci, že rozhodnutí odvolacího orgánu nebude možné shledat nezákonným pouze za předpokladu, že odvolací orgán v daňovém řízení přezkoumá (a správně posoudí) rozhodnutí orgánu prvoinstančního jednak v rozsahu požadovaném v odvolání, jednak i z dalších zákonem stanovených důvodů. Jedině nad rámec zákonem stanovených důvodů není odvolací orgán povinen rozhodnutí prvostupňového správního orgánu přezkoumávat. Rozsah přezkumné činnosti odvolacího orgánu předurčuje i požadavky na přezkoumatelnost jeho odůvodnění. Rozsah odvolacím orgánem provedeného přezkumu tedy musí nalézt odraz v odůvodnění jeho rozhodnutí. Stejně tak z něj musí být zřejmé, proč odvolací orgán nepovažoval za důvodnou skutkovou a právní

argumentaci daňového subjektu a proč odvolací důvody považuje za liché, mylné nebo vyvrácené.

141. Případná argumentace, že správní soud ve vztahu ke správnímu orgánu při své činnosti nahrazuje činnost správního orgánu, je lichá (viz shora citované usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 – 74).
142. Pokud pak jde o aktuální právní základ uvedených otázek, platí ve smyslu ust. § 102 odst. 3 daňového řádu, že v odůvodnění správce daně uvede důvody výroku nebo výroků rozhodnutí a informace o tom, jak se vypořádal s návrhy a námitkami uplatněnými příjemcem rozhodnutí.
143. Podle odst. 4 tohoto ustanovení platí, že v odůvodnění rozhodnutí, které bylo vydáno na základě dokazování, správce daně dále uvede, které skutečnosti má za prokázané, jakými úlohami se při hodnocení důkazů řídil, o které důkazy opřel svá skutková zjištění a jak věc posoudil po právní stránce.
144. Podle ust. § 114 odst. 2 věta první pak platí, že odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání.
145. Podle ust. § 116 odst. 2 daňového řádu platí, že v odůvodnění rozhodnutí o odvolání musí být vypořádány všechny důvody, v nichž odvolatel spatřuje nesprávnosti nebo nezákonnosti napadeného rozhodnutí.

#### *V. b) Vypořádání jednotlivých žalobních námitek*

146. V následující části soud vypořádává jednotlivé konkrétní žalobní námítky.
147. Žalobce nejprve namítal, že byl prakticky stále po celou dobu své činnosti konstantně prověřován správcem daně a totéž se dělo u společnosti OSDK, a.s. (o čemž byl žalobce informován). Žalobce měl informace od společnosti OSDK, a.s., že jsou prověřováni i dodavatelé této společnosti, přičemž žádný z kontrolních úkonů správce daně nevedl k vytyčení jakékoliv pochybnosti zásadní povahy či k neuznání deklarovaného nároku na nadměrný odpočet daně (a to ani v případě společnosti OSDK, a.s.).
148. Pokud jde o podrobnější žalobní argumentaci, soud v této části odkazuje na rekapitulaci žaloby učiněnou shora. Z této argumentace dále shrnuje, že žalobce v příloze žaloby uvedl tabulku, v níž příkladmo seřadil nejvýznamnější kontrolní úkony správce daně, které vůči němu byly učiněny a jenž se týkají zdaňovacích období v letech 2010 – 2013 a dále žalobce uvedl jako přílohu k žalobě tabulku kontrolních úkonů provedených správcem daně u společnosti OSDK, a.s. (tuto argumentaci žalobce použil již v řízení před správními orgány). Obsahem těchto kontrolních úkonů bylo detailní prověřování obchodních vztahů žalobce. V daňovém spise se nacházejí písemnosti, z nichž je patrné, že správce daně prováděl v letech 2011 – 2013 kontrolní úkony i u dodavatelů společnosti OSDK, a.s. či jiných subjektů, např. společnosti Daim, AVARRIO, s.r.o. či AA Gold Company. Z těchto skutečností žalobce dovodil, že správce daně si musel být vědom všech aspektů ekonomické činnosti žalobce, přičemž za dostačující prostředek k prověření oprávněnosti vzniku nadměrného odpočtu, a to opakovaně, sám správce daně považoval místní šetření. Žalobce navíc podotkl, že v průběhu nahlížení do správního spisu nebyly zpřístupněny všechny listiny nacházející se v daňovém spise, přičemž je pravděpodobné, že ve

vyhledávacích částech spisu mohou být přítomny další obdobné informace. Na základě provedených šetření musel správce daně disponovat dostatečným množstvím informací o činnosti žalobce, včetně jeho dodavatelsko odběratelské struktury. Jestliže v době provádění kontrolních úkonů ani správce daně nezjistil nesrovnalosti, nelze jejich zjištění či zjištění podezření požadovat po žalobci, jehož kontrolní možnosti jsou na rozdíl od možností správce daně limitované. Žalobce v této souvislosti odkázal na rozsudek SD EU Mahageben s tím, že členské státy mají povinnost ověřovat daňová přiznání osob povinných k dani a kontrolní úkony nemohou být přesouvány na daňové subjekty. Žalobce taktéž odkázal na věc rozhodnutou SD EU pod č. C-13/13, C-163/13 a C-164/13, Italmoda (dále jen „Italmoda“), konkrétně na stanovisko generálního advokáta, v němž má být uvedeno, že setrvá-li členský stát v nečinnosti, jedná v rozporu se základní logikou, protože toleruje podvodné jednání a osvobozuje ho od všech právních sankcí.

149. Daňová přiznání žalobce byla opakovaně správcem daně označena jako nedůvěryhodná, z čehož je více než zřejmé (jak tvrdil žalobce), že každé vyměření a vrácení nadměrného odpočtu daňového subjektu, kterého za dobu jeho činnosti bylo cca 40, byla vědomou a záměrnou činností správce daně, kdy nedocházelo k žádnému automatickému vyměřování daně, ale naopak správce daně musel aktivní činností u každého jednotlivého daňového přiznání deklarovat jeho správnost. Uvedené skutečnosti jsou podle žalobce zásadní pro určení toho, jakým množstvím informací v předmětných zdaňovacích obdobích disponoval, jakou jim přisuzoval váhu a zda existovaly nějaké indicie, které by měly v žalobci vyvolat podezření či pochybnost ohledně obchodního partnera společnosti OSDK, a.s. Bylo povinností žalovaného při hodnocení skutkového stavu k těmto zásadním otázkám přihlídnout a vyhodnotit je v souladu s jinými skutečnostmi, které jsou uvedeny v napadeném rozhodnutí. Žalovaný takto podle žalobce nepostupoval, přestože žalobce v rámci odvolacího řízení opakovaně uvedené skutečnosti namítal. Jestliže by žalovaný námitku řádně vypořádal, musel by dospět k závěru o její správnosti, v čehož důsledku by byl nucen změnit své hodnocení tvrzených objektivních okolností.
150. Uvedená žalobní námitka je důvodná. Žalobcem citované námitky byly uplatněny v rámci odvolání proti prvostupňovým správním rozhodnutím, a to na straně 15 – 17 druhého doplnění odvolání ze dne 6. 10. 2015, kde bylo mj. namítáno následující: Již od roku 2010 správce daně prováděl množství úkonů u žalobce, v jejichž rámci podrobně přezkoumával ekonomickou činnost žalobce, jeho obchodní partnery i zboží, se kterým bylo obchodováno, přičemž obdobná šetření byla prováděna i u společnosti OSDK, a.s. – šlo i o ověření obchodní spolupráce žalobce se společností Daim, s.r.o. Žalobce namítal, že se nejedná o žádné nahodilé či úzce zaměřené prověřování, ale o důkladné stálé prověřování ekonomické činnosti žalobce s tím, že v rámci této činnosti nebyly shledány žádné větší závady. Správce daně měl v rámci těchto informací znalosti o obchodních partnerech žalobce, vč. smluvního nastavení. Správce daně na základě těchto šetření disponoval informacemi, že jeho dodavatelé a odběratelé jsou prověřováni správcem daně s tím, že s ním komunikují, předkládají přiznání k DPH, daňové evidence a daňové doklady, že se u nich koná místní šetření, přičemž správce daně „do kříže“ prověřoval u žalobce i okolnosti týkající se jeho obchodních partnerů. Žalobce namítal, že správce daně byl podrobně informován o tom, v jakém segmentu žalobce provozuje svoji ekonomickou činnost, byla mu nastíněna struktura činnosti, vč. obchodních partnerů. Správci daně byla při všech kontrolních úkonech opakovaně nabízena možnost všestranné součinnosti, k čemuž žalobce nabízel výslech dvou pracovníků správce daně. Žalobce dále namítal, že pokud ani správce daně nebyl schopen s využitím svých pravomocí rizikovost daných

obchodů předvídat, lze to těžko požadovat po žalobci. Na straně 30 – 32 posledně citovaného doplnění odvolání proti prvostupňovým správním rozhodnutím žalobce také dále poukazoval na časový a věcný rozsah konkrétních úkonů správce daně v období od 4. 10. 2010 do 16. 5. 2013, přičemž uváděl duplicitu otázek správce daně uplatněných u těchto kontrolních úkonů a v rámci daňové kontroly.

151. Soud zjistil, že ve správním spise je pak založeno i více podání žalobce argumentující obdobným a podrobnějším způsobem jako 34 stránkový výčet skutečností, na které se správce daně podle žalobce tázal ve výzvě opakovaně a které již byly předmětem předchozích úkonů či postupů při správě daní. Soupisem konkrétních případných úkonů správce daně u žalobce i u společnosti OSDK, a.s. argumentoval žalobce opakovaně, ať již ve vyjádřeních k výsledku kontrolního zjištění, tak kromě rámce samotných odvolání i v přílohách odvolání proti prvostupňovým správním rozhodnutím. Jednu z těchto listin učinil žalobce součástí příloh žaloby.
152. V odvoláních žalobce poté pokračoval argumentací, že není pravdivé tvrzení správce daně, že nebyly detailně prověřovány obchodníci na pozicích B, C a D, resp. že je evidentní, že správce daně prověřoval OSDK, a.s., tedy mu byli zřejmí její dodavatelé a záznamní povinnosti. Žalobce namítal, že porušením povinností správce daně nemohly žalobci vzniknout pochybnosti ohledně žalovaným dovozované známosti o podvodu. Žalobce také namítal, že rozsah, délka, intenzita a zaměření kontrolních úkonů z let 2010 – 2014 odpovídala daňové kontrole. Na straně 6 – 7 třetího doplnění odvolání proti prvostupňovým správním rozhodnutím žalobce doplnil, že v letech 2011 – 2013 probíhaly kontrolní úkony i u dodavatelů společnosti OSDK, a.s. či u jiných subjektů, např. společnosti Daim, a.s., AVARRIO, s.r.o. či AA Gold Company.
153. Žalobce dále namítal, že z daňového spisu je patrné, že žalobce byl správcem daně v rámci analýzy jeho daňových přiznání opakovaně kvalifikován jako daňový subjekt, u kterého je třeba provést další šetření. Je to zřejmé z písemností nazvaných „Informace o rizikových faktorech DAP DPH“. Žalobce poukazoval na konkrétní listiny, z nichž mj. vyplývá označení žalobce jako nedůvěryhodné, s tím, že pro rizikové kombinace bylo třeba ověřit dodavatele, oprávněnost uplatnění osvobození od daně u dodání zboží aj. Žalobce namítal, že správce daně si byl vědom všech aspektů ekonomické činnosti žalobce a tyto rovněž aktivně prověřoval. Za dostačující prostředek prověření potom správce daně považoval místní šetření. Jelikož žalobce nedostal oprávnění nahlédnout do vyhledávacích částí příslušného správního spisu, předpokládá, že obdobných informací je zde založeno vícero, na což usuzuje z důvodů opakovaných kontrolních úkonů.
154. Žalobce namítal, že pokud jde o zdaňovací období let 2010 – 2013, správce daně musel disponovat dostatečným množstvím informací o činnosti žalobce, vč. jeho dodavatelsko odběratelské struktury. V rámci doplnění odvolání žalobce v příloze připojil tabulku kontrolních úkonů provedených správcem daně u žalobce a příkladný výčet nejvýznamnějších kontrolních úkonů v další příloze (obdobně jako v žalobě).
155. Na uvedené námitky nebylo v rámci žalobou napadeného rozhodnutí žádným konkrétním způsobem reagováno. Za tohoto stavu se jedná o vadu žalobou napadeného rozhodnutí ve smyslu shora citované judikatury (zejména usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 – 74, či rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 7. 2008, č. j. 3 As 51/2007 – 84). Shora nastíněný rozsah námitek uplatněných v průběhu daňového řízení navíc zcela jasně vypovídá o významu,

který této námitce žalobce přisuzoval. Je nutno konstatovat, že se nejedná o marginální či nevýznamnou námitku, která zůstala žalovaným nevypořádána.

156. Jak bylo shora řečeno, soud není v řízení podle soudního řádu správního povolán k nahrazování činnosti žalovaného – v tomto případě i prvostupňového správce daně. Jak totiž vyplývá ze zprávy o daňové kontrole, nebylo na uvedené námitky žalobce reagováno v dostatečném rozsahu ani v jejím rámci. Ve zprávě o daňové kontrole je pouze konstatováno, že u žalobce měly probíhat jednoduché úkony v rámci postupu k odstraňování pochybností, že neměli být detailně prověřováni partneři na pozici B, C, D (toto tvrzení žalobce v odvolání navíc konkrétně a rozsáhle napadá), dále je ve zprávě konstatováno, že i u společnosti OSDK, a.s. byly prováděny úkony v rámci postupu k odstranění pochybností, z čehož bylo dovozeno, že se žalobce nemohl cítit být ujišťován správcem daně, že společnost OSDK, a.s. plní daňové povinnosti. Ve zprávě o daňové kontrole je dále uvedeno, že ve vztahu k namítaným úkonům se nikdy nejednalo o daňovou kontrolu; z toho nelze dovodit, že by předchozí správce daně nikdy nezpochybnil činnost daňového subjektu; dále bylo rovněž konstatováno, že daňovým šetřením korporací popsaných v příloze č. 2 a č. 3 k výsledku kontrolního zjištění jsou uvedeny subjekty, které správce daně identifikoval na jednotlivých pozicích v rámci obchodního řetězce, přičemž z těchto příloh má být zřejmé, kteří místně příslušní správci daně subjektům na pozici B, C a D -prováděli řadu daňových šetření.
157. Jak soud uvedl shora, podobná žalobní argumentace, jaká je nyní řešena soudem, byla uplatňována již v předchozí části daňového řízení před vypracováním zprávy o daňové kontrole. Především je pak nutno připomenout povinnosti odvolacího orgánu rozhodujícího podle daňového řádu, jak jsou popsány shora a jak vyplývají z citované judikatury. V dalším řízení bude povinností žalovaného vypořádat předmětné námitky (i přes jejich rozsáhlost), neboť daňový subjekt má právo na svoji obranu uvádět i rozsáhlejší argumentaci, přičemž tato zcela odpovídá i rozsáhlosti popisu skutečností uvedených správcem daně ve výsledku kontrolního zjištění a ve zprávě o daňové kontrole a počtu zdaňovacích období, o nichž bylo rozhodováno. Nejedná se měřeno touto optikou o žádný šikanózní výkon práva žalobce, ale o konkrétní námitky reagující přiměřeným způsobem na množství správcem daně tvrzených skutečností (např. zpráva o daňové kontrole včetně příloh byla vyhotovena v rozsahu celkem 439 stran). Uvedená žalobní námitka je důvodná.
158. Žalobce dále namítal, že výsledek kontrolního zjištění a zpráva o daňové kontrole obsahuje v porovnání s žalobou napadeným rozhodnutím rozporná východiska a závěry žalovaného ohledně ekonomické činnosti žalobce. Tato ekonomická činnost byla zpochybňována ve výzvě k prokázání skutečností, ve výsledku kontrolního zjištění, ve zprávě o daňové kontrole, ovšem tento právní závěr žalovaný v napadeném rozhodnutí nerozvíjí, resp. netvrdí, že by zde byl účelový řetězec sloužící k vylákání odpočtu na DPH, že by byl žalobce spoluorganizátorem a že by podstata činnosti řetězce spočívala v tom, že žalobce přemění MSDK na investiční kov, který doveze zpět do ČR a zde je zpět přeměněn na MSDK a znovu vyvezen. Žalobce namítal, že skutková východiska správce daně prvního stupně jsou jiná, než jak je prezentuje žalovaný, ač ten na zprávu o daňové kontrole v napadeném rozhodnutí odkazuje. Žalobci tak není zřejmé, co považuje žalovaný v dané věci za prokázané a co nikoliv, přičemž z tohoto důvodu považuje žalobou napadené rozhodnutí žalovaného za nepřezkoumatelné. K této námitce uvádí soud následující.

159. Ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 23. 9. 2014, č. j. 200020/14/4000-17201-506413 byl žalobce vyzván (kromě jiného) k prokázání, že zdanitelná plnění uvedená v této výzvě přijal v rámci ekonomické činnosti ve smyslu ust. § 5 zákona o DPH, přičemž žalobce měl mj. prokázat smysl a podstatu skrytého podnikatelského uskupení označovaného správcem daně jako „Konzern Hmoždanská“ dále byl vyzván k prokázání, přijetí plnění v rámci běžné ekonomické činnosti a k prokázání ekonomických, obchodních či technologických důvodů vytváření slitků.
160. Ve výsledku kontrolního zjištění jsou uvedeny skutečnosti, na které poukazuje žalobce a dále je zde také uvedeno, že správce daně dospěl k závěru, že ekonomické opodstatnění pro samotnou komoditu MSDK, se kterou je obchodováno, správce nenalezl. Na žalobcem poukazované str. 94 zprávy o daňové kontrole je rekapitulováno, že správce daně ve výsledku kontrolního zjištění nepochybně činnost daňového subjektu jako takovou. Žalobce totiž od počátku namítá, že jeho činnost je prováděna tak, aby splňovala předpoklady pro to, aby byla považována „za ekonomickou činnost“, vč. zahájení podnikatelské činnosti a budoucích podnikatelských záměrů. V rámci daňové kontroly žalobce několikrát správci daně popisoval model obchodní činnosti s rychloobrátkovým zbožím, přičemž správce daně tomuto principu rozumí. Stejně tak správce daně aproboval i podnikatelské záměry žalobce jako navyšování základního kapitálu či výstavba rafinérie, proto je dále ve zprávě o daňové kontrole uvedeno, že správce daně nepochybně výkon ekonomické činnosti žalobce, proto např. není nutné, aby veškeré podklady k záměrům byly ze strany žalobce dokládány. Jak však uvedl správce daně na str. 97 zprávy o daňové kontrole, veškeré tyto skutečnosti nevyvrací závěry uvedené ve výsledku kontrolního zjištění o tom, že daňový subjekt měl či mohl vědět, že se účastní podvodu na dani z přidané hodnoty. Na str. 106 a 107 zprávy o daňové kontrole správce daně uvádí, že účelem obchodního řetězce s MSDK bylo zejména čerpat odpočty na DPH. Správce daně vyhodnotil, že jednotlivé provedené obchodní případy se uskutečnily, zboží skutečně existovalo. Z vytvořeného modelu řetězce a charakteru subjektu do něho zapojených, pokračuje správce daně, je zřejmé, že tento obchodní řetězec, aby byl funkční, musí mít organizátora, přičemž OSDK, a.s. a VSDK jsou subjekty, které v rámci obchodního řetězce vykazují při obchodu s MSDK největší odpočty na DPH. Ze shromážděných důkazů a struktury vytvořeného obchodního řetězce je zřejmé, že se nemohlo jednat o jediného organizátora, ale o organizátory dva – OSDK, a.s. a VSDK. OSDK, a.s. řídilo část řetězce s MSDK a VSDK část řetězce spojeného s vývozem do třetích zemí nebo dodáním do jiného členského státu a přeměnu MSDK na investiční zlato a stříbro. Pozice organizátora, uvádí správce daně, předpokládá určité „podnikatelské“ zázemí, know-how a finanční zdroje. Korporace na pozicích B a C vzhledem ke svému charakteru tyto předpoklady neměly, a proto nemohly obchodní řetězec za účelem získání DPH koordinovat. Z podnikatelského zázemí VSDK a OSDK, a.s. je podle správce daně zřejmé, že jen tyto dva subjekty technicky a materiálně mohly řídit daný obchodní řetězec, byť byl tento převážně financován z nadměrných odpočtů vyplácených správcem daně.
161. V rozsáhlých námitkách obsažených jak v námitkách proti výsledku kontrolního zjištění, tak v odvolání proti prvostupňovým správním rozhodnutím žalobce tyto závěry napadal. Žalovaný v rámci žalobou napadeného rozhodnutí k dané otázce uvedl skutečnosti shrnuté shora v odstavcích 81 až 88. Dále žalovaný uvedl, že dává žalobci za pravdu v tom, že nebylo prokázáno jakékoliv spoluorganizátorství podvodu ze strany žalobce, ani skutečnost, že byl podvod financován z nadměrných odpočtů. Žalovaný dodal, že závěr odvolacího orgánu o účasti žalobce na podvodu DPH nebyl na této tezi nijak vystavěn.

Žalovaný neklade žalobci jakkoliv k tíži souvislosti např. s přímou organizací podvodu na DPH nebo s financováním tohoto podvodu. Dále žalovaný uvedl, že se se správcem daně v tomto hodnocení neztotožňuje, ovšem platí závěry, že žalobce se zapojil do transakcí zasažených podvodem na DPH, o tomto zapojení vědět měl a mohl. Žalovaný dodal, že pro existenci podvodu na DPH není základní podmínkou identifikovat organizátora, či spoluorganizátora podvodu, či determinovat, jakým způsobem je řetězec korporací financován, resp. kdo za financováním řetězce stojí. Žalovaný uvedl, že nárok správce daně v posuzované věci je zřetelný a poukázal na text ze str. 96 zprávy o daňové kontrole, kde je uvedeno, že daňový subjekt neprokázal, že mu vznikl nárok na odpočet daně v souladu s ust. § 72 a násl. ZDPH, neboť měl a mohl vědět, že přijal zdanitelná plnění zatížená podvodem na DPH.

162. K této žalobní námitce uvádí soud následující. Je pravdou, že vzhledem k rozsáhlejší argumentaci správce daně týkající se žalobcem poukazovaných tvrzení a její opuštění v rozsahu shora zaznačeném žalovaným v rámci odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí by bylo přehlednější, pokud by žalovaný shrnul, jaké všechny skutečnosti, které správce daně v rámci prvostupňového správního řízení vzal za prokázány, již podle názoru odvolacího orgánu neplatí. Jsou to skutečnosti, na které poukazuje žalobce v žalobě. Není zcela zřejmé, zda byly opuštěny všechny teze prvostupňového správce daně, na které žalobce v tomto žalobním bodě odkazuje. S ohledem na tyto skutečnosti a s ohledem na rozsah předmětné věci by bylo v dalším řízení nanejvýš vhodné, aby žalovaný přehledně shrnul, jaké všechny skutečnosti považuje za prokázané a jaké nikoliv.
163. Žalobce dále namítal, že nesouhlasí se závěrem žalovaného týkajícím se fungování podvodu. Zpráva o daňové kontrole i výsledek kontrolního zjištění je založen na tvrzení, že v dané věci docházelo ke koloběhu zboží. Jelikož v dané věci je klíčové určení, že došlo k daňovému podvodu, namítl žalobce v odvolání, že toto tvrzení správce daně nevyplývá z důkazů, které jsou obsaženy ve spise. Žalobce namítal, že žalovaný se s námitkou „vypořádal“ pouze tak, že konstatoval, že není úkolem žalovaného prokázat, jakým způsobem byl spáchán podvod, ale že musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech měl tento podvod spočívat. Žalobce namítal, že právě na nedostatečně zjištěné skutkové okolnosti, resp. na fakt, že tvrzení správce daně uvedená ve zprávě o daňové kontrole nevycházejí z důkazů obsažených ve spise, poukazoval ve svých odvolacích námitkách. Uvedené tvrzení žalovaného proto nelze podle žalobce za vypořádání námitky považovat. Žalovaný v bodě 34 napadeného rozhodnutí sám uvádí pochybnosti ohledně zjištěného řetězce. Žalobce považuje domnělý řetězec za čistě vykonstruovaný, nezobrazující pravdivě ani jednotlivé obchodní případy, ani jednotlivá zdaňovací období; jedná se o čistě schematický náskrt, stejně jako je čistě schematický popis jednotlivých „pozic“ dodavatelů a odběratelů, uvedených v bodech 29 – 46 napadeného rozhodnutí. Žalobce namítá, že z judikatury SD EU však vyplývá, že musí být postaveno najisto, zda plnění, pro které daňový subjekt požaduje uznání nároku na odpočet DPH na vstupu, bylo součástí podvodu. Žalovaný proto podle žalobce nevypořádal jeho námitku ohledně zjištění skutkového stavu věci, tak jak bylo třeba, v napadeném rozhodnutí absentuje řádné zjištění skutkového stavu, na jehož základě by bylo postaveno najisto, že ve zdanitelných plněních, která předcházela jednotlivým zdanitelným plněním přijatým žalobcem, v jednotlivých obdobích došlo k daňovému podvodu.

164. V souvislosti s touto námitkou žalobce nastínil podstatu své ekonomické činnosti (což opakovaně a podrobně činil i v rámci daňového řízení). Uvedené skutečnosti jsou popsány shora. Z této žalobcovy argumentace soud shrnuje, že žalobce se podle svých tvrzení zabýval ekonomickou činností ve smyslu ZDPH, nákupem a prodejem materiálu s obsahem drahých kovů. Žalobce zpracoval obchodní plán, jenž obsahoval všechny rozhodné skutečnosti, byla navázána spolupráce se společností OSDK, a.s. a jedním z opatření za účelem prověření tohoto partnera bylo členství p. M. starším v dozorčí radě této společnosti. Žalobce se snažil zajistit dodávky materiálu od subjektů ze zahraničí, proto zahájil rozsáhlé a nákladné vyhledávání dodavatelů a obchodních partnerů v Evropě, Africe, vč. jednání o nákupu naleziště zlata v Arménii, stavby rafinérie či akvizici jednoho obchodníka na trhu. Uvedené skutečnosti žalobce dokládal v rámci daňového řízení. V březnu 2014 bylo obchodování se společností OSDK, a.s. ukončeno z důvodu zhoršení spolupráce. Se společností OSDK, a.s. bylo uzavřeno několik smluv, žalobce znal výrobní proces a mohl si ověřit, že stavby MSDK skutečně probíhají. Z tvrzení a z předložených důkazů podle žalobce jednoznačně vyplývá povaha jeho ekonomické činnosti, která se nijak neodlišovala od jakékoliv jiné činnosti vykonávané jinými obchodníky. Z nastavení obchodních vztahů žalobce je dle něj seznatelné, že tento se primárně orientoval na export, resp. dodání zboží do jiného členského státu EU, což je činnost, při které vznikají nadměrné odpočty. Žalobce nebyl žádnou „papírovou“ společností, ale běžně fungujícím subjektem, který pro výkon své činnosti mj. zaměstnával tři desítky zaměstnanců. K uvedené námitce uvádí soud následující.
165. Na str. 7 – 9 druhého doplnění odvolání proti prvostupňovým správním rozhodnutím žalobce konkrétně rozporoval tvrzení obsažená ve výsledku kontrolního zjištění, spočívající v závěrech, že správce daně provedenou kontrolou zjistil, že v rámci obchodního řetězce se nejvýznamnější obchodníci s drahými kovy vyskytují na pozici jak dodavatele, tak odběratele s různými komoditami drahých kovů, což vede správce daně k závěru, že dochází ke koloběhu zboží (drahé kovy), při tomto koloběhu zboží je nutné obchodovat s čistými kovy – stříbro, zlato apod., aby mohl vzniknout MSDK, dále k tvrzení správce daně: „k otázce tzv. koloběhu zboží uvedeného na str. 77 VKZ (pozn. soudu – výsledek kontrolního zjištění) správce daně uvádí, že při koloběhu zboží je nutno obchodovat s čistými kovy - stříbro, zlato apod., aby mohl vzniknout MSDK, protože se jedná o vědomě vytvářenou komoditu, nikoliv o komoditu, která přestala plnit svůj původní účel“ a na tvrzení, že správce daně ve VKZ popsal na základě získaných důkazních prostředků skutkový stav, zmapoval tok MSDK, kdy korporace na pozici B dodávají k analýze OSDK, a.s. MSDK, aniž by znaly ryze dodávaného materiálu, že správce daně dále k námitce žalobce, že závěr, kdy je nutné nejprve obchodovat s čistými kovy – stříbro, zlato apod., aby mohl vzniknout MSDK, je nepřezkoumatelný, uvedl správce daně ve výsledku kontrolního zjištění, že vychází ze zjištění učiněných v rámci daňové kontroly. Dále žalobce napadal závěry správce daně ve výsledku kontrolního zjištění, že při snaze zmapovat tok zboží MSDK od jeho vzniku přes následnou rafinaci na zlato a stříbro se správci daně nepodařilo v České republice identifikovat konečného příjemce zlata a stříbra. Žalobce dále brojil proti úvaze správce daně, že má právo na úvahu týkající se zjištění, že při snaze zmapovat tok zboží MSDK od jeho vzniku přes následnou rafinaci na zlato a stříbro se správci daně nepodařilo identifikovat v České republice konečného příjemce zlata a stříbra, a to na základě zjištěných faktů a že tato jsou v souladu s příslušnými ustanoveními daňového řádu. Žalobce dále rozporoval zjištění správce daně ve výsledku kontrolního zjištění, že v rámci popsání obchodního řetězce

týkajícího se investičního zlata a stříbra a také MSDK správce daně detekoval nekontaktní a nespolupracující osoby, že korporace v rámci jednotlivých obchodních řetězců nejsou všeobecně známými obchodníky se zlatem, že v rámci podaných daňových přiznání na DPH vykazují tuzemská uskutečnění a přijatá zdanitelná plnění, kdy ve většině případů vzniká nízká daňová povinnost, která ve většině případů nebyla správci daně uhrazena, že pokud správce daně u těchto korporací zahájil řízení (popř. daňovou kontrolu) přestala daná korporace spolupracovat a výsledkem bylo ukončování podnikatelské činnosti a změna statutárního orgánu a rozporoval tvrzení, že z vyhodnocených důkazních prostředků vyplynulo, že subjekty zúčastněné v obchodním řetězci měly přiděleny jednotlivé pozice, které v průběhu jednotlivých období měnily tak, aby správci daně nevznikla pochybnost o důvěryhodnosti jednotlivých subjektů zapojených v řetězci.

166. Žalobce vůči těmto závěrům správce daně obsaženým ve výsledku kontrolního zjištění konkrétně namítal, že jím popsany závěr o tzv. koloběhu zboží (drahé kovy) je nepřezkoumatelný, neboť absentuje přezkoumatelná správní úvaha, jaké důkazy správce daně k této úvaze vedou a žalobce proto požádal správce daně, aby svoji úvahu doplnil. Na to bylo správcem daně ve zprávě o daňové kontrole pouze uvedeno, že k otázce tzv. „koloběhu zboží“ správce daně uvádí, že při koloběhu zboží je nutno obchodovat s čistými kovy – stříbro, zlato apod., aby mohl vzniknout MSDK, protože se jedná o vědomě vytvářenou komoditu, nikoliv o komoditu, která by přestala plnit svůj původní účel. Žalobce namítal, že to byl právě správce daně, kdo v rámci daňového řízení přišel se skutkovou verzí, že docházelo ke koloběhu zboží, a proto je to on, kdo by měl ničím nedoložené tvrzení prokázat důkazními prostředky, které budou obsaženy v daňovém spise. Správní úvaha v tomto směru je nepřezkoumatelná, nekonkrétní a neověřitelná z důkazů založených ve správním spise.
167. Žalobce namítal, že v rámci daňového řízení není prostor, aby správce daně jakkoliv mlžil či se snažil nedostatky skutkové verze kamuflovat obecnými odkazy na údajná fakta či „skutečnosti vyplývající z VKZ“ či na „zjištění učiněná v rámci daňového kontroly“. Je právem daňového subjektu, aby na své konkrétní dotazy ohledně skutkové verze správce daně a na zcela konkrétní žádosti o doplnění správní úvahy obdržel konkrétní odpovědi, což se nestalo. Žalobce požadoval, aby správce daně specifikoval, o jaké důkazní prostředky své úvahy opírá, žádal vysvětlení, zda správcem daně zjištěným skutkovým stavem je „tok“ zboží od společnosti, které správce daně nazývá korporací na pozici B přes korporace na pozici A do společnosti OSDK, a.s.; pokud by tomu tak bylo, pak žalobce nerozumí, jak by mohl skutečnosti týkající se dodavatele dodavatele jeho dodavatele zjistit.
168. Žalobce rovněž požadoval vysvětlení, z jakého důvodu je pro „zmapování toku zboží MSDK“ určující, jeho konečný příjemce v České republice. Žalobce vznesl dotaz, zda takovému závěru má rozumět tak, že správce daně nijak nepočítal s variantou, že s předmětným zbožím je obchodováno mimo Českou republiku. V tomto případě žalobce vznesl námitku, že mu není zřejmé, jak správce daně posoudil jeho obchodní případy, ve kterých prokazatelně došlo k dodání do jiného členského státu EU, resp. k vývozu zboží. Žalobce rovněž požadoval vysvětlení pojmu „konečný příjemce“ a proč je tento příjemce určující pro obchodování s drahými kovy. Žalobce namítal, že opakovaně uváděl, že podstatou obchodování s drahými kovy je jejich „permanentní“ oběh.
169. Žalobce požadoval, aby daňové orgány specifikovaly „zjištěná fakta“, přičemž dodal, že shodnou otázku položil správci daně již při projednání zprávy o daňové kontrole a

požadoval vysvětlit, z čeho „zjištěná fakta“ (např. odkazem na konkrétní listiny či příslušné číslo strany zprávy o daňové kontrole) vyplývají. Ze strany správce daně se žalobci dostalo pouze vysvětlení, že „zjištěná fakta“ jsou podrobně popsána ve VKZ a žalobce se s nimi seznámil. Takovou vyhybavou odpověď považuje žalobce za svědčící tomu, že se žádná taková „fakta“ nenachází ve správním spise.

170. Žalobce dále v citované části odvolání proti prvostupňovým správním rozhodnutím namítal ve vztahu k závěru správce daně, že v rámci popsaného obchodního řetězce týkajícího se investičního zlata a stříbra, tak i MSDK, správce daně detekoval nekontaktní a nespolupracující osoby, že požadoval, aby správce daně doložil, na základě jakých důkazů, které jsou obsaženy v daňovém spise, k těmto prezentovaným závěrům dospěl. Žalobce namítal, že například údaje, které správce daně v přílohách prezentuje ohledně společnosti BLARICUM, SE, REVILEO – TRADE, LIVERDE, CAMALIN, DERLISED, Automotive Products, daňový spis neobsahuje. Z jakýchsi shrnutí správce daně není možné ověřit jejich správnost. Žalobce namítal, že z jeho pohledu jde o procesní obranu a zásadní požadavek. Žalobce dále požadoval, aby správce daně specifikoval, kdo je všeobecně známým obchodníkem se zlatem, jak správce daně uvádí a na základě jakých kritérií k tomuto hodnocení dospěl. Žalobce rovněž požadoval, aby správce daně specifikoval, u kterých společností došlo k tomu, že vykazují tuzemská uskutečněná přijatá zdanitelná plnění, kdy ve většině případů vzniká nízká daňová povinnost, která ve většině případů nebyla správci daně uhrazena a pokud správce daně u těchto korporací zahájil řízení, přestala korporace spolupracovat a výsledkem bylo ukončování podnikatelské činnosti a změna statutárního orgánu. Žalobce dále požadoval specifikaci, z jakých důkazních prostředků vyplývají zjištění správce daně, že by subjekty zúčastněné v obchodním řetězci měly přiděleny jednotlivé pozice, které se v průběhu jednotlivých období měnily. Žalobce rovněž požadoval, aby správce daně v tomto směru provedl správní úvahu, neboť pro žalobce je tato informace nová. Žalobce v daňovém spise nenalezl žádné důkazy, proto se k tomuto tvrzení nemohl vyjádřit.
171. K této námitce uvádí soud následující. Pokud jde o reakci žalovaného v žalobou napadeném rozhodnutí na uvedené žalobní námitky, pak na str. 14 – 19 tohoto rozhodnutí jsou shrnuty skutečnosti, které byly opakovaně uváděny ve zprávě o daňové kontrole i ve výsledku kontrolního zjištění. Z obsahu žalobou napadeného rozhodnutí vyplývá, že se žalovaný s žádnou ze shora citovaných konkrétních námitek nijak nevypořádal. To stejné platí i o námitce žalobce uplatněné v druhém doplnění jeho odvolání proti prvostupňovým správním orgánům, týkající se závěrů správce daně, že drahé kovy (pozn. soudu: zřejmě investiční zlato) jsou následně v rámci řetězce využívány při výrobě MSDK. Uvedenou úvahu správce daně prvního stupně učinil součástí popisu tvrzeného podvodného jednání v rámci zprávy o daňové kontrole, přičemž žalobce požadoval vylíčit, na základě jakých důkazů k tomuto zjištění správce daně dospěl. V žalobou napadeném rozhodnutí není zřejmé, zda žalovaný na uvedeném zjištění správce daně prvního stupně setrval, či zda jej a jak přehodnotil.
172. V rámci druhého doplnění odvolání proti prvostupňovým správním orgánům žalobce brojil proti tvrzení správce daně, že u odběratelů investičního zlata a stříbra byly odhaleny řady nesrovnalostí. Žalobce požadoval sdělení, o jaké nesrovnalosti se má jednat s tím, že je přesvědčen, že žádné neexistují. Žalobce dále namítal, že „model“ odběratelů žalobce popsaný ve výzvě k prokázání skutečností a zopakovaný ve výsledku kontrolního zjištění a ve zprávě o daňové kontrole je nesprávný, neboť vychází z nesprávných informací,

přičemž žalobce poukazoval na čtvrté a páté vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, kde se nachází obsáhlé vyjádření s nákresy doplněnými skutečnými čísly (objem dodaného materiálu, objem plateb za zdaňovací období aj.). Žalobce tím chtěl prokázat, že tvrzenému „kolotočovému podvodu“ tak, jak byl nastíněn správcem daně, nemohlo docházet.

173. K otázce nesrovnalostí detekovaných správcem daně prvního stupně se žalovaný nevyjádřil, pokud jde o model řetězce, žalovaný, jak již bylo shora uvedeno, zopakoval v napadeném rozhodnutí shrnující skutečnosti dříve již prezentované ve výsledku kontrolního zjištění i ve zprávě o daňové kontrole a dále doplnil, že není úkolem správce daně prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, ale v daňovém řízení musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Skutkové okolnosti podvodu na DPH měly být podle názoru žalovaného beze zbytku popsány.
174. Uvedené námitky žalobce (zejména pak jejich druhá část) ovšem rozporovaly konkrétní skutkové okolnosti daňového podvodu, jak byl popsán ve zprávě o daňové kontrole a předtím ve výsledku kontrolního zjištění. V rámci druhého doplnění odvolání proti prvostupňovým správním rozhodnutím žalobce také namítal vnitřní rozpornost a nelogičnost popisu údajného podvodu na DPH a uváděl, že k výsledku kontrolního zjištění namítal, že správce daně při konstruování řetězce nezohlednil, že se jednotlivé nákupy slitiny a prodeje investičního zlata odehrávaly v jiných zdaňovacích obdobích a v jiném množství.
175. Žalobce rovněž žádal vysvětlit, z jakého důvodu správce daně prvního stupně dospěl k závěru, že žalobce v jisté části řetězce umožnil při pořízení obchodovaného zboží čerpat odpočet DPH; čerpání nadměrného odpočtu je obecně možné pouze v případě dodání zboží do jiného členského státu, resp. vývozu; v daném případě to byl žalobce, kdo zboží nakoupené od společnosti OSDK, a.s. dodal do jiného členského státu a tudíž požadoval úhradu již zaplaceného DPH. Žalobce žádal sdělit, jakým daňovým subjektů umožnil čerpat odpočty na DPH. Rovněž na tuto námitku nebylo ze strany žalovaného konkrétně reagováno; jedná se především o námitku žalobce týkající se údajné rozpornosti a nelogičnosti podvodu popsaného ve výsledku kontrolního zjištění a ve zprávě o daňové kontrole, přičemž vůči závěrům správce daně prvního stupně žalobce použil rozsáhlejší argumentaci (ovšem odpovídající rozsahu zjištění). V rámci druhého doplnění odvolání proti prvostupňovým správním rozhodnutím žalobce rovněž konkrétně a s podrobnou argumentací rozporoval správcem daně prvního stupně prezentovaný model obchodování, přičemž argumentoval, že takový model není ve skutečnosti realizovatelný. Žalobce mj. konkrétními tvrzeními vyvracel zjištění správce daně, že zboží bylo vráceno zpět do řetězce. Rovněž na tuto poměrně obsáhlou argumentaci nebylo žalovaným konkrétně reagováno jinak, než v rámci shora popsaného. Námitky obdobného charakteru týkající se správcem daně zjištěného řetězového obchodu uplatnil žalobce navíc i v rámci třetího doplnění odvolání proti prvostupňovým správním rozhodnutím.
176. Na uvedené námitky nebylo žalovaným konkrétně reagováno, ač se jedná o skutečnosti, se kterými pracoval správce daně prvního stupně jako s prokázanými, na základě nichž popsal skutkové okolnosti tvrzeného daňového podvodu. Žalovaný na uvedené námitky konkrétně nereagoval, příp. neuvedl, že by s těmito závěry správce daně prvního stupně nesouhlasil (obdobně jak se tomu stalo u původně tvrzené verze, že žalobce byl organizátor, resp. spoluorganizátor podvodu).

177. V rámci řešeného žalobního bodu žalobce dále (jak je již shora uvedeno) ve stručnosti nastínil podstatu své ekonomické činnosti. Tato část žaloby neměla explicitně povahu žalobních bodů, ale dokreslovala shora uvedené řádně uplatněné žalobní námitky. Soud se jí proto samostatně nezabývá.
178. Žalobce dále namítal absenci odpovědnosti za tvrzený podvod na DPH, a to nejprve ve vztahu k nedoložení existence objektivních okolností žalovaným.
179. Žalobce konkrétně namítal, že žalobou napadené rozhodnutí žalovaného obsahuje úvahy týkající se zjištění, že obchodní transakce ve správcem daně tvrzeném řetězci neodpovídají obchodním transakcím běžným, přičemž žalobce namítal, že uvedené závěry jsou nepřezkoumatelné, neboť nejprve by muselo být postaveno najisto, jaké jsou znaky běžných obchodních transakcí, jaké jsou obchodní znaky obchodních transakcí žalobce (nikoliv však jen žalovaným vybrané, ale všechny) a zda se jedná o běžné obchodní transakce v rozhodném období a na relevantním trhu. Žalobce poukazoval na závěry žalovaného v tomto směru uvedené v odstavci 49 a 51 žalobou napadeného rozhodnutí.
180. K této námitce krajský soud uvádí, že v poukazovaných bodech napadeného rozhodnutí žalovaného došlo k určité sumarizaci předchozího textu – odstavců 29 - 48, v nichž žalovaný popisoval existenci daňového podvodu. Podle názoru soudu lze z předchozího textu – odstavců 29 - 48 zjistit, jaké důvody uvádí žalovaný pro konstatování toho, že zjištěné obchodní transakce neodpovídají běžným obchodním transakcím. Ovšem především je nutno poukázat na skutečnost, že popsání a dovození skutečností žalobce rozporoval, jak je uvedeno v rámci řešení předchozích žalobních bodů. Bez toho, aniž by byly vypořádány námitky žalobce, týkající se popsání řetězce, není možné označit uvedené tvrzení i za zcela přezkoumatelné. Podrobnější popisy, vč. podrobnějších závěrů z nich vyplývajících obsahuje např. výsledek kontrolního zjištění i zpráva o daňové kontrole (nenalezení ekonomického opodstatnění pro komoditu MSDK, s níž bylo obchodováno, v rámci daňového řízení bylo zadáno vypracování znaleckého posudku, jenž mj. odpovídal na otázky obchodních zvyklostí v obchodu se zlatem; znalecký posudek byl přitom zadán z důvodu, že správce daně uvedl, že nedisponuje informacemi a znalostmi v oboru obchodu s drahými kovy, a proto si hodlal základní informace opatřit prostřednictvím znaleckého posudku). Nicméně ze shora poukazovaného popisu skutečností, na jejichž základě žalovaný dospěl k závěru o neobvyklosti či neběžnosti obchodní transakce, lze dospět k závěru, že žalovaným popsání znaky tento považuje za znaky neodpovídající běžné obchodní transakci. Logicky dovozeno, pokud by se takové znaky v obchodních transakcích neobjevovaly, k uvedenému závěru o jejich neobvyklosti by žalovaný zřejmě nedospěl.
181. Žalobce dále namítal, že v žalobou napadeném rozhodnutí zcela absentuje zhodnocení skutečností, které podle žalobce svědčí o nesprávnosti závěrů žalovaného uvedených v odstavci 50 žalobou napadeného rozhodnutí. Z něho je patrné, že správce daně tíží důkazní břemeno ohledně prokázání objektivních okolností svědčících, že přijaté zdanitelné plnění je součástí daňového podvodu a že o této skutečnosti daňový subjekt věděl nebo vědět mohl a měl. Žalobce poukazoval na skutečnosti, které vzal žalovaný za prokázané, konkrétně že ekonomická činnost žalobce byla prováděna, že zboží existovalo, že zboží mělo deklarovanou ryzost, která byla ověřována, že zboží bylo reálně přebíráno, že společnost OSDK, a.s. zboží skutečně analyzovala, že společnost OSDK, a.s. byla známým obchodníkem s drahými kovy a že zboží bylo placeno bezhotovostně.

182. K této námitce soud uvádí, že skutečnosti, že zboží mělo deklarovanou ryzost, která byla ověřována, že bylo reálně přebíráno a že za zboží bylo výlučně placeno bezhotovostně, byly hodnoceny v napadeném rozhodnutí žalovaného v odst. 74. V tomto odstavci se žalovaný dostatečným způsobem k uvedeným skutečnostem vyjadřoval. Žalovaný se pouze nevyjádřil k žalobcově tvrzení, že společnost OSDK, a.s. byla známým obchodníkem s drahými kovy.
183. Skutečnost, zda některá ze společností v řetězci měla zkušenosti s obchodováním s obdobnou komoditou, byla hodnocena v několika shora již citovaných rozsudcích Nejvyššího správního soudu, týkajících se zjištěného podvodu na DPH (rovněž tak v souvislosti s obchodováním se zlatem) jako tzv. objektivní okolnost ve smyslu existence podvodu a vědomosti daňového subjektu o něm.
184. Jak ovšem vyplývá z judikatury Nejvyššího správního soudu, závěry o tom, že plátce DPH věděl či měl vědět, že se účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, vyžaduje komplexní analýzu konkrétních podezřelých skutečností a posouzení vzájemných souvislostí. Z hlediska nároku na odpočet daně je tedy rozhodné posouzení všech zjištěných či tvrzených objektivních okolností vykázané transakce, přičemž soudy nejsou povinny při svém rozhodování nahrazovat činnost správních orgánů. Jen pokud z komplexní analýzy konkrétních podezřelých skutečností vyplyne, že podezřelé skutečnosti nejsou nahodilé, navzájem izolované a dobře vysvětlitelné i jinak, než účastí plátce daně na podvodu na DPH, nýbrž naopak propojené a svými souvislostmi a charakterem vzájemného propojení výrazně zesilující podezření a minimalizující pravděpodobnost toho, že plátce daně jednal poctivě, lze učinit závěr o tom, že daňový subjekt věděl či měl vědět a mohl vědět, že se účastní plnění, které jsou součástí podvodu na DPH.
185. V další části žaloby žalobce zrekapituloval opatření, která učinil v rámci obchodování se společností OSDK, a.s., přičemž také uvedl, že dává na zvážení výsledkům dvou zaměstnanců žalobce a ing. P. M. staršího, na jejichž základě by byl žalobce schopen doložit tato opatření. Uvedená část žaloby je shrnuta shora. Žalobce opakovaně uvedl, že nedisponoval žádným podezřením či pochybnostmi ohledně jeho obchodního partnera – společnosti OSDK, a.s., přičemž z jeho pohledu byla zásadní činnost správce daně vůči osobě žalobce a vůči citované společnosti od r. 2010 po prakticky polovinu r. 2014, jenž nevedla nikdy k tomu, že by byl odepřen nárok na nadměrný odpočet. Žalobce pak shrnul, že požadavky na něj kladené judikaturou SD EU beze zbytku splnil, žalovaný neunesl své důkazní břemeno ohledně doložení existence vědomosti žalobce o podvodu. Žalovaný vůbec neprokázal, jaké byly znaky ekonomické činnosti žalobce a jaké jsou obecné znaky ekonomické činnosti jako takové. K této shrnující části žaloby soud odkazuje na své shora uvedené závěry, především pak na skutečnost, že nedošlo ke komplexnímu zhodnocení všech zjištěných či žalobcem tvrzených objektivních okolností daného případu (zejména i zde žalobcem zdůrazňované kontrolní činnosti správce daně v rozhodném období vůči žalobci i vůči společnosti OSDK, a.s.).
186. Žalobce dále k tvrzením žalovaného, že nebyl obezřetný, uváděl v rámci žaloby následující argumentaci. V souvislosti se závěry správních orgánů ohledně rámcové smlouvy uzavřené mezi žalobcem a společností OSDK, a.s. ze dne 3. 9. 2010 žalobce namítal, že již v rámci odvolání proti prvostupňovým správním rozhodnutím uváděl, že na počátku obchodování obdržel od společnosti OSDK, a.s. know-how týkající se obchodů s předmětnou komoditou, což neznamenal předání dodavatelské struktury – žalobci

nebyli známi dodavatelé dodavatelů společnosti OSDK, a.s. Tyto informace představovaly část obchodního tajemství společnosti OSDK a.s., jejichž poskytnutí nebylo regulováno rámcovou smlouvou. V době, kdy u žalobce probíhaly intenzivní kontrolní úkony správce daně, v jejichž rámci byla mj. prověřována spolupráce žalobce se společnostmi OSDK, a.s. a Daim (které byly ukončeny bez podstatných skutečností), žalobce obdržel od OSDK, a.s. sdělení – vyjádření (ze dne 14. 1. 2011). Žalobci nebyla až do sdělení správce daně ve formě výzvy ze dne 30. 9. 2014 známa existence jakýchkoliv obchodníků, které správce daně označuje jako obchodníky na pozici B, C či D, natož aby žalobce věděl, že tyto společnosti neodvádějí DPH. Shodné platí i ke společnostem na tzv. pozicích II, III a IV. Žalobci bylo naopak známo, že společnost OSDK, a.s. po celou dobu obchodování podává řádně daňová přiznání k DPH, která byla správcem daně vždy vyměřena a že probíhá množství kontrolních úkonů správce daně u této společnosti. Žalobce tak neměl důvod pochybovat o svém dodavateli či o svém dodávaném zboží, neboť kromě vlastních kontrolních mechanismů byl o tom, že je vše v pořádku, utvrzován i státem. Ač tyto skutečnosti žalobce namítal v podaném odvolání, žalovaný se k nim nijak nevyjádřil.

187. Žalobce rozporoval závěr správce daně, že vyjádření OSDK, a.s. ze dne 14. 1. 2011 působí účelově a že by mělo být v rozporu se smluvním ujednáním mezi žalobcem a OSDK, a.s. Toto vyjádření je dle žalobce souladné s výkladem smlouvy, který uváděl a ač tuto námitku uvedl žalobce v odvolání, žalovaný se s ní nijak nevypořádal. Žalobce dále namítal, že k nesdělení informace ze strany OSDK, a.s. je nutno zohlednit časový aspekt situace, což žalobce uváděl v odvolání proti prvostupňovým správním rozhodnutím a žalovaný se s touto námitkou opět nevypořádává. V čase, kdy žalobci došla odpověď ze strany OSDK, a.s., probíhaly u něj dva intenzivní kontrolní úkony správce daně, které byly bez nálezu ukončeny, z nichž je jednoznačně zřejmé, že správce daně zevrubně přezkoumával ekonomickou činnost žalobce jako takovou, vč. jeho obchodních partnerů a smluvního nastavení a žalobci bylo zároveň sděleno, že správce daně vykonal kontrolní úkon ohledně ověření si tvrzených skutečností i u společnosti OSDK, a.s. s tím, že nebyly shledány pochybení. Žalobce tedy v té době neměl ohledně dodavatelů OSDK, a.s. žádné indicie, které by naznačovaly, že by měly transakce s OSDK, jak tvrdí správní orgány, probíhat nestandardním způsobem. Žalobce namítal, že žalovaný nezohlednil situaci, ve které se žalobce nacházel, jako celek co do množství a druhu informací od různých subjektů (od odběratelů, od společnosti Heimerle+Meule GmbH). Posuzování toho, co žalobce měl či mohl vědět či činit je především otázkou kontextuální, kdy je třeba přesně zkoumat sumu informací, které žalobce v daném místě a čase měl, mj. aby nedošlo k tzv. předsudku zpětného hodnocení, který je zapovězen. V prvním čtvrtletí 2011 žalobce věděl, že jeho dodavatel a odběratelé jsou prověřováni správcem daně, že s ním komunikují, předkládají přiznání k DPH, daňové evidence a daňové doklady, které korespondují s obdobnými evidencemi a doklady předkládanými žalobcem, že u nich správce daně koná místní šetření, přičemž správce daně „do kříže“ prověřoval u žalobce i okolnosti týkající se jeho obchodních partnerů (např. společnosti OSDK, a.s. či Daim).
188. Žalobce zopakoval, že v rámci vytýkáčích řízení za zdaňovací období červen 2010 v rámci ústních jednání správce daně podrobně informoval, v jakém obchodním modelu žalobce provozuje ekonomickou činnost, nastínil její ekonomickou strukturu, vč. obchodních partnerů. Navíc opakovaně nabízel možnost všestranné součinnosti. Za uvedeného stavu nebylo možné, jak žalobce namítal, aby předvídal potřebu přijetí dalších kontrolních opatření či jejich využití, které měl k dispozici (např. kontrolní brzdy vyplývající z rámcové smlouvy uzavřené se společností OSDK, a.s.). Žalobce tedy v dané době neměl

a ani mít nemohl povědomí o žalovaným tvrzených nesrovnalostech a tudíž neměl ani důvod detailně prověřovat dodavatele společnosti OSDK, a.s., či zboží. Žalobce dále v žalobě namítal, že ač tato námitka byla vznesena v rámci odvolání, žalovaný se k ní nijak nevyjádřil. Součástí námitky byl i návrh výsledku úředních osob p. K. a p. K. za účelem doložení uvedených tvrzení; ani k tomuto návrhu se žalovaný nijak nevyjádřil. Pokud správce daně nebyl schopen s využitím svých pravomocí rizikovost daných obchodů se společností OSDK, a.s. v předmětné době odhalit či předvídat, jak žalobce namítal, je těžko požadovat takovou míru předvídatelnosti po daňovém subjektu.

189. K této námitce uvádí soud následující. Nejprve pokud jde o rámcovou smlouvu o spolupráci uzavřenou mezi společností VSDK, s.r.o. (nyní žalobce) a společností OSDK, a.s., pak je v ní uvedeno, že předmětem smlouvy je smluvní stanovení rámce vzájemné spolupráce, práv a povinností v odvětví v obchodu s materiály s obsahem drahých kovů. VSDK, s.r.o. po dobu závaznosti této smlouvy bude od OSDK, a.s. kupovat materiály s obsahem drahých kovů za účelem jejich následného prodeje a OSDK, a.s. tyto materiály bude společnosti VSDK, s.r.o. prodávat. Jednotlivé vzájemné vztahy v tomto rozsahu podléhají i režimu právní úpravy kupní smlouvy dané v ust. § 409 a násl. zákona č. 513/1991 Sb. VSDK, s.r.o. je oprávněna poptávat u OSDK, a.s. materiály s obsahem drahých kovů a OSDK, a.s. je zavázána objednané materiály dodat. OSDK, a.s. je přijetím objednávky zavázána objednané dodat, parametry objednávky doložit analýzou a materiály s obsahem drahých kovů předat VSDK, s.r.o., o čemž bude sepsán dodací list.
190. V poukazovaném ust. 4.3. této smlouvy je mj. doslova uvedeno, že „*OSDK se uzavřením této smlouvy zavazuje předat VSDK své vědomosti, zkušenosti či znalosti v oboru podnikání s materiály s obsahem drahých kovů, umožnit, zajistit či zprostředkovat kontakt obchodních partnerů OSDK v ČR i v zahraničí, v rozsahu žádaných garancí, doporučení či zaručení se vůči třetím osobám toto VSDK poskytnout či zajistit.*“ Dále je uvedeno, že VSDK, s.r.o. touto smlouvou stvrzuje, že byla OSDK, a.s. zcela seznámena se skutečností, že předávané vědomosti, zkušenosti či znalosti v oboru podnikání s materiály s obsahem drahých kovů, spolu s kontakty obchodních partnerů či další předávané know-how je obsahem obchodního tajemství OSDK, a.s., která tyto na základě této smlouvy poskytuje VSDK, s.r.o. VSDK, s.r.o. se uzavřením této smlouvy výslovně zavazuje, že zachová mlčenlivost o obsahu sdělovaných informací OSDK, a.s. a žádné z těchto nepředá třetí osobě vč. kontaktů obchodních partnerů. VSDK, s.r.o. je povinna zajistit, aby tato povinnost mlčenlivosti byla přenesena i na zaměstnance, poradce či zástupce VSDK, s.r.o. V případě porušení povinnosti mlčenlivosti VSDK, s.r.o. dle této smlouvy zavazuje se VSDK, s.r.o. zaplatit OSDK, a.s. smluvní pokutu ve výši 1 mil. Kč. Tímto ujednáním o smluvní pokutě zůstávají veškeré případné nároky na náhrady škody vzniklé OSDK, a.s. nedotčeny.
191. Spor mezi účastníky řízení byl a je veden ohledně shora doslovně citovaného ustanovení této smlouvy, přičemž správce daně z něj dovozuje, že na základě tohoto ustanovení je zřejmé, že žalobce měl znát obchodní partnery OSDK, a.s., resp. přinejmenším je na základě tohoto ustanovení smlouvy mohl zjistit. Při znalosti těchto informací byl poté žalobce schopen zjistit, že dodavateli MSDK OSDK, a.s. jsou výhradně korporace sídlící na stejné adrese jako žalobce a OSDK, a.s. (korporace na pozici A), což nepředstavuje standardní situaci. Stejně tak se podle žalovaného mohl žalobce na základě citovaného článku smlouvy dozvědět o skutečnosti, že OSDK, a.s. pro korporace na pozici A obchody zprostředkovává a fakticky je MSDK dodáván korporacemi na pozici B. Při jakékoliv běžné kontrole těchto skutečností by žalobce podle žalovaného zjistil, že

transakce s MSDK neprobíhají standardním způsobem a je zde riziko, že mohou být zasaženy podvodem na DPH. Dále žalovaný dospěl k závěru, že pokud jde o žalobcem předloženou odpověď na dotaz ohledně subdodavatelů OSDK, a.s. ze dne 14. 1. 2011, v níž je uvedeno, že informace o dodavatelích dodavatelů OSDK, a.s. nesdělí, neboť tato informace není předmětem know-how obchodu s drahými kovy a je předmětem obchodního tajemství OSDK, a.s., působí toto vyjádření účelově, neboť je v rozporu s tím, co si smluvní strany ujednaly v rámcové smlouvě, přičemž ze smlouvy jednoznačně vyplývá, že právě kvůli mlčenlivosti vztahující se k obchodnímu tajemství si smluvní strany sjednaly smluvní pokutu.

192. Podle názoru žalovaného vyjádření OSDK, a.s. navíc neobstojí z pohledu uzavřené rámcové smlouvy o obchodě s MSDK ze dne 1. 9. 2010, neboť z ní má vyplývat dokonce povinnost OSDK, a.s. v případě potřeby na žádost žalobce do 72 hodin předložit veškeré doklady prokazující původ obchodovatelného MSDK (tato smlouva byla podle jejího ustanovení účinná do 31. 12. 2010, je z ní však zřejmé, že informace o původu, tj. o dodavatelích, mohl, resp. měl mít žalobce již v této době). Žalovaný dále uvedl, že z citovaného vyjádření je zřejmé, že nesdělená informace se týká pouze subdodavatelů OSDK, a.s. (korporací na pozici B), nikoliv přímých dodavatelů korporace OSDK, a.s. (korporací na pozici A), tudíž informace o přímých dodavatelích OSDK, a.s. (korporací na pozici A) si žalobce vyžádat mohl. Z pouhé informace o dodavatelích OSDK, a.s. by žalobce zjistil, že se jedná výhradně o korporace sídlící na stejné adrese jako žalobce, lustrací korporací na pozici A v obchodním rejstříku by poté žalobce mohl jednoduše ověřit, že v orgánech těchto korporací jsou osoby propojené s p. J. Š., p. P. Š. (statutární ředitel, předseda správní rady a jediný akcionář OSDK, a.s. a jeho manželka), po které měl p. M. mladší korporaci AMPM, a.s. nabýt.
193. Naopak žalobce, a to opakovaně, i v rámci odvolání proti prvostupňovým správním orgánům, namítal, že uvedený výklad ustanovení smlouvy je nesprávný, neboť se podle něj společnost OSDK, a.s. nezavázala k předání informací toho typu, jak je dovodil žalovaný. Ke své verzi výkladu uvedeného ustanovení smlouvy žalobce uvedl, že smyslem rámcové smlouvy bylo poskytnutí garance společností OSDK, a.s. či jejího obchodního partnera za žalobce (ve smyslu zaručení se za něj) v případě, že by některý z „potenciálních“ partnerů žalobce poskytnutí takové garance vyžadoval. Obchodování s drahými kovy je podle žalobce tradičně založeno na důvěře mezi obchodními partnery, přičemž je velmi obtížné pro nově příchozího přesvědčit např. na trhu zavedené rafinérie k započetí spolupráce. Je pravidlem, že každá větší společnost disponuje určitým seznamem „ověřených“ obchodníků, přičemž s obchodníky mimo tento seznam zahajuje spolupráci velmi zřídka. Právě pro tyto účely byla do rámcové smlouvy vtělena klauzule, na jejímž základě měla společnost OSDK, a.s. „v rozsahu žádaných garancí, doporučení či zaručení se vůči třetím osobám toto VSDK, s.r.o. poskytnout či zajistit“. Žalobce uváděl, že na jejím základě např. společnost OSDK, a.s. poskytla garanci společnosti Heimerle+Meule GmbH, která ji pro započetí obchodování se žalobcem vyžadovala. Proto, aby žalobce nevyzradil jinému hráči na trhu kontakt na případnou třetí osobu, která by mu na požádání OSDK, a.s. poskytla garanci, a pro nevyzrazení dalších skutečností týkajících se zejména know-how OSDK, a.s. ohledně homogenizace, analýzy, byly tyto skutečnosti předmětnou smlouvou označeny za „obchodní tajemství OSDK“.

194. O výklad uvedeného článku smlouvy je opřena jedna ze stěžejních tzv. objektivních okolností, popsanych a prokazovaných správcem daně. Podle ust. § 35 odst. 2 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění rozhodném pro projednávanou věc (ve spojení s ust. § 1 odst. 2 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění rozhodném pro projednávanou věc) platí, že právní úkony vyjádřené slovy je třeba vykládat nejen podle jejich jazykového vyjádření, ale zejména též podle vůle toho, kdo právní úkon učinil, není-li tato vůle v rozporu s jazykovým projevem. Jelikož je veden spor ohledně výkladu uvedeného ustanovení smlouvy, bylo by při výkladu smlouvy více než vhodné dotázat se na výklad tohoto ustanovení i druhou smluvní stranu (OSDK, a.s.) a konfrontovat ji i s jejím vyjádřením ze dne 14. 1. 2011 i s odpovědí na dotaz žalobce ze dne 8. 9. 2010, který je zmíněn v bodě 62 žalobou napadeného rozhodnutí.
195. Žalobce dále také k této otázce uvedl, že předmětné ustanovení smlouvy mělo být žalobcem využito dvakrát, poprvé dne 8. 9. 2010 (na začátku obchodování) a podruhé dne 14. 1. 2011. Obě odpovědi byly žalobcem předloženy; v prvním případě žalobce požádal společnost OSDK, a.s. o sdělení dodavatele zboží, protože byl sám svým odběratelem německou společností Heimerle+Meule GmbH požádán o sdělení původu jím dodávaného zboží, přičemž společnost OSDK, a.s. podmínila svojí odpověď složením jistoty a po jejím složení byla žalobci poskytnuta odpověď, že tímto dodavatelem je společnost Daim; německý odběratel po obdržení této odpovědi obchod s žalobcem uskutečnil a i nadále v obchodování s ním pokračoval. V odvolání proti prvostupňovým správním rozhodnutím žalobce kromě jiného k této věci uvedl, že nepopírá, že na začátku obchodování obdržel od společnosti OSDK, a.s. know-how týkající se obchodu s předmětnou komoditou, přičemž tato skutečnost vyplývá i z rámcové smlouvy ze dne 3. 9. 2010, kterou žalobce vědomě a dobrovolně správci daně předložil. Tuto skutečnost je dle žalobce nutno vnímat v kontextu uzavření rámcových smluv; předání know-how však podle námítky žalobce v žádném případě neznamenalo předání dodavatelské struktury, tato mu sdělena nebyla. Kromě odpovědi společnosti OSDK, a.s. žalobci ze dne 14. 1. 2011, kterou žalobce správci daně předložil, v níž je uvedeno, že informace o dodavatelích našich dodavatelů OSDK, a.s. žalobci nesdělí, jelikož tato informace není předmětem know-how s drahými kovy (know-how obchodu s drahými kovy) žalobce správci daně předložil i shora již uváděné obdobné sdělení ze dne 8. 9. 2010 ohledně společnosti Daim, s.r.o. Žalobce namítá, že citovaná smlouva a uvedené listiny byly hodnoceny bez toho, aniž by byla zohledněna další potřebná časová a věcná souvislost týkající se především žalobcem tvrzeného a dokládaného prověřování jeho, společnosti OSDK, a.s., vč. prověřování obchodní spolupráce se společností Daim.
196. K těmto námitkám soud uvádí, že ač v tomto směru žalobce vznášel v průběhu daňového řízení a zejména v odvolání proti prvostupňovým správním rozhodnutím konkrétní námitky, s nimi se žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí nevypořádal. Žalovaný se rovněž (jak již bylo shora uvedeno) nevyjádřil ani k návrhům výsledku úředních osob p. K. a p. K.
197. K otázce žalovaným dovozované personální propojenosti uvedl žalobce následující námitky. Personální propojenost postavil žalovaný na členství p. M. staršího v dozorčí radě OSDK, a.s. a na existenci korporace FINE GOLD INVESTMENT, s.r.o. (dále jen „FGI“). Žalobce namítal, že v odvolání proti prvostupňovým správním rozhodnutím požadoval doložení, z jakých důkazních prostředků správce daně vychází ve svém závěru o obvyklosti, běžnosti, činnosti dozorčí rady, neboť ze znalostí obchodních zvyklostí a

podnikatelské praxe (p. M. starší byl členem mnoha dozorčích rad různých obchodních společností včetně bankovních subjektů, např. Komerční banky, Agrobanky) vyplývá přesný opak toho, co tvrdí správce daně, tj. že běžnou činností dozorčí rady je kontrola plnění povinností vůči státnímu rozpočtu a naopak velmi neobvyklou je dokladové kontrolování tisíce obchodních případů, tak jak v rámci zprávy o daňové kontrole uváděl správce daně i žalovaný v napadeném rozhodnutí. Žalobce namítal, že se s touto námitkou žalovaný žádným způsobem nevypořádal, pouze zopakoval, co dle jeho názoru plyne ze zákonné dikce. Není v žádném případě běžné, aby člen dozorčí rady bez existence jakýchkoliv podezření nahlížel do všech faktur, do skladové evidence, do údajů o tavech, do účetnictví třetích osob apod. Závěry žalovaného absolutně pomíjejí skutečné fungování dozorčích rad obdobné velikosti, jako byla v době obchodování společnost OSDK, a.s. a zcela ignoruje rozdělení funkcí mezi jednotlivé orgány společnosti. Dozorčí rada není a priori orgánem akciové společnosti, které by příslušelo řízení či obchodní vedení, natož pak kontrola denní agendy. Navíc podle názoru žalovaného by měl tyto úkony činit člen dozorčí rady za situace, kdy měl zprávy od představenstva společnosti OSDK, a.s. o probíhajících kontrolních úkonech správce daně, o jejich výsledcích (vždy bez závažnějšího pochybení) a rovněž i o kontrolních úkonech, které správce daně prováděl u žalobce. Žalobce dále namítal, že je nestandardní si myslet, že dozorčí rada sleduje a kontroluje denní činnost řízení či dokonce sleduje jednotlivé faktury. Dozorčí rada nezkoumá jednotlivé obchody. Tyto závěry vyplývají dle žalobce i z expertního stanoviska doc. JUDr. B. H., Ph.D., který si nechal zpracovat. Žalobce dále namítal, že navíc byla dozorčí rada společnosti OSDK, a.s. informována i o tom, že tato společnost požádala místně příslušné finanční úřady více než 30 svých dodavatelů o sdělení, zda tito dodavatelé řádně plní své daňové povinnosti.

198. Žalobce namítal, že pro závěry ohledně této tzv. objektivní skutečnosti nepostačí prostá citace zákonného textu za situace, kdy žalobcem bylo doloženo (ač on důkazní břemeno ohledně této skutečnosti nemá), že za daného stavu věci nebylo obvyklé, aby kdokoliv činil takové úkony, které tvrdí žalovaný. Žalovaný svůj závěr musí doložit, což neučinil. Požadavky žalovaného na činnost člena dozorčí rady by podle názoru žalobce mohly být chápány i jako nabádání k trestnému činu insider trading, neboť p. M. starší byl v rozhodné době členem dozorčí rady jak společnosti OSDK a.s., tak i žalobce. K této námitce uvádí soud následující.
199. Prvně citovaná odvolací námitka žalobce vychází ze závěru správce daně prezentovaném ve zprávě o daňové kontrole, podle níž z důvodu členství Ing. P. M. staršího v dozorčí radě OSDK, a.s. měl žalobce přístup k informacím o obchodu s MSDK a musel jednoznačně vědět, že uzavřený obchodní vztah mezi OSDK, a.s. a korporacemi na pozici A je pouze formální a MSDK je ve skutečnosti nakupován od korporací na pozici B. V citované odvolací námitce žalobce namítal, že závěry učiněné správcem daně týkající se obvyklé činnosti dozorčí rady jsou nesprávné a nevyplývající z důkazních prostředků. V odvolání proti prvostupňovým správním rozhodnutím žalobce namítal, že p. M. starší byl jako člen dozorčí rady informován o prověřování společnosti OSDK, a.s. daňovými orgány, tedy věděl, že činnost OSDK, a.s. je ze strany správce daně kontrolována a dále že zde není ve vztahu ke správci daně závažnějších nedostatků. Dozorčí rada OSDK, a.s. tedy neměla žádný důvod k tomu, aby pojala ohledně činnosti společnosti OSDK, a.s. jakékoliv podezření, které by vyústilo v potřebu důkladného prověřování činnosti nad rámec běžných povinností dozorčí rady. Ve vztahu k vypořádání těchto odvolacích námitek žalovaný pouze uvedl, že ze zákonných ustanovení vyplývá, že členové dozorčí rady jsou

oprávnění nahlížet do všech dokladů a záznamů týkajících se činnosti společnosti a kontrolují, zda účetní zápisy jsou řádně vedeny v souladu se skutečností a zda podnikatelská činnost společnosti se uskutečňuje v souladu s právními předpisy, stanovami a pokyny valné hromady. Žalovaný dovedl, že ze zákonné dikce je zřejmé, že členu dozorčí rady musí být zpřístupněn jakýkoliv dokument o činnosti společnosti a všechny účetní záznamy a knihy, jejichž oprávnění provést kontrolu odpovídá povinnosti členů představenstva a zaměstnanců společnosti provedení kontroly umožnit. Žalovaný dále uvedl, že odvolatel měl namítat, že dozorčí rada u společnosti OSDK, a.s. měla provádět pouze formálně dozorovou činnost bez jakékoliv pravomoci, žalovaný uvedl, že pokud by OSDK, a.s. dozorčí radě dokumenty nezpřístupňovala, potom by se jednalo o porušení ustanovení obchodního zákoníku a člen dozorčí rady by měl minimálně upozornit.

200. Žalobcem uplatněné odvolací námitky v tomto směru se však netýkaly tvrzení o čistě formální dozorové činnosti dozorčí rady bez jakékoliv pravomoci, nýbrž bylo argumentováno de facto tím, že činnost dozorčí rady popsána žalobcem byla standardní činností dozorčích rad společností obdobného typu. Odvolací námitka tak nebyla zcela vypořádána, především však nebyly zohledněny žalobcem k této skutečnosti tvrzené okolnosti týkající se činnosti p. M. staršího v dozorčí radě s ohledem na žalobcem shora již opakovaně vyličené prověřování jak žalobce, tak společnosti OSDK, a.s. ze strany daňových orgánů. Žalobce dále také doplnil, že při jeho výkladu ust. čl. 4.3 smlouvy o spolupráci (shora zmiňované) by požadavek správce daně i žalovaného znamenal nutit p. M. staršího do nezákonného jednání ve smyslu zneužívání informací získaných v obchodním styku.
201. Žalobce dále namítal (ve smyslu žalovaným argumentovaného členství představitelů žalobce i OSDK, a.s. ve společnosti FGI), že tato společnost neuskutečnila žádný obchodní případ, vyjma objednání propagačních materiálů a že proklamovaný cíl na internetových stránkách nikdy nenaplnila. Žalobci není zřejmé, na základě čeho žalovaný dovozuje, že by žalobce měl s korporací OSDK, a.s. nadstandardní obchodní vztahy – pokud touto skutečností je nevydařený obchodní záměr (FGI), pak žalobce uvedl, že v přípravné fázi nezískal od OSDK, a.s. žádné informace ohledně její činnosti, než které mu byly známy z jeho obchodní činnosti. Za účelem doložení této skutečnosti, informací, které se žalobce dozvěděl a skutečného obsahu spolupráce, požádal v rámci daňové kontroly o vyslechnutí p. B., přičemž k tomu správce daně nepřistoupil. Podle názoru žalobce tedy žalovaný neprokázal, že by členství statutárního orgánu ve společnosti FGI bylo objektivní okolností ve smyslu shora uvedeného.
202. K této námitce soud uvádí, že z vyjádření žalovaného ohledně této odvolací námitky vyplývá, že žalovaný de facto akceptoval skutečnost, že FGI svoji činnost nakonec nerealizovala a že podíl ve společnosti byl prodán, z těchto skutečností však žalovaný dovedl, že žalobce má se společností OSDK, a.s. nadstandardní obchodní vztahy. Uvedený závěr je třeba vnímat v celkovém kontextu, v hodnocení vztahů žalobce a OSDK a.s. a v tomto směru je třeba uvedenou argumentaci žalovaného chápat jako doplněk primární shora uvedené „objektivní okolnosti“.
203. Žalobce dále namítal nesrozumitelnost odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného v části, kdy je jako tzv. „objektivní okolnost“ uváděna znalost korporace OSDK, a.s., přičemž žalobce poukazoval na tvrzení žalovaného, že z bodu 35 – 37 a 40 odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí má vyplývat, že žalobce zná korporace na

pozici A, B a C, přičemž v bodech 30 – 37 žalovaný uvádí pouze, že OSDK, a.s. nakupovala od společností A, které s ní měly uzavřenu zprostředkovatelskou smlouvu, A nakupovala od B, že byla prováděna pouze jedna tavba a že slitky byly rozděleny pouze dokladově. V bodě 40 jsou uvedeny informace o společnostech B. Není však zde podle názoru žalobce uvedeno nic, z čeho by mělo vyplývat, že žalobce věděl o společnostech A – C či o nerozdělení slitků na části. Fakt, že skladová evidence OSDK, a.s. se shoduje se skladovou evidencí žalobce, naopak podporuje tvrzení žalobce. K této námitce soud uvádí, že v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí není uvedeno, že ze shora poukazovaných odstavců má vyplývat, že žalobce zná korporace na pozici A, B a C; je zde uvedeno, že dodavatel OSDK, a.s. zná korporace na pozici A i B a prostřednictvím evidencí pro účely DPH od korporací na pozici B i korporace na pozici C.

204. Žalobce dále namítal k závěru žalovaného, že si žalobce měl všimnout, že na adresu sídla chodí podezřele často stále stejné osoby, že sídlo na ulici Hvožděanské je dvoupatrová budova, kde sídlily desítky společností, mj. i OSDK, a.s. a žalobce. Osoby, které se v budově pohybovaly, nezahrnovaly pouze zaměstnance či obchodní partnery žalobce nebo OSDK, a.s., ale například i stavební dělníky, kteří se podíleli na permanentních stavebních úpravách budovy. Dovožovat pouze ze skutečnosti, že žalobce měl sídlo ve shodné budově jako společnost OSDK, a.s., žalobcovu znalost dodavatelů této společnosti, resp. dovozovat, že mu mělo být podezřelé, že tam některé osoby chodí podezřele často, protože je mohl potkávat, je čirá spekulace, která nepředstavuje unesení důkazního břemene žalovaným. Žalobce doplnil, že vždy osobně přebíral (příp. jeho zaměstnanci) zboží, které nakupoval od OSDK, a.s., to však neznamená, že byl přítomen předání tohoto zboží dodavateli OSDK, a.s. k analýze (u tohoto přítomen nebyl). Analýza většinou trvala několik hodin, tj. i kdyby k předání došlo během jednoho dne (což žalobci není známo), neprobíhalo by v jednom okamžiku a v jednom místě. V této námitce dává soud žalobci za pravdu, neboť uvedená úvaha správce daně je spekulativního charakteru.
205. Žalobce dále k tvrzení žalovaného, že žalobce měl prakticky zcela zajištěn přísun komodity, s kterou měl obchodovat a tím nemusel vůbec řešit vlastní odběratele, přičemž toto by mělo v prozíravém obchodníkovi vzbudit určitou dávku pochybnosti, žalobce namítal, že žalovaný zcela ignoroval odvolací námitku žalobce uvedenou na str. 10 a násl. třetího doplnění odvolání proti prvostupňovým správním rozhodnutím. Uvedená námitka v odvolání však míří především na zjištění správce daně, že by se mělo jednat o stále stejnou komoditu, otázka pravidelnosti či nepravidelnosti přísunu komodity nebyla napadána, a to ani v rámci žalobních tvrzení. Tuto námitku považuje soud za nedůvodnou.
206. Žalobce dále namítal ve vztahu k jím označené třetí „objektivní okolnosti“, že se o žádnou objektivní okolnost nejedná, žalovaný vychází především z toho, že si žalobce jím tvrzené skutečnosti měl a mohl zjistit na základě rámcové smlouvy a členství p. M. v dozorčí radě. Taková úvaha však pouze rozvíjí dvě předchozí „objektivní okolnosti“. Žalobce namítal, že se žalovaný dopustil stejné logické chyby, kterou požadoval žalobce napravit v rámci svého odvolání proti prvostupňovým správním rozhodnutím a s níž se žalovaný nevypořádal – jde o argumentaci ve zprávě o daňové kontrole, která de facto staví pouze na jediném tvrzení správce daně, týkajícím se členství p. M. v dozorčí radě OSDK, a.s.; ostatní tvrzení správce daně toto již jen rozvíjejí. Žalovaný námitku zcela ignoroval, přičemž svoje zjištění však „přeskupil“ do jiných skupin (obsah však zůstal totožný).

207. K této námitce uvádí soud následující. Z textu žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného v odstavcích [52 - 58] vyplývá, že žalovaný skutečně označil samostatným způsobem „objektivní okolnost“ znalost korporace OSDK, a.s. – viz bod [57], ovšem pod uvedený pojem by mohly spadat i předchozí odstavce odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Jde o určité písemné ztvárnění žalovaným zjištěných skutečností, resp. prezentovaných názorů a závěrů, které může na žalobce působit zaujatým dojmem, ovšem prakticky obsahově nemá vzhledem k celkovým úvahám žalovaného většího významu. K této žalobní námitce soud uvádí, že uvedená skutečnost by sama o sobě nemohla založit nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí.
208. Obdobné hodnocení se týká i žalobní námitky ve vztahu ke zjištěné shodnosti sídla (4. „objektivní okolnost“), odst. [59] odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí obsahuje skutečnosti již jednou hodnocené. Takové členění opět může u žalobce způsobit pochybnost o nezáujatosti žalovaného, nicméně jen tento postup žalovaného zvolený v rámci vypracování odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí nezakládá jeho nezákonnost.
209. Žalobce rovněž napadal zjištění žalovaného týkající se další „objektivní okolnosti“ označené jako Korporace Daim a Agoli. Žalobce uváděl, že v odvolání proti prvostupňovým správním rozhodnutím graficky znázorňoval podíl celkového množství zobchodovaného (ryzího) zlata a investičního zlata dodaného společností Daim a Agoli, čímž argumentoval proti tezi o „návratu zlata do řetězce“. Z grafu musí být žalovanému zřejmé, že žalobce nakupoval od společnosti OSDK, a.s. slitky s obsahem drahých kovů o různé ryzosti. Tyto slitky vyvážel do zahraničních rafinérií, přičemž z hlediska poměru mnohem menší část (cca 13 % oproti vyvezenému ryzímu kovu), žalobce přivezl do ČR v podobě investičního zlata (jedná se o zcela jiné zboží, než které bylo od OSDK, a.s. zakoupeno). V obchodování s drahými kovy je zcela běžnou praxí, že je tímto způsobem obchodován investiční kov, neboť má mnohem větší využití, než slitek ze slitiny. Žalobce nepopírá, že společnost Daim je dodavatelem společnosti OSDK, a.s., žalobce však současně věděl, že Daim byl prověřován správcem daně, který neshledal nic nestandardního a současně byl prověřován i rafinérií Heimerle+Meule GmbH.
210. K této námitce uvádí soud následující. Z odst. 60 odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí vyplývá, že správce daně zjistil, že žalobce prodával drahé kovy mj. korporacím Daim a Agoli, tudíž žalobce musel tyto společnosti obchodně znát. Společnosti však sídlily na stejné adrese jako žalobce, což žalobce mohl také jistě vědět. Zároveň šlo o korporace, které byly identifikovány jako korporace na pozici A, tedy přímí dodavatelé MSDK korporaci OSDK, a.s. Žalovaný dále uvedl, že považuje za nestandardní, aby žalobce prodával drahý kov, který pochází ze surového materiálu, jenž byl přetvořen na slitek v sídle OSDK, a.s., tj. zároveň v sídle žalobce, společnosti, která rovněž sídlí na stejné adrese jako žalobce; obchody mezi žalobcem a korporacemi Daim a Agoli se navíc realizovaly v částkách v řádech milionů Kč opakovaně. Z toho žalovaný dovodil, že žalobce měl tyto korporace prověřovat a být v rámci obchodu s nimi obezřetný. S touto žalobní námitkou soud souhlasí, neboť z uvedeného tvrzení žalovaného vyplývá, že společnosti Daim a Agoli prodávaly společnosti OSDK, a.s. jiné zboží (MSDK), než které žalobce těmto společností prodával (ryzí a investiční zlato). To platí za situace, pokud soud správně chápe vyjádření žalovaného o prodeji „drahých kovů“ oproti obchodu s MSDK, jak jsou tyto pojmy obsaženy v odst. 60 žalobou

napadeného rozhodnutí žalovaného. Tento výklad odpovídá údajům ze strany 24 a 39 zprávy o daňové kontrole.

211. Žalobce dále ve vztahu k jím označené poslední „objektivní okolnosti“ – vysokým objemům komodit (viz odst. 63 a 64 žalobou napadeného rozhodnutí) namítal, že požadavek žalovaného, že žalobce měl z důvodů zvětšujících se objemů nakupovaného zboží prověřovat, odkud přijatý produkt pochází, je nesprávný, neboť z žádného právního předpisu, ani judikatury, nevyplývá automatická povinnost obchodníka ověřovat si původ zboží, se kterým obchoduje, tak jak to požaduje žalovaný, tedy tak, aby byl obchodník schopen říci, kde bylo dané zboží či jeho část vyrobeno. Tento požadavek je rozporný s judikaturou SD EU, neboť žalovaný na žalobce dodatečně klade další podmínky pro prokázání jeho oprávněnosti nároku na daňový odpočet. Navíc správce daně v rámci kontrolních úkonů týkajících se zdaňovacích období červen 2010, září 2010, leden 2012, únor 2013 (jejichž výsledkem bylo stanovení daně v souladu s tvrzeními, které žalobce uvedl ve svých daňových přiznáních, resp. s drobnými odchylkami), a ani v rámci dílčích kontrolních úkonů, které byly zaměřeny zejména na zdaňovací období leden – prosinec 2011, září 2012 – březen 2013, žádné doložení takových skutečností nepožadoval, resp. vyměřením daně podle tvrzení žalobce prohlásil, že žalobce své důkazní břemeno ohledně prokázání nároku na daňový odpočet unesl. Žalobce namítal, že je nezákonný postup správce daně, který nejprve aprobejuje tvrzení žalobce, aby ho následně prohlásil za nedostatečné z důvodu nesplnění dodatečných povinností, které nejprve nepožadoval a nejsou kodifikované v žádné právní normě a ani nevyplývají ani z judikatury. K této žalobní námitce je třeba především konstatovat, že ač byla podrobně prezentována s příslušnou argumentací ve druhém doplnění odvolání proti prvostupňovým správním rozhodnutím, nebyla tato argumentace, žalovaným vypořádána. Jak bylo shora již uvedeno, z judikatury vyplývá, že soud není povolán nahrazovat přezkumnou činnost žalovaného; k této námitce, která žalovaným nebyla řešena, se proto soud nemůže více vyjadřovat.
212. Žalobce dále k závěru žalovaného uvedeném v odst. 65 odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, že žalobce měl mít vědomost o tom, že obchodování s drahými kovy je obecně rizikové a měla mu být jistě známa i tuzemská judikatura zabývající se podvody se zlatem, která se datuje již od roku 2010 a mělo by mu být zřejmé, že zlato se stává často terčem podvodu na DPH, žalobce namítal, že právě v roce 2010 započal podnikat, přičemž se zásadou obezřetnosti před započítáním obchodu zkoumal informace ohledně rizik spojených s obchodováním s touto komoditou. Bohužel se však na stránkách tehdejšího Generálního finančního ředitelství, natož na stránkách Ministerstva financí, žádné také informace nevyskytovaly, ač žalovaný uvádí, že jimi v té době disponoval. Postoj orgánů finanční správy, na jehož základě je zlato vnímáno jako riziková komodita ve vztahu ke karuselovým podvodům, byl poprvé oficiálně a veřejně deklarován až v Informaci o činnosti finanční správy České republiky za rok 2013, dostupné na webu finanční správy přibližně od poloviny roku 2014. Žalobce doplnil, že selhání příslušných státních orgánů při plnění prevenčních a informačních povinností ve vztahu k potírání daňových podvodů na DPH ilustruje i Stanovisko komise pro hodnocení dopadů regulace k návrhu zákona, kterým se mění trestní řád a trestní zákoník. Je nepřiměřené požadovat po žalobci, aby v rámci své prevenční povinnosti pečlivě pročítal důvodové zprávy návrhů zákonů, které se daňové problematiky dotýkají okrajově jen proto, aby se dozvěděl více o karuselových podvodech. Své selhání si pravděpodobně uvědomuje i finanční správa, neboť v souvislosti se zavedením kontrolních hlášení zahájila „osvětovou“ kampaň

zaměřenou mj. i na problematiku karuselových podvodů. Žalobce zdůraznil, že fakt, že správce daně v průběhu kontrolních úkonů nevytkl jakékoliv závažnější pochybení, utvrzoval žalobce v tom, že obchodní případy jsou v pořádku.

213. K této žalobní námitce soud uvádí, že v souvislosti s tím, jakým způsobem byl žalobce a jeho obchodní partner prověřován a kontrolován finančními orgány, je zvláštní vytýkat mu, že měl jistě znát tuzemskou judikaturu zabývající se podvody se zlatem a že měl mít vědomost o tom, že obchodování s drahými kovy je obecně rizikové. Těmito informacemi naopak disponoval správce daně, jak mj. vyplývá i z obsahu správních spisů, např. z žalobcem poukazované informace Finančního úřadu Praha – Jižní město o rizikových faktorech DAP DPH, týkajících se prověřování žalobce.
214. V další námitce žalobce uvedl, že v odstavci 66 žalobou napadeného rozhodnutí žalovaný „reaguje“ na námitky žalobce ohledně tzv. Axel-Kittel testu, kde je uvedeno, že i přesto, že žalobce tento test rozporuje, je závěr o tom, že žalobce věděl nebo vědět měl a mohl, že se účastní na podvodu na DPH jednoznačně udržitelný, přičemž však žalovaný na námitky vznesené žalobcem nijak nereaguje. K této námitce se soud vyjádří níže, neboť otázka tzv. Axel-Kittel testu je následující žalobní námitkou.
215. V další části žaloby žalobce namítal absenci odpovědnosti za tvrzený podvod na DPH, v první části žalobních námitek se zabýval otázkou ztv. Axel-Kittel testu. V příslušných odstavcích shora soud vylíčil žalobcem uplatněné námitky.
216. Žalobce namítal, že ve výsledku kontrolního zjištění i ve zprávě o daňové kontrole (uvedené závěry žalovaný beze zbytku převzal) je uvedeno, že žalobce lze činit odpovědným za účast na podvodu v případě, že na některou ze čtyř otázek není odpovězeno kladně. Jak bylo shora uvedeno, na rozsáhlé odvolací důvody vůči tzv. Axel-Kittel testu žalovaný nijak konkrétně nereagoval. Z otázek formulovaných v tomto testu vyplývá zcela jasný důraz na skutková východiska a precizní popsání skutkového stavu. Žalobce namítal, že ze setrvalé judikatury SD EU vyplývá, že je třeba posuzovat každé zdanitelné plnění samostatně, a proto je nutno dospět k závěru, že test je třeba provést pro každou jednotlivou transakci (zdanitelné plnění) samostatně (souhrnné zhodnocení by bylo možné pouze v případě, že by všechny podstatné skutkové okolnosti předmětných transakcí byly shodné); tak tomu v dané věci jak žalobce opakovaně namítal a jak připouští i žalovaný, nebylo. Žalobce dále namítal, že žalovaný i správce daně učinili jakési obecné a paušalizované tvrzení, a to sice, že existují určité skupiny dodavatelů a odběratelů (na různých stupních řetězce) řazené do skupin s tím, že právní závěry jsou dovozovány pro tyto skupiny jako celek, nikoliv pro jednotlivá zdanitelná plnění. Žalobce opakovaně namítal, že takový postup, který nebere na zřetel, jaké zboží bylo obchodováno, v jakých zdaňovacích obdobích, v jakém množství, v jakých zdaňovacích obdobích údajný missing trade obchodoval, za jaká zdaňovací období nepodal daňové přiznání či neodvedl daň, je nezákonně rozšiřující. Správní orgány činí žalobce zodpovědným za daňový podvod bez ohledu na jeho zavinění, což je v příkrém rozporu se setrvalou judikaturou SD EU. Žalobce dále namítal, že z ní vyplývá, že nárok na odpočet DPH je základním stavebním kamenem DPH a jeho odmítnutí může být pouze výjimečné a na základě předem daných pravidel – po unesení důkazního břemene správcem daně a nedoložení dobré víry daňovým subjektem. Platí, že výjimka zpravidla musí být vykládána restriktivním způsobem. Daňové orgány musí beze zbytku splnit podmínky stanovenou judikaturou SD EU. Nelze připustit, aby si svoje důkazní břemeno

„ulehčovaly“ a tím i pravidlo SD EU de facto obcházely („pospojováním jednotlivých zdanitelných plnění do větších celků“).

217. Žalobce namítal dále následující skutečnosti: v dané věci jsou navíc tímto celkem dokonce všechna prověřovaná zdaňovací období, což představuje cca 1 000 zdanitelných plnění. V rámci zprávy o daňové kontrole je dodavatelský řetězec hodnocen paušálně pro všechna zdaňovací období a všechny komodity dohromady, v případě odběratelů investičního zlata je hodnocení rozčleněno podle zdaňovacích období na leden 2011 – srpen 2012, září 2012 – prosinec 2014, leden 2014 – březen 2014. Nelze tedy činit jakési souhrnné závěry pro velký celek, obzvláště za situace, kdy žalobce opakovaně namítal, že skutečnosti, které jsou ohledně údajného zapojení zdanitelných plnění deklarovaných žalobcem nepravdivé. Naposledy použitou argumentaci správce daně žalobce napadal v odvolání, žalovaný se však těmito námitkami nijak nevypořádal. Žalovaný tedy neunesl své důkazní břemeno ohledně doložení, že by jednotlivé transakce (zdanitelná plnění) žalobce byla spojena s podvodem. Podle metodiky Axel-Kittel testu proto žalobci nelze odeprít nárok na odpočet z přijatých zdanitelných plnění.
218. K jednotlivým nesrovnalostem ohledně údajného spojení zdanitelných plnění žalobce s podvodem tento namítal následující skutečnosti: Ač správce daně ve zprávě o daňové kontrole uvedl, že zajistil daňové evidence společností na pozici A, z nichž vyplynulo, že tyto za zdaňovací období leden 2011 – březen 2014 obchodovaly s více jak 220 korporacemi na pozici B, uvádí, že zaslal dožádání na tyto korporace a celkově se mu podařilo zmapovat 98,52 % z celkového finančního objemu MSDK. Správce daně prezentoval pouze 75 z 220 těchto společností. Žalobci tak není zřejmé, jak se mají tyto dva údaje k sobě, resp. kde se nachází zbývajících 145 společností. V uvedené části je zpráva o daňové kontrole nepřezkoumatelná. Příloha zprávy o daňové kontrole, kde jsou tyto údaje uvedeny, je jednou z klíčových skutkových východisek pro úvahu žalovaného ohledně odpovědnosti žalobce za tvrzený daňový podvod. S ohledem na výše uvedené je tato vada zásadní.
219. Žalobci dále není zřejmé, proč se ve zprávě o daňové kontrole uvádí, že z celkového počtu 75 korporací dodávajících MSDK korporacím na pozici A je 50 z nich nespolupracujících a nekontaktních, přičemž ve výsledku kontrolního zjištění je uvedeno, že z celkového počtu 78 korporací na pozici B je 63 nekontaktních či nespolupracujících. Ve zprávě o daňové kontrole je sice uvedeno, že se tak stalo chybným přepisem, žalobce však tomuto vysvětlení nerozumí, neboť v rámci jeho daňového řízení mu správce daně nikdy nepředložil žádný seznam společností, který by čítal více než 75 společností. Žalobci proto není zřejmé, odkud správce daně předmětné informace přepisoval. S ohledem na pochybnosti ohledně autorství zprávy o daňové kontrole uvedené ve vyjádření ve výsledku kontrolního zjištění a s ohledem na pochybnosti, zda žalobci byly správci daně skutečně dány na vědomí všechny úřední osoby, které se na jeho daňovém řízení přímo či nepřímo podílely, se jedná dle žalobce o zásadní skutečnost. Ani s touto námitkou se žalovaný nevypořádal.
220. Žalobce dále namítal, že je třeba zdůraznit, že mu není známo, jak se správce daně dopočítal k číslu 50 nespolupracujících či nekontaktních subjektů. Čistě na základě údajů, které jsou uvedeny v příloze č. 2 zprávy o daňové kontrole žalobce uvádí, že z nich vyplývá, že kontaktních, spolupracujících či v určitém zdaňovacím období se správcem daně spolupracujících, resp. těch, u kterých to z přílohy č. 2 přímo nevyplývá, je však (jen) 38. K těmto žalobním námitkám soud uvádí následující.

221. V odvolání proti prvostupňovým správním rozhodnutím žalobce zcela rozsáhle a konkrétně argumentoval mj. ve věci nucení k doložení tzv. negativní skutečnosti (argumentaci uvádí soud v tomto odstavci a v odstavcích shora, přičemž zdůraznil, že poprvé se správce daně žalobci zmínil o daňovém podvodu až ve výzvě ze dne 23. 9. 2014. V této výzvě správce daně vyzval žalobce k doložení smyslu a podstaty skrytého podnikatelského uskupení, které nazval Koncern Hvozďanská, aniž žalobce kdy tvrdil, že by nějaké takové uskupení existovalo, natož že by byl jejím členem. Žalobce zdůrazňoval, že z hlediska prokazování daňových podvodů na DPH je to správce daně, koho tíží prvotní důkazní břemeno k prokázání, že se podvod stal a že se ho žalobce zúčastnil. Až poté, co správce daně své důkazní břemeno unese (doloží důkazními prostředky existenci podvodu) má daňový subjekt možnost, aby doložením či jiným opatřením prokázal, že má na odpočet DPH nárok i za situace, kdy bylo zdanitelné plnění v řetězci zasaženo daňovým podvodem. Žalobce dále namítal tytéž námitky, které byly zrekapitulovány soudem v předchozích odstavcích, a dále např. doplnil, že pokud jde o přílohu č. 2 zprávy o daňové kontrole, pak žalobci není zřejmé, z jakých důkazních prostředků byla sestavena, žalobce namátkou jmenoval společnosti DERLISED, CAMALIN, RAVILEON-TRADE, DAMNIO.
222. Žalobce dále v odvolání namítal, že již ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění uvedl, že správce daně neprokázal, jak měl domnělý řetězový podvod fungovat, kdo a v jakém rozsahu neodvedl DPH, jak se k sobě má zboží s obsahem MSDK a investiční zlato a jak se vracely slitiny zpět do údajného řetězce. Žalobce očekával, že správce daně, jehož tíží důkazní břemeno, na tyto výtky zareaguje tak, aby jeho správní úvaha byla přezkoumatelná a nikoliv taková, která pouze nepřezkoumatelným způsobem odkazuje na výsledek kontrolního zjištění, který je žalobcem rozporován.
223. V odvolání dále žalobce uváděl tvrzení správce daně ze zprávy o daňové kontrole ze str. 70 a 71 týkající se korporací, které měly uskutečnit milionové převody finančních prostředků do zahraničí korporacím dodávajících MSDK, že správce daně o společnostech na pozici B v této části nijak nepojednává, přičemž v části nazvané Ztracená – neodvedená daň v obchodním řetězci správce daně uvedl, že se podařilo z údajů na bankovních účtech provést analýzu finančních toků a následně konstatovat, že DPH neodvedly korporace FLORILEGION, s.r.o. v likvidaci a JL Trade Company, s.r.o. Ani zde v souvislosti s daňovou ztrátou, namítal žalobce, tak jak ji mají na mysli soudy spojeného království, ze kterých správce daně (pravděpodobně) čerpá pro tzv. Axel-Kittel test (neboť ten sám o sobě z judikatury soudního dvora EU nevyplývá) není uvedeno kromě zmíněných společností nic o jiných společnostech. Správce daně v rámci daňové kontroly ohledně společností B uvedl, že velké množství z nich uvádělo v daňových přiznáních plnění na vstupu i výstupu v řádech desítek miliónů korun, ale vzhledem k výši obrátu vykazovali daňovou povinnost v minimální výši nebo nadměrné odpočty DPH. Na toto tvrzení (jak namítal v odvolání žalobce) reagoval již ve svém vyjádření k výsledku kontrolního zjištění tak, že díky nízkomaržovosti, která je pro obchodování s drahými kovy typická, je naopak nízká daňová povinnost pravidlem. Žalobcem napadená vyjádření v tomto směru nebyla, jak namítal žalobce, nijak opravena a námitky nebyly vypořádány.
224. Žalobce v odvolání proti prvostupňovým správním rozhodnutím dále také namítal, že ze zprávy o daňové kontrole vyplývá, že předmětná daň byla společnosti FLORILEGION, s.r.o. vyměřena za zdaňovací období září – prosinec 2011 a leden – duben 2012 a společnosti JL Trade Company, s.r.o. za první a druhé čtvrtletí 2012. Žalobce namítal, že

není zřejmé, jak se má toto tvrzení správce daně o existenci daňové ztráty ke skutečnosti, že správce tvrdí, že identifikoval podvodné transakce za celé doměřované období, tj. i za leden – srpen 2011 a červenec 2012 – březen 2014 – žádné skutečnosti týkající se společností FLORILEGION, s.r.o. a JL Trade Company, s.r.o., jenž jsou obsaženy ve zprávě o daňové kontrole a v daňovém spisu této skutečnosti nesvědčí. Žalobce namítal, že správce daně i vzhledem k tomu své důkazní břemeno ohledně prokázání, že došlo k daňové ztrátě neunesl, přičemž rovněž nedoložil, že v obdobích září 2011 – červen 2012 veškeré zboží, které žalobce nakoupil od společnosti OSDK, a.s. pocházelo od společnosti FLORILEGION, s.r.o. a JL Trade Company, s.r.o., tedy že bylo opravdu zatíženo daňovým podvodem. Ze spisu naopak plyne, že dodávky od společnosti A.J. Company & Trade s.r.o., která údajně měla zboží od společnosti FLORILEGION, s.r.o. a JL Trade Company s.r.o. nakoupit a přes společnost Daim, s.r.o. dodat do OSDK, a.s. tvořily u společnosti OSDK, a.s. za celé kontrolované období pouze 28,62 %. I toto tvrzení správce daně je dle žalobce stále nepřezkoumatelné, neboť ze spisu nevyplývá.

225. Žalobce dále také rozporoval zjištění správce daně prezentované ve zprávě o daňové kontrole, z něhož vyplývá, že měly být zjištěny údaje, které by měly dokládat, že daňová povinnost, která byla následně nárokována na vstupu u korporací na pozici A, OSDK, a.s. i VSDK nebyla předchozím dodavatelem uhrazena. Žalobce namítal, že první ze společností, které správce daně v příkladném výčtu uvádí, je DANTSEVA, s.r.o. Z údajů uvedených u této společnosti v příloze ke zprávě o daňové kontrole vyplývá, že zde byly provedeny postupy k odstranění pochybností za druhé, třetí a čtvrté čtvrtletí 2012, jejichž výsledkem bylo stanovení daně. Dále žalobce namítal, že správce daně uvedl, že tato společnost měla dodávat zboží společností A v roce 2012 a 2013, přičemž však není uvedeno, z čeho by měla tato skutečnost vyplývat. Je zřejmé (jak uvedl žalobce), že pro zdaňovací období 2011 a dále 2014 tato společnost nesplňuje podmínky daňové ztráty. Nehledě na skutečnost, že měla dodat (z čeho tak vyplynulo?) jen 3,3 % zboží společností A; opět není zřejmé, zda veškeré zboží, ze kterého jí byla doměřena daň, mělo být dodáno společností A. Z údajů uvedených od společnosti DAMNIO s.r.o. vyplývá, že tato vykazovala obchodní činnost pouze v roce 2012 (0,77 % ze zboží dodaných společností A). Žalobci není zřejmé, jak se toto zjištění váže ke zdaňovacímu období 2011, 2013 a 2014.
226. Společnost NEW GREC-KO, s.r.o. obchodovala pouze v roce 2011 a dále v lednu – březnu 2012. Ohledně společnosti Automotive products správce daně uvádí, že ve zdaňovacích obdobích leden – březen 2014 nevykazovala žádný obrat a že spolupráce s tímto subjektem je obtížná. Společnosti IGWT Group s.r.o. stanovil správce daně za zdaňovací období čtvrtého čtvrtletí 2012, leden – březen 2013 daňovou povinnost 0, tedy daňová ztráta u ní rovněž nemohla vzniknout. Podobné údaje (jak namítal žalobce) vyplývají z přílohy i ohledně společnosti PINETA Di MONTI, s.r.o., kde je pro zdaňovací období 2011, 2012 a 2014 uveden obrat 0 Kč – i zde tedy daňová ztráta nevznikla. U společnosti STARSY, s.r.o. ze zprávy o daňové kontrole neplyne, zda v letech 2012 – 2014 nějaké zboží dodávala, či nikoliv – i zde správce daně existenci daňové ztráty nedoložil.
227. Žalobce namítal, že podle judikatury SD EU musí být každé zdanitelné plnění z hlediska nároku na odpočet posuzováno samo o sobě. Nelze tedy, jak to činí správce daně, dospět k paušálnímu závěru, že jestliže určitá společnost neodvedla DPH za rok 2012, že ho asi neodvedla ani v letech 2011, 2013 a 2014, přičemž navíc ani nebylo postaveno najisto, že by v předmětných letech obchodovala. Proto nelze úhrnně uzavřít, že všechna zdanitelná

plnění žalobce uskutečněná v letech 2011 – 2014 byla zasažena podvodem. Ze správního spisu žádné takové skutečnosti nevyplynou; správce daně neunesl důkazní břemeno ohledně doložení první podmínky tzv. Axel-Kittel testu, tedy prokázání existence daňové ztráty.

228. V odvolání proti prvostupňovým správním rozhodnutím žalobce také namítal nesprávnost závěrů správce daně uvedené ve zprávě o daňové kontrole, že v posuzovaném případě došlo k situaci, kdy byla předchozími dodavateli zboží MSDK (korporacemi na pozici B, C) daň přiznána, ale nebyla odvedena daň z přidané hodnoty na výstupu, protože daňové subjekty „uměle“ snížily svou daňovou povinnost, přičemž následující odběratelé si uplatňovali odpočet daně na vstupu. Žalobce namítal, že žádné takové zjištění ze spisu neplyne, natož aby bylo zřejmé, že si nějaká jiná společnost, kromě společnosti JL Trade Company, s.r.o. snižovala svoji daňovou povinnost.
229. Žalobce dále v odvolání namítal zcela vágní a nepodložený popis údajného daňového podvodu, což vedlo k neunesení důkazního břemene správce daně ve vztahu k druhé podmínce Axel-Kittel testu a rovněž to zapříčinilo nemožnost žalobce efektivně formulovat vyjádření na podporu správnosti svých daňových povinností.
230. Žalobce dále namítal, že v souvislosti s první a druhou podmínkou Axel-Kittel testu platí, že neurčitost, se kterou správce daně popisuje daňový podvod na úrovni subjektu B a C ovlivňuje i rozsah kontrolních opatření, která může správce daně po daňovém subjektu v tomto směru požadovat.
231. Žalobce v odvolání proti prvostupňovým správním rozhodnutím také namítal, že ze zprávy o daňové kontrole nevyplyná, že by všechny společnosti na pozici B byly nekontaktní, se správcem daně nekomunikovaly či nepodávaly daňová přiznání a neodváděly daň. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole přitom argumentuje nekontaktností dodavatelů pro správce daně, kdy v rámci řetězce obchodních transakcí jsou nekontaktní společnosti označovány jako korporace na pozici B a C, které podle tvrzení správce daně nekomunikují se svými místně příslušnými správci daně a neplní své daňové povinnosti. Žalobce namítal (opakovaně), že z přílohy vyplývá, že tato tvrzení nelze prohlásit o 38 společnostech tam uvedených.
232. Žalobce dále shrnoval, že správce daně neunesl důkazní břemeno ohledně doložení, že je zde daňová ztráta, že zde existuje příčinná souvislost mezi podvodným jednáním dodavatele a škodou ve formě ztráty, že zdanitelná plnění, která uskutečnil žalobce, byla prokazatelně spojena s daňovou ztrátou, natož aby prokázal, že žalobce měl o podvodném jednání osoby v dodavatelském řetězci povědomí, resp. že o tomto jednání věděl nebo vědět mohl nebo vědět měl.
233. Žalobce rovněž zdůraznil, že jeho dodavatel – společnost OSDK, a.s. řádně plnila své daňové povinnosti a nebyla považována za nespolehlivého plátce, přičemž správce daně vyměřoval daňové povinnosti společnosti OSDK, a.s. v souladu s jejími daňovými tvrzeními. S ohledem na shodnost sídla žalobce a společnosti OSDK, a.s. bylo žalobci z běžné provozní činnosti známo, že citovaná společnost vyvíjí skutečnou ekonomickou činnost, je kontaktní v místě svého sídla. Díky členství p. M. v dozorčí radě žalobce věděl, že společnost OSDK, a.s. dlouhodobě generuje zisk a trvale zaměstnává několik desítek zaměstnanců a že její účetní závěrky byly auditované certifikovaným auditorem. I nastavení smluvních vztahů mezi oběma společnostmi podle tvrzení žalobce zcela odpovídá obchodním zvyklostem v daném oboru podnikání. Z těchto skutečností žalobce

dovozuje, že neměl povědomí a ani mít nemohl o jakýchkoliv nesrovnalostech podnikání společnosti OSDK, a.s., a proto neměl ani důvod detailněji prověřovat její dodavatele.

234. Žalobce rovněž také odkazoval na jím provedenou rešerži související judikatury národních soudů, z nichž má vyplývat, že většina českými soudy řešených daňových podvodů na DPH spočívala ve třech typech podvodného jednání, a to na umělém vytváření daňových odpočtů prostřednictvím fiktivních zdanitelných plnění, na cíleném předražení služeb, nebo na kombinaci obou takových jednání. V naprosté většině případů, jak uváděl žalobce, jsou jako daňový podvod na DPH posuzovaná jednání, která již z obecného popisu vykazují vysokou míru nestandardnosti. Ve vztahu k daňovým podvodům se zlatem je navíc zásadním spojujícím prvkem to, že se jednalo o zcela fiktivní transakce, při nichž žádné zlato nebylo obchodováno. Žalobce uváděl, že žalovaným popsany případ nevykazuje prvky totožné s těmi, které se objevují v související judikatuře správních soudů; proto správce daně nemůže při posuzování přiměřenosti přijatých kontrolních opatření na rozhodovací praxi soudů odkazovat.
235. V dalších žalobních bodech obsažených na str. 29 – 31 žaloby žalobce na shora uvedené námitky, jenž vznesl v odvolání proti prvostupňovým správním rozhodnutím odkazoval a argumentoval především, že tyto námitky nebyly ze strany žalovaného vypořádány. Žalobce dále namítal, že ve svých vyjádřeních k výsledku kontrolního zjištění i v dalších podáních rozporoval tvrzení správce daně i v dalším rozsahu týkajícím se popisu údajného řetězce a nesrovnalostí a nepravd, kterého se správce daně dopustil. Žalobce v žalobě namítal, že tyto nesrovnalosti a poukazované nepravdy nebyly odstraněny, zůstaly součástí zprávy o daňové kontrole, na kterou se plně odkazuje i žalovaný a tak „budí zdání“ pravdivosti.
236. Žalobce tato zjištění samostatně vylíčil v příloze č. 9 žaloby – jak je uvedena shora. Žalobce namítal, že i z těchto zjištění je jednoznačně seznatelné, že popis skutkových okolností (tvrzeného) daňového podvodu a jeho vazby na zdanitelná plnění žalobce uvedený žalovaným nemá oporu ve spise a z něj nevyplývá. Žalobce namítal, že i z tohoto důvodu je třeba napadené rozhodnutí zrušit. Závěrem žalobní námitky týkající se tzv. Axel-Kittel testu žalobce namítal, že správce daně ohledně společností B ve zprávě o daňové kontrole uvedl, že velké množství z nich uvádělo v daňových přiznáních plnění na vstupu i výstupu v řádech desítek miliónů korun, ale vzhledem k výši obrátu vykazovaly daňovou povinnost v minimální výši nebo nadměrné odpočty DPH. Žalobce na tato tvrzení reagoval, přičemž svoji argumentaci doložil i výpočtem; ani na tuto námitku nebylo ze strany žalovaného reagováno. Pokud jde o námitky týkající se Axel-Kittel testu obsažené v žalobě na str. 26 – 31, jak byly shora rekapitulovány, uvádí k nim soud následující.
237. Jak vyplývá z výsledku kontrolního zjištění i ze zprávy o daňové kontrole, správce daně podrobným způsobem popisoval jím zjištěné skutečnosti týkající se podnikatelské činnosti žalobce a OSDK, a.s. Správce daně dovodil, že se jedná o obchodní řetězec za příslušná kontrolovaná zdaňovací období, přičemž princip jednotlivých obchodů je přizpůsoben příslušným ustanovením zákona o DPH, tak aby v určité části obchodního řetězce umožnil čerpat při pořízení komodity MSDK odpočty DPH a při následném prodeji nevznikla povinnost daň odvést. V rámci obchodních transakcí žalobce pořídí zboží MSDK od plátce v tuzemsku a následně ho dodá do jiného členského státu, či vyveze zboží do třetí země a dále žalobce pořídí zboží od plátce v tuzemsku, následně je přemění na investiční zlato. Uvedeným způsobem vždy žalobci podle zákona o DPH vzniká zákonný nárok na odpočet daně. Správce daně uvedl, že z vyhodnocených důkazních

prostředků vyplynulo, že subjekty zúčastněné v obchodním řetězci měly přidělené jednotlivé pozice, které se v průběhu jednotlivých období měnily. Žalobce dále uvedl konkrétní skutečnosti, které ho vedly k závěru, že se jedná o cíleně řízený řetězec vytvořený za účelem získání nároků na DPH, které jsou popsány jak ve výsledku kontrolního zjištění, ve zprávě o daňové kontrole a souhrnně rovněž v odst. 27 - 49 žalobou napadeného rozhodnutí.

238. V rámci zprávy o daňové kontrole je rovněž v odstavci nadepsaném Finanční toky (str. 76 zprávy o daňové kontrole) uvedeno, že v souvislosti s prověřováním oprávněnosti nároku na odpočet DPH z pořízení MSDK správce daně prověřil a posoudil finanční toky subjektů zúčastněných v obchodním řetězci. Správci daně se podařilo zmapovat pouze část toku finančních prostředků přes bankovní účty. Na základě prověřování jednotlivých finančních operací na bankovních účtech správce daně zjistil, že přes korporace na pozici B a C docházelo k převodům peněžních prostředků do jiných členských států. Korporace, které uskutečnily miliónové převody finančních prostředků do zahraničí, korporacím prodávajícím MSDK přiznaly ve svých DAP v období 08/11 – 09/12 pořízení zboží z jiného členského státu, ale neodvedly DPH na výstupu, protože „uměle“ snížily svou daňovou povinnost. Jednalo se o korporace FLORILEGION, s.r.o. v likvidaci a JL Trade Company, s.r.o., které si v případě obchodu s MSDK vykazaly pořízení zboží z jiného členského státu a přestože uvedly do daňových přiznání DPH na výstupu z následného prodeje MSDK, neodvedly DPH v adekvátní výši na výstupu, protože si „uměle“ snížily svou daňovou povinnost tím, že vykazaly dodání MSDK do jiného členského státu, uplatnily nárok na odpočet DPH na vstupu tuzemských přijatých plnění, nebo vykazaly dodání zboží v režimu přenesené daňové povinnosti na kontaktní daňové subjekty. U těchto subjektů správce daně vyčíslil neodvedenou DPH v následující výši: FLORILEGION, s.r.o. 755 048 844 Kč a JL Trade Company s.r.o. 163 800 181 Kč.
239. V odstavci nadepsaném Ztracená – neodvedená daň v obchodním řetězci správce daně ve zprávě o daňové kontrole uvedl, že se podařilo z údajů na bankovních účtech provést analýzu finančních toků a následně konstatovat, že DPH neodvedly korporace FLORILEGION, s.r.o. v likvidaci a JL Trade Company, s.r.o. Dále správce daně v rámci obchodního řetězce identifikoval velké množství daňových subjektů (korporace na pozici B a C), které v daňových přiznáních uvádí plnění na vstupu i výstupu v řádech desítek miliónů korun a vykazují daňovou povinnost vzhledem k výši obrátu v minimální výši nebo nadměrné odpočty DPH. Pokud u těchto subjektů správce daně zahájil daňové řízení, přestaly se správcem daně spolupracovat a staly se nekontaktními. U subjektů, u kterých byla zahájena a ukončena daňová řízení, byla správcem daně doměřena daň, která však nebyla daňovým subjektem zaplacená. Dále správce daně ve zprávě o daňové kontrole uvedl, že provedl tzv. Axel-Kittel test, v jehož rámci uvedl úvahy týkající se otázky, zda se jedná o daňovou ztrátu – vznik úniku na DPH, zda daňová ztráta vyplývá z podvodu, zda byla transakce s podvodem spojena a zda žalobce věděl nebo vědět měl, že jeho transakce byly s podvodem spojeny. V rámci odpovědi na první otázku správce daně uvedl, že v posuzovaném případě došlo k situaci, kdy byla předchozími dodavateli zboží MSDK (korporacemi na pozici B, C) daň přiznána, ale nebyla odvedena daň z přidané hodnoty na výstupu, protože daňové subjekty „uměle“ snížily svou daňovou povinnost. Následující odběratelé si uplatňovali odpočet daně na vstupu.
240. K otázce, zda daňová ztráta vyplývá z podvodu, správce daně ve zprávě o daňové kontrole uvedl, že v daném případě je daňová ztráta důsledkem podvodného jednání, to spočívá

v obchodu s komoditou, která je účelově vytvořena k čerpání DPH, přičemž s ní je následně obchodováno mezi velkým množstvím podnikatelských subjektů, které nelze označit za důvěryhodné vzhledem k jejich charakteristice. Právě tyto subjekty podle správce daně byly ty, co předmětnou DPH neodvedly ve výši, která by byla v souladu se skutkovým stavem. Správce daně dále uvedl, že tyto skutečnosti vyplývají z provedeného dokazování – informací o dožádání správců daně a dalších důkazních prostředků získaných správcem daně v průběhu celého daňového řízení. Dále je uvedeno, že správce daně identifikoval v rámci obchodního řetězce velké množství subjektů na pozici B a C, u nichž nebyla odvedena daň. Poté správce daně zopakoval zjištění shora uvedená týkající se korporací FLORILEGION, s.r.o. a JL Trade Company, s.r.o.

241. Dále bylo ze strany správce daně uvedeno, že podvod na DPH byl zjištěn na pozici B obchodního řetězce, kde bylo identifikováno velké množství korporací, které v daňových přiznáních uvádějí přijatá i uskutečněná plnění v řádech desítek miliónů korun a vykazují nadměrné odpočty DPH, nebo pokud vykáží daňovou povinnost, je tato přiznávána v minimální výši vzhledem k výši obratu. Tato skutečnost je charakteristická pro řetězové obchody, kde tento článek řetězce přeposílá zboží na další zapojenou obchodní společnost s téměř stejnými obraty na vstupu i výstupu. Pokud u těchto subjektů správce daně zahájil daňové řízení, přestaly se správcem daně spolupracovat, ukončily podávání daňových přiznání a staly se pro správce daně nekontaktními, čímž mu znemožnily ověřit pravdivost údajů, které vykazovaly ve svých daňových přiznáních. Tím došlo k narušení principu neutrality DPH, neboť na výstupu nebyla DPH odvedena, ale následující obchodní korporace zapojené v řetězci nárok na odpočet DPH z pořízeného zboží na vstupu uplatnily.
242. K otázce, zda předmětné transakce byly s podvodem spojeny, správce daně ve zprávě o daňové kontrole uvedl, že obchodní transakce deklarované žalobcem, na jejichž základě uplatnil nárok na odpočet daně, a to přes osoby na pozici B a C, jsou spojeny s podvodem na DPH, souvisejí s obchodovanou komoditou MSDK. Žalobce byl součástí obchodního řetězce, z něhož je zřejmé, jakým způsobem byl realizován tok zboží mezi jednotlivými korporacemi zapojenými do obchodu s MSDK, který je zatížen podvodem. Graficky vyjádřeno šlo o dodávku zboží od neznámého dodavatele do korporací B, dále do korporací A, dále do společnosti OSDK, a.s. a dále k žalobci, anebo tok zboží od neznámého dodavatele do korporací na pozici C, poté do korporací na pozici B, poté do korporací na pozici A, poté do společnosti OSDK, a.s., poté žalobci.
243. Na otázku, zda žalobce věděl či vědět měl a mohl, že transakce byly spojeny s podvodem, správce daně uvedl, že bylo zjištěno, že zástupcům žalobce mohly vzniknout pochybnosti minimálně o samotné komoditě MSDK, která má být podle správce daně ve vyrobené podobě bez využití a není na standardním trhu obchodovatelná, došlo k obchodování s nezvykle velkým objemem MSDK, dále mohly vzniknout žalobci pochybnosti o dodavateli – korporaci OSDK, a.s., která byla výhradním dodavatelem MSDK a také o odběratelích investičního zlata korporacích OSDK, a.s., Daim a Agoli.
244. Pokud jde o rozsáhlou argumentaci týkající se řešeného žalobního botu uvedeného v odvolání proti prvostupňovým správním rozhodnutím, jak byla shora rekapitulována, krajský soud uvádí, že žalovaný se v žalobou napadeném rozhodnutí touto argumentací buď vůbec nezabýval, anebo shrnujícím či nedostatečným způsobem.

245. Soud dále uvádí, že pokud jde o jednotlivé daňové doklady, na jejichž základě byly ze strany žalobce vzneseny předmětné nároky, jde konkrétně za jednotlivá zdaňovací období o následující počty. Za zdaňovací období v rámci roku 2011 se jedná o 199 daňových dokladů za období leden, o 269 daňových dokladů za období únor, o 362 daňových dokladů za období březen, o 513 daňových dokladů za období duben, o 392 daňových dokladů za období květen, o 421 daňových dokladů za období červen, o 169 daňových dokladů za období červenec, o 109 daňových dokladů za období srpen, o 43 daňových dokladů za období září, o 91 daňových dokladů z období říjen a o 42 daňových dokladů za období prosinec, vše roku 2011. Pokud jde o rok 2012, jde o 85 daňových dokladů za období února, 39 daňových dokladů za období března, 28 daňových dokladů za období dubna, 36 daňových dokladů za období května, 51 daňových dokladů za období června, 42 daňových dokladů za období července, 38 daňových dokladů za období srpna, 32 daňových dokladů za období září, 31 daňových dokladů z období říjen, 33 daňových dokladů za období listopad a 31 daňových dokladů za období prosinec, vše roku 2012. Pokud jde o rok 2013, jde o 37 daňových dokladů za období leden, stejný počet daňových dokladů za období únor, 38 daňových dokladů za období březen, 42 daňových dokladů za období duben, 38 daňových dokladů za období květen, 40 daňových dokladů za období červen, 47 daňových dokladů za období červenec, 42 daňových dokladů za období srpen, stejné množství daňových dokladů za období září, 52 daňových dokladů z období říjen, 63 daňových dokladů za období listopad a 48 daňových dokladů za období prosinec, vše za rok 2013. Pokud pak jde o rok 2014, jde o 63 daňových dokladů z období leden, 56 daňových dokladů za období únor a 27 daňových dokladů za období březen, vše roku 2014. Veškeré zmiňované daňové doklady byly vystaveny společností OSDK, a.s.
246. Soud dále odkazuje na závěry vyplývající z judikatury týkající se výkladu pojmu podvod na DPH, jenž jsou uvedeny shora. Souhrnně řečeno, jde u uvedeného pojmu o zasažení obchodní transakce předcházející nebo následující v prodejním řetězci, v jehož rámci některý ze subjektů nepřizná nebo neodvede daň, další subjekt si ji odečte, a to za účelem zvýhodnění, které je v rozporu s účelem příslušné právní úpravy, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Není přitom rozhodné, který subjekt konkrétně daň neuhradí, klíčové je zjištění, zda daňový subjekt o podvodné transakci věděl či vědět měl. Dále také platí, že nemusí být prokázáno, že se daňový subjekt aktivně do podvodného řetězce zapojil, postačí, je-li prokázáno, že si mohl nebo měl být podvodu vědom. Dále také platí, že ohledně podvodného jednání stíhá důkazní břemeno správce daně, přičemž není jeho povinností prokázat konkrétně, jakým způsobem a přesně kým z dodavatelů byl spáchán podvod, ale musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech podvod spočíval.
247. V poukazovaných odvolacích námitkách žalobce především namítal, že závěry ohledně existence podvodu neodpovídají konkrétním skutečnostem, přičemž jak i ze shora uvedeného shrnutí odvolacích námitek vyplývá, žalobce k tomu vyličil rozsáhlejší argumentaci, kterou použil jako konfrontaci se zjištěním správce daně, které bylo popsáno ve výsledku kontrolního zjištění a ve zprávě o daňové kontrole. Zpráva o daňové kontrole přitom představovala podklad pro vydání prvostupňových správních rozhodnutí a žalovaný na ně v napadeného rozhodnutí odkazuje s výjimkou uznání námitek žalobce ohledně správcem daně tvrzené řídicí či spoluřídicí činnosti žalobce na daňovém podvodu. Jednalo se o zcela konkrétní a podrobné námitky, kterými žalobce vyvracel zjištění správce daně uvedená především ve zprávě o daňové kontrole, ale i ve výsledku kontrolního zjištění. Argumentace žalobce byla přiměřená rozsahu zjištění správce daně,

tyto konkrétně rozporovala. Nelze tak tvrdit, že by rozsah námitek žalobce svědčil o zneužívání jeho procesního práv.

248. Jednou ze shrnujících částí uvedených námitek žalobce v rámci odvolání proti prvostupňovým správním rozhodnutím byla i námitka, že podle judikatury soudního dvora EU musí být každé zdanitelné plnění z hlediska nároku na odpočet posuzováno samo o sobě; nelze tedy, tak jak to činí správce daně, dospět k paušálnímu závěru, že pakliže určitá společnost neodvedla DPH za rok 2012, že ho asi neodvedla ani v letech 2011, 2013 a 2014, když navíc ani nebylo postaveno najisto, že by v předmětných letech obchodovala, a proto úhrnně uzavřít, že všechna zdanitelná plnění žalobce uskutečněná v letech 2011 – 2014 byla zasažena podvodem. Žalobce namítal na základě konkrétních skutečností, že žádná taková zjištění z daňového spisu nevyplývají a že tedy žalovaný neunesl důkazní břemeno ohledně doložení mj. prvé podmínky tzv. Axel-Kittle testu.
249. Z žalobcem poukazovaných odvolacích námitek se žalovaný nevypořádal s námitkou požadování doložení po žalobci negativních skutečností na základě výzvy k prokázání skutečností, dále s námitkou nesrovnalostí týkajících se přílohy č. 2, str. 9 zprávy o daňové kontrole, dále zcela nedostatečně bylo odpovězeno v odstavci 98 žalobou napadeného rozhodnutí na rozsáhlou argumentaci týkající se nesrovnalostí údajů o korporacích na pozici B, přičemž žalobce uváděl, že není zřejmé, z jakých podkladů byly údaje v citované příloze zprávy o daňové kontrole zjištěny a žalobce tyto údaje konkrétně taktéž rozsáhle rozporoval.
250. Žalovaný rovněž nereagoval na námítky týkající se neprokázání daňové ztráty ve vztahu ke společnosti FLORILEGION, s.r.o. a JL Trade Company, s.r.o., jak byla shora soudem rekapitulována, nedošlo k vypořádání námitek týkajících se stanovení daně společnosti DANTSEVA, s.r.o., DAMNIO, s.r.o. a dalších; v rámci uvedené námítky žalobce také namítal (jak již bylo shora uvedeno), že na základě judikatury SD EU musí být každé zdanitelné plnění z hlediska nároku na odpočet posuzováno samo o sobě a nelze dospět k paušálnímu závěru, že určitá společnost neodvedla DPH za rok 2012 a že ho tedy neodvedla ani v letech 2011, 2013 a 2014, přičemž žalobce namítal, že správce daně tak činil v situaci, kdy v předmětných letech nebylo postaveno najisto, že společnost obchodovala a nelze tedy úhrnně uzavřít, že všechna zdanitelná plnění žalobce uskutečněná v letech 2011- 2014 byla zasažena podvodem.
251. Reakce žalovaného na uvedené odvolací námítky jsou nedostatečné, pouze shrnují, že z judikatury vyplývá, že není povinností prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, nicméně pokud jde o druhou podmínku, vyplývající z citované judikatury, že musí být ze strany správce daně postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval, pak žalovaný na konkrétní odvolací námítky žalobce týkající se poukazování na nesprávné závěry ohledně skutkových okolností zjištěných správcem daně, žalovaný konkrétně neodpověděl.
252. Krajský soud si je vědom časové a věcné rozsáhlosti jednotlivých obchodů, ovšem to správce daně nezabývá povinností prokázat, jak jednotlivé obchodní transakce, které neprobíhaly stejným způsobem, skutečně probíhaly a zda v jejich rámci byly zjištěny skutečnosti, které odpovídají tzv. Axel-Kittel testu. Jelikož se jedná o různé obchodní případy, je třeba prokázat, na jakých skutkových okolnostech tyto jednotlivé obchodní případy spočívají a zda a u kterých by bylo možné detekovat, že jde o podvodné jednání ve smyslu definice podvodu, jak byla dovozena shora citovanou judikaturou.

253. Sám žalovaný na str. 37 žalobou napadeného rozhodnutí uvádí, že skutečnost, že jsou popisovány okolnosti týkající se třetích osob (např. korporací na pozici B), jsou dány pouze a jen tím, že dle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu je nutno v rámci konstatování podvodu na DPH tento podvod také řádně popsat, což znamená identifikovat podvodný řetězec s narušenou daňovou neutralitou. Právě do správcem daně zjištěného a popsaného podvodného řetězce a do zjištění narušení daňové neutrality směřovaly rozsáhlé námitky žalobce, které nebyly zcela nebo dostatečným způsobem vypořádány.
254. Žalovaný v napadeném rozhodnutí poukazuje na podle jeho názoru značný rozsah odvolání proti prvostupňovým správním rozhodnutím. Nutno však podotknout, že uvedený rozsah (soudem již shora zmiňovaný, vč. i námitek vůči výsledku kontrolního zjištění) však odpovídá rozsáhlosti zjištění obsažených ve zprávě o daňové kontrole (vč. jejích příloh) – 439 stran, i ve výsledku kontrolního zjištění. Žalobce má právo tato zjištění, jež se stala podkladem pro závěry, na jejichž základě byla vydána prvostupňová správní rozhodnutí, napadat, polemizovat s nimi a vyvracet je. Napadené rozhodnutí žalovaného až na shora výslovně uvedenou výjimku na zprávu o daňové kontrole a z ní plynoucí závěry odkazuje, rozsáhlé námitky žalobce však nevypořádává.
255. Z dalších shora uvedených odvolacích námitek žalovaný nezohlednil nebo zohlednil nedostatečným způsobem námitku týkající se tvrzení, že podle judikatury Nejvyššího správního soudu nelze nekontaktnost obchodního partnera přičítat bez dalšího žalobci k tíži, námitku, že z rešerže dosavadní judikatury týkající se podvodu na DPH a také týkající se této problematiky obchodování se zlatem vyplývají zcela jiné skutkové okolnosti soudem řešených případů a není tedy možné žalobci přičítat k tíži, že by měl přijímat rozsáhlejší kontrolní opatření. Žalovaný se rovněž nevypořádal ani s námitkou nízkomaržovosti u obchodování s drahými kovy, kterou žalobce brojil proti popisu tvrzeného podvodného řetězce.
256. V další části žaloby žalobce namítal, že nemůže být postihován jen za to, že dodavatel je nekontaktní nebo neplní daňové povinnost, přičemž poukazoval na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2014, sp. zn. 1 Afs 120/2014 a ze dne 7. 8. 2015, sp. zn. 5 Afs 180/2014. Žalobce napadal závěry žalovaného spočívající v tvrzení, že skutečnost, že v řetězci dodavatelů se některý ze subjektů stane nekontaktním (či se nekontaktním stane přímý dodavatel daňového subjektu) a nelze tedy ověřit, zda z předmětného plnění byla odvedena daň, je zcela dostačující pro konstatování, že v řetězci došlo k narušení neutrality. Žalovaný dále dovodil, že je zřejmé, že již samotná skutečnost, že některá korporace v řetězci je nekontaktní a nelze tedy ověřit údaje, které uvedla v daňovém přiznání, musí být považována za narušení neutrality daně. Žalobce namítal, že setrvalá judikatura stojí na principu, že nekontaktnost obchodníka v době provádění kontroly nemůže být dávana daňovému subjektu k tíži, kdežto žalovaný razí tezi, že nekontaktnost obchodníka v době provádění kontroly a priori znamená, že je naplněna podmínka existence podvodu na DPH ve smyslu chybějící daně u některého z článků v řetězci korporací, jak žalovaný uvádí v odst. 48 žalobou napadeného rozhodnutí. Žalobce dále namítal, že není možné dovozovat, jak to činí žalovaný, že není jeho povinností doložit, zda v takových případech se skutečně jednalo o neodvedení daně ve správné výši, zda byl daňový podvod skutečně spáchán nekontaktním obchodníkem. Žalobce namítal, že není možné dovodit, že nekontaktní subjekt rovná se nesprávně odvedená daň. Závěr žalovaného je v rozporu se setrvalou judikaturou, která neumožňuje, aby správní orgán

vytvářel skutkové domněnky či fikce, ale požaduje, aby skutkový stav zjistil řádně za pomoci dokazování, nikoliv fikce. K této námitce uvádí soud následující.

257. Ve vyjádření k žalobě žalovaný ohledně této námitky uvedl, že nekontaktnost korporací nebyla žalobci dávána k tíži, jsou mu přičítány pouze skutečnosti popsané v rámci objektivních okolností (viz odstavce 50 – 67 žalobou napadeného rozhodnutí). Skutečnost, že jsou popisovány okolnosti týkající se třetích osob (např. nekontaktnost korporací B, C a D) jsou dány pouze tím, že podle judikatury Nejvyššího správního soudu je nutno v rámci konstatování podvodu na DPH podvod také řádně popsat, což znamená identifikovat podvodný řetězec s narušenou daňovou neutralitou, přičemž právě nekontaktnost některé korporace v řetězci svědčí o narušení daňové neutrality (k tomu viz blíže odst. 46 žalobou napadeného rozhodnutí).
258. K řešení námitce soud uvádí, že jak vyplývá z judikatury Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016 – 38), může být nekontaktnost subjektu v řetězci obchodů hodnocena jako jeden ze znaků nestandardního obchodního jednání. Nicméně i když tato skutečnost v rámci hodnocení standardnosti či nestandardnosti obchodního jednání je zjištěna, je stále nutné prokázat naplnění znaků podvodu ve smyslu evropské judikatury spočívající zjednodušeně řečeno ve skutečnosti, že jeden z účastníků daň neodvede a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění. Otázkou tzv. chybějící daně se soud již také shora zabýval. Vždy tedy musí být prokázán souvislý obchodní případ (řetězec), v němž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem zvýhodnění, které je v rozporu s účelem příslušné právní úpravy. Ze skutečnosti, že některý ze subjektů v řetězci je nekontaktní, může správce daně dovozovat nestandardnost obchodního jednání. Pokud pak jde o otázku podvodného řetězce, vyplývá např. z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 170/2016 – 30, že porušení daňové neutrality je jednou z nejdůležitějších znaků daňového podvodu a je třeba jej identifikovat objektivními skutečnostmi. Platí, že samotná nekontaktnost dodavatelské společnosti daňového subjektu ve spojení s minimální DPH, kterou tato společnost přiznala, odvedla, nepostačuje ke spolehlivému závěru o účasti daňového subjektu na podvodu. Každé daňově relevantní plnění musí být zohledněno samo o sobě a jednání daňového subjektu nelze hodnotit pouze v kontextu jednání dodavatele. Správce daně musí vysvětlit, v čem spočívá podvodné jednání žalobce a v jakém směru byla celkově odvedená DPH neoprávněně snížena; pokud toto není postaveno najisto, nelze zkoumat zavinění daňového subjektu (viz odst. 21 posledně citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu).
259. Žalobce dále brojil proti závěrům žalovaného týkajících se přijetí tzv. přiměřených opatření, kontrolních mechanismů a dobré víry žalobce. Žalobce namítal, že ač v rámci daňové kontroly tvrdil přijetí veškerých možných opatření, žalovaný je všechna neuvádí a nehodnotí je společně s celkovým kontextem dané situace. Žalobce uvedl, že přijal následující opatření v souvislosti se vztahem ke společnosti OSDK, a.s.
260. Před zahájením obchodování s touto společností si ověřoval povědomí této společnosti o principech obchodování s drahými kovy, technickou a technologickou stránku vybavení laboratoře, tavního a dalšího zázemí společnosti. Z tohoto zjišťování vyplynuly skutečnosti žalobcem již uváděné na jiném místě týkající se činnosti společnosti OSDK, a.s. Žalobce dále před zahájením obchodování s touto společností provedl její důkladné prověřování ve veřejně dostupných rejstřících, dále bylo zjištěno, že v rámci této

společnosti vykonávali různé činnosti i rodinní příslušníci, zaměstnanci se nestřídali, což svědčilo o trvalosti obchodního záměru OSDK, a.s. Žalobce zjistil, že tato společnost skutečně vyvíjí ekonomickou činnost a je kontaktní ve svém sídle. Dále žalobce zjistil, že společnost si plní své zákonné povinnosti, podává daňová přiznání a je prověřována správcem daně bez závažných pochybení. Žalobce si na počátku i v průběhu obchodního vztahu opakovaně ověřoval platnost registrace k DPH společnosti OSDK, a.s. a prověřil skutečnost, že tato společnost má zveřejněný bankovní účet a není vedena v registru nespolehlivých plátců, dále si žalobce ověřoval, že společnost měla příslušná veřejnoprávní povolení pro svou činnost a že se připravuje na akreditační řízení. Na základě znalostí žalobce o množství materiálů s obsahem drahých kovů, se kterým se v České republice obchoduje, žalobci nevznikly žádné pochybnosti o tom, že by množství zlata, se kterým se společností OSDK, a.s. obchoduje, překračovalo přiměřený rozsah, resp. že by bylo opakovaně obchodováno se stejným zbožím.

261. Žalobce průběžně kontroloval, jaké skutečnosti jsou o společnosti OSDK, a.s. zapsány v obchodním rejstříku, přičemž nezjistil žádné skutečnosti, které by mohly napovídat o existenci daňového podvodu. V průběhu obchodování byl aplikován proces KYC, OSDK, a.s. měla auditované účetní závěrky, které společně s ostatními dokumenty zveřejňovala v obchodním rejstříku. Žalobce se rozhodl pro sídlo ve stejné budově jako OSDK, a.s. i proto, aby měl zajištěno, že obě společnosti budou místně příslušné ke stejnému správci daně. Žalobce dále uváděl roli Ing. M. staršího jako člena dozorčí rady ve smyslu jak již bylo rekapitulováno v obdobném vyjádření žalobce na jiném místě rozsudku. Žalobce rovněž přistoupil k ověřování obecné pověsti společnosti OSDK, a.s. Z dostupných informací zjistil, že tato společnost je veřejně známým obchodníkem a na podporu její známosti byla uveřejňována reklama. Se společností měl žalobce uzavřeno několik písemných smluv o spolupráci při dodávkách drahých kovů, probíhala písemná (emailové) komunikace (objednávky, reklamace, platby byly prováděny bezhotovostně až po dodání zboží, zboží bylo přepravováno bezpečnostní agenturou a přeprava byla pojištěna, v určitých intervalech byly vzájemně odsouhlasovány dodávky zboží. Žalobce kontroloval, zda zboží skutečně existuje, fyzicky jej přebíral, zboží bylo žalobci předáváno převážně ve formě číslovaných slitků společně s odpovídající obchodní dokumentací a vše bylo řádně zadokumentováno mj. i ve skladové evidenci.
262. Žalobce rovněž měl informaci o permanentním prověřování ze strany správce daně s nulovými či minoritními nálezy. Žalobce uvedl, že veškerá opatření byla aplikována po celou dobu jeho obchodování a i vůči jeho ostatním obchodním partnerům. Zpočátku byla prováděna primárně jen zaměstnanci žalobce, postupně k nim bylo přidáno i automatické ověřování speciálním softwarem, přičemž print screen obrazovky tohoto softwaru žalobce přiložil k žalobě. Žalobce dále uvedl, že v rámci daňového řízení správce daně o těchto skutečnostech informoval a opakovaně navrhoval doložení těchto skutečností svědeckými výpověďmi (např. p. M. staršího či p. B. či ostatních zaměstnanců), správce daně k těmto výpovědím nepřistoupil, ani nikdy nepožadoval doložení žádného z výše uvedených bodů. Žalobce uvedl, že jestliže to bude soud považovat za potřebné, je možné vyslechnout svědky p. L. B. a p. V. P.
263. K této části žaloby soud uvádí, že žalobcem citovaná opatření žalovaný konkrétně nepopírá. Provádění důkazního řízení v předmětné věci je především na správních orgánech, které musí odůvodnit, proč navrhované důkazy nebyly provedeny. Nestačí

proto konstatovat, jak to činí žalovaný při hodnocení některých přijatých opatření, že tato opatření nebyla doložena.

264. Žalobce namítal, že beze zbytku vyvrátil v části žaloby nadepsané jako Absence odpovědnosti žalobce za tvrzený podvod na DPH – nedoložení existence objektivních okolností žalovaným (uvedené žalobní body jsou shrnuty a vypořádány shora). Žalobce uváděl, že za účelem doložení vlastního praktického výkonu role člena dozorčího orgánu navrhoval v rámci daňového řízení výslech svědka, který však správce daně neprovedl. Žalovaný tento důkaz žalobce nevyvrátil. V této části žaloby se nejedná o samostatný žalobní bod, soud proto odkazuje na závěry týkající se vypořádání žalobních bodů směřujících do absence odpovědnosti žalobce za tvrzený podvod na DPH – nedoložení existence objektivních okolností žalovaným shora. Soud připomíná, že jestliže je správními orgány odepřen důkazní návrh, je třeba jeho neprovedení odůvodnit.
265. Žalobce ve vztahu k závěrům žalovaného ohledně předkládání potvrzení žalobcem o bezdlužnosti společnosti OSDK, a.s. uvedl, že správce daně nikdy nerozporoval uskutečňování tohoto opatření a nikdy nepožadoval jeho doložení, proto žalobce tuto skutečnost nedokládal. Žalobce navrhl, že jestliže to uzná soud za potřebné, provést svědeckou výpověď p. M. staršího, kterému byla tato potvrzení OSDK, a.s. předkládána. Žalobce dále k tvrzení žalovaného, že bezdlužnost neeliminuje potenciální zapojení do podvodu a že bývá často znakem bufferů, tudíž že nepředstavuje dostatečné opatření k vyvarování se účasti na podvodu, uvedl, že shodné prohlášení by bylo možné učinit k jakémukoliv potvrzení či prověřování. Smyslem prověřování, jak vyplývá z judikatury SD EU však není, aby žalobce za orgány finanční správy či jiné složky veřejné moci činil jakési „pátření“ či kontroly, které navíc nemá ani jak činit, ale to aby daňové subjekty nepřistupovaly k obchodování lehkomyšlně a takovým jednáním neumožňovaly pachatelům daňových podvodů tyto činit.
266. Obdobné námitky platí i ve vztahu k prověřování statusu nespolehlivého plátce u společnosti AMPM, a.s. žalobcem. Obdobně se žalobce zabýval hodnocením prověřování společnosti AMPM v obchodním insolvenčním rejstříku ze strany žalovaného, žalobce si prověřil ty společnosti, které byly jeho obchodními partnery, tj. i společnost Daim a Agoli. Angažovanost rodinných příslušníků v nich podezření u žalobce nevyvolala, neboť v určitých oborech činnosti není výjimkou, že je do obchodu zapojena i širší rodina (i u žalobce působil otec a syn). Žalobci není zřejmé, na základě jakých důkazních prostředků žalovaný přijal tezi, že angažování osob v OSDK, a.s., které mají angažmá v korporacích na pozici A, je závadné či podezřelé. Žalobce namítal, že nejsou pravdivá ani hodnocení žalovaného týkající se ověřování ryzosti a fyzické přejímky každé dodávky zboží a vztahující se výlučně k bezhotovostním platbám za zboží, neboť žalobci je z obchodní praxe známo, že jsou obchodníci, kteří ryzost zboží neověřují, akceptují či vyžadují platby v hotovosti a zboží fyzicky nepřejímají či fyzický přejímají zboží jen námtkou bez řádné kontroly. Takové nabídky, ač je žalobce dostával, vždy odmítal.
267. Žalobce namítal, že z judikatury vyplývá, že v případě, kdy jiné daňové subjekty nepostupovaly shodně jako žalobce, tj. nekontrolovaly ryzost zboží, nepřebíraly jej či jej hradily v hotovosti, byly jím správcem daně tyto skutečnosti vždy přičteny k tíži. Žalobce proto nerozumí hodnocení žalovaného, který na jedné straně, jestliže výše uvedené plněno není, považuje tyto skutečnosti za okolnosti přitěžující, na druhé straně, pakliže plněny jsou, odmítne to považovat za opatření s poukazem na běžnost. Tímto postupem by bylo

možno odmítnout jakékoliv opatření, což se nápadně blíží zapovězenému konceptu odpovědnosti bez zavinění.

268. K těmto námitkám uvádí soud následující. Pokud jde o potvrzení o bezdlužnosti, o něm žalovaný de facto v žalobou napadeném rozhodnutí uvádí, že neeliminuje potenciální zapojení daňového subjektu v transakcích zasažených podvodem. Je tedy zřejmé, že i pokud by takové potvrzení žalobce předložil, že jej žalovaný nepokládal za opatření mající většího významu. K tomu soud uvádí, že uvedené opatření je jedním z opatření, které daňový subjekt může činit (je v jeho moci potvrzení získat či ověřování vykonat). Uvedená skutečnost by mohla svědčit ve prospěch daňového subjektu, který tvrdí a prokazuje přijetí tzv. přiměřených opatření. Totéž se vztahuje k prověřování statusu nespolehlivého plátce u obchodního partnera, také k ověřování ryzosti a k fyzické převímce zboží, bezhotovostním platbám, prověřování obchodního partnera v obchodním a insolvenčním rejstříku. Je pravdou, jak poukazoval žalobce, že z judikatury vyplývá, že pokud daňové subjekty některé z těchto opatření nepřijmou, je jim to ze strany správce daně či žalovaného přičítáno k tíži. Obdobnou problematikou se soud shora již zabýval, přičemž poukazoval na judikaturu, z níž vyplývá, že pro posouzení – dovození nedostatku dobré víry je třeba brát v potaz veškeré relevantní skutečnosti a ze strany správce daně je třeba provést komplexní analýzu zjištěných skutečností týkajících se zjištěných či tvrzených (přiměřených) opatření; platí, že kdokoli přijme přiměřená opatření, která od něj lze rozumně očekávat, aby zajistil, že plnění není součástí podvodu, musí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskoval ztrátu svého nároku na odpočet DPH.
269. Jak již shora soud uváděl, v daném směru je nutné provést komplexní analýzu všech zjištěných skutečností, k čemuž v dané věci (jak je též shora uvedeno) v potřebném rozsahu nedošlo.
270. K námitkám žalobce proti úvahám žalovaného uvedeným v odst. 75 žalobou napadeného rozhodnutí soud uvádí, že zde žalovaný hodnotil opatření žalobce ve formě kontroly v insolvenčním rejstříku a v obchodním rejstříku. Angažovaností rodinných příslušníků ve společnostech Daim a Agoli se žalovaný v této části odůvodnění nezabýval. Žalovaný pouze uvedl, že si obdobným způsobem žalobce mohl z uvedených rejstříků zjistit, že v OSDK, a.s. jsou angažovány osoby, které mají angažmá v korporacích na pozici A sídlících v předmětné době na adrese sídla žalobce. Žalovaný výslovně neuvedl v této části odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, kterou žalobce v této žalobní námitce napadá, že by mělo angažování osob v OSDK, a.s., které mají angažmá v korporacích na pozici A, být závadné či podezřelé.
271. Žalobce dále namítal proti závěrům žalovaného uvedeným v odst. 76 žalobou napadeného rozhodnutí, že žalovaný nereflexuje rozdílné role společnosti Daim a společnosti OSDK, a.s. v rámci obchodní činnosti. OSDK, a.s. se primárně zaměřovala na výkup a analýzu drahých kovů, proto potřebovala nalákat potenciální prodejce, dát jim vědět své obchodní nabídky, konkurenční výhodu. Takovou potřebu však zjevně neměla společnost Daim, která, jak bylo žalobci sděleno, se orientovala spíše na stabilní kmen obchodních partnerů. V tomto žalobním bodě napadená úvaha žalovaného je jím samotným označena „na okraj“ a je v ní uvedeno, že jestliže si žalobce prověřoval korporaci OSDK, a.s. (její obecnou pověst), že si mohl jednoduše prověřit i např. odběratele Daim. V této části odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí se žalovaný tedy věnoval hodnocení ověřování obecné

pověsti dodavatele OSDK, a.s. a uvedené napadené úvahy žalovaného byly uvedeny jako vedlejší.

272. Žalobce dále namítal ve vztahu k odst. 78 žalobou napadeného rozhodnutí, že nikdy neuváděl, že si ověřoval povolení společnosti OSDK, a.s. u puncovního úřadu; ve svém vyjádření k výzvě uvedl, že si ověřil, že společnost OSDK, a.s. měla příslušná veřejnoprávní povolení. V bodě 78 žalobou napadeného rozhodnutí žalovaný uvádí, že ověření povolení u puncovního úřadu (stejně jako ověřování ve veřejných rejstřících) zůstává na rovině tvrzení a dále z odůvodnění tohoto rozhodnutí vyplývá, že i pokud by bylo předloženo, pak je žalovaný hodnotí jako samoučelně s ohledem na spolupráci žalobce s OSDK, a.s. a na realizování nákladné akvizice AMPM. K tomu soud uvádí, že jestliže žalobce ověřování povolení u puncovního úřadu netvrdil, je taková úvaha žalovaného nadbytečná.
273. V další žalobní námitce žalobce napadal úvahy žalovaného obsažené v odst. 79 odvolacího rozhodnutí, v níž je uvedeno, že žalobce v odvolání proti prvostupňovým správním rozhodnutím uvedl v rámci výčtu opatření i strategii na snížení závislosti dodávek od OSDK, a.s. Žalovaný k tomu sdělil, že taková strategie se týká spíše diverzifikace obchodního rizika, než že by souvisela s otázkou posouzení možné nevědomé účasti žalobce na transakcích zasažených podvodem. V případě vědomosti o možném zapojení do podvodu na DPH se strategie diverzifikace nejeví jako dostatečné opatření, neboť pokračování v obchodování, byť v menších objemech s podezřelým subjektem dozajista neeliminuje jeho možnou vědomost. Vůči těmto úvahám žalobce namítal, že strategie spočívající v diverzifikaci obchodního rizika žalovaný u opatření, která uváděl ve vyjádření k výzvě, neuvádí. Žalobci proto není zřejmé, z čeho žalovaný vyšel. V předmětném podání žalobce uvádí např. ověření technického zázemí, vzájemné odsouhlasování dodávek, ověřování, zda společnost OSDK, a.s. podává daňová přiznání a zda všechna prověřování ze strany správce daně skončila dobře; tyto však žalovaný v rozhodnutí o odvolání nijak nezmiňuje (stejně jako další). K této žalobní námitce soud uvádí, že to nemohl být žalovaný, kdo se vyjadřoval k výzvě (zřejmě správce daně), ale zřejmě žalobce. Pokud to byl žalobce, pak žalovaný v úvaze z odst. 79 žalobou napadeného rozhodnutí argumentuje opatřeními, které měl žalobce uvádět nejenom ve vyjádření ze dne 24. 11. 2014, ale i v odvolání vůči prvostupňovým správním rozhodnutím. Co uváděl žalobce ve vyjádření k výzvě, není z hlediska vypořádání odvolacích námitek podstatné.
274. Žalobce dále brojil proti úvahám žalovaného v odst. 80 napadeného rozhodnutí, kdy namítal, že v případě KYC dotazníků nebylo doložení listin správcem daně v předchozím řízení požadováno. Žalobce navíc ve vyjádření k výzvě uvedl, že na příkladu společnosti STEP finance, a.s. předkládá žalobce jako přílohu č. 34 jeden doslova „vyplnění KYC dotazník, vč. jako příloh“. Žalobce dále uváděl, že ohledně rizikovosti obchodované komodity z hlediska tzv. krvavého zlata, praní špinavých peněz apod. nikdy netvrdil, že by si rizikovosti v tomto ohledu nebyl vědom. Naopak před vlastním zahájením obchodování se společností OSDK, a.s. žalobce prověřoval možnosti investování v oblasti drahých kovů; i proto postupoval obezřetně. V poukazaném odst. 80 odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí je uvedeno, že k procesu „know you customer“ (dále jen „KYC“) žalovaný konstatuje, že byl předložen dotazník KYC pouze ke korporaci STEP finance, nikoliv k OSDK, a.s. V tomto dotazníku není žádná kolonka, která by se zabývala původem drahých kovů od dodavatele. Z materiálů zmíněných žalobcem

(doporučení OECD, doporučení dubajské komoditní burzy) je zřejmé, že v případě obchodu s drahými kovy se jedná o obchody s rizikovou komoditou a studiem těchto materiálů lze minimálně částečně získat povědomí o rizikovosti obchodu s drahými kovy. K této námitce soud uvádí, že pokud žalobce uváděl, že v průběhu obchodování byl aplikován proces KYC, který byl průběžně doplňován, bylo třeba, aby tuto skutečnost doložil; jestliže v tomto směru navrhl důkazní prostředky, bylo pak povinností správních orgánů se s nimi vypořádat. K této námitce soud uvádí, že na hodnocení znalosti žalobce o rizikovosti obchodu se zlatem se oba účastníci řízení *de facto* shodli.

275. Žalobce dále zdůraznil, že v daňovém právu neexistuje žádná skutečnost či důkazní prostředek, který by měl povahu tzv. koruny důkazů. Podle názoru žalobce je proces dokazování, na jehož základě dospěl žalovaný ke zjištění rozhodných skutečností s tímto obecným pravidlem v rozporu. Žalovaný přikládal vyšší váhu okolnostem podporujícím jeho verzi. Skutečnosti, které této verzi odporovaly, hodnotil žalovaný méně významně či jejich hodnocení zcela pominul. K hodnocení této námitky soud především odkazuje na shora již vytčené nehodnocení veškerých nutných skutečností v jejich komplexní podobě, jak požaduje shora již také zmiňovaná judikatura. Z ní vyplývá, že pro posouzení dostatku či nedostatku dobré víry je třeba brát v potaz veškeré relevantní skutečnosti a závěr lze učinit až na základě jejich komplexní analýzy.
276. Žalobce dále uváděl, že počínaje bodem 83 napadeného rozhodnutí žalovaný sděluje, že se vypořádává s odvolacími důvody žalobce. Žalovaný namítal, že se žalovaný nevypořádal se všemi odvolacími námitkami a pokud se s nimi vypořádal, pak nikoli řádným způsobem. Pokud jde o otázku nevypořádání se s odvolacími námitkami, pak v rozsahu, který byl soudem již hodnocen, shora na tyto úvahy soud odkazuje. V dalších úvahách se zabývá dosud nehodnocenými žalobními body.
277. Žalobce namítal ve vztahu k odst. 83 – 87 a 106 odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, že projednání zprávy o daňové kontrole proběhlo nezákonným způsobem, čímž byla zkrácena jeho práva v daňovém řízení. Žalobci totiž nebylo umožněno, aby si zprávu o daňové kontrole s úředními osobami skutečně projednal, tj. aby porozuměl jejímu smyslu a obsahu. Namísto toho jednání probíhala tak, že mu byla zpráva částečně hlasitě přečtena s tím, že mu nebylo umožněno v průběhu čtení vznášet dotazy ohledně obsahu textu. Zpráva o daňové kontrole čítající 209 stran byla pro žalobce novým textem. S přihlédnutím k zásadě hospodárnosti řízení, jestliže by stačilo zprávu namísto projednání přečíst, bylo by efektivnější žalobci namísto opakovaných ústních jednání u správce daně zaslat ji do datové schránky. Žalobce nepředpokládal, že správce daně nebude schopen pro neznalost obsahu zprávy o daňové kontrole mu říci vlastními slovy, na jakých zásadních východiscích zpráva stojí. Žalobce uvedl, že mu dosud nebyly sděleny všechny úřední osoby, které se na daňovém řízení podílely, ač to opakovaně požadoval.
278. Žalobce dále uváděl, že byla v průběhu daňového řízení zkrácena jeho procesní práva tím, že stížnosti, které jím byly podány, nebyly řádně prošetřeny, daňový spis je veden v rozporu s ust. § 64 a násl. daňového řádu a žalobci nebylo umožněno nahlédnout do všech jeho částí. K těmto námitkám uvádí soud následující.
279. V odst. 83 – 87 a 106 žalobou napadeného rozhodnutí je uvedeno vypořádání odvolací námitky týkající se způsobu seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění a projednání zprávy o daňové kontrole; žalobní námitky pak směřují pouze do tvrzeného nezákonného projednání zprávy o daňové kontrole. Z poukazovaného textu žalobou napadeného

rozhodnutí vyplývá, že žalovaný hodnotil projednání zprávy o daňové kontrole jako postup souladný s ust. § 88 daňového řádu a řádné projednání zprávy vyplývá rovněž z žalobcem podepsaných protokolů. Dovodil, že skutečnost, že části zprávy byly čteny a že na námítky žalobce bylo reagováno odkázáním na obsah zprávy o daňové kontrole neznamena nezákonný postup při projednání zprávy, neboť je to správce daně, kdo vede daňová řízení a daňový řád přesný formální postup projednání zprávy nestanovuje.

280. K této žalobní námitce uvádí soud, že skutečně není blíže normován postup při projednání zprávy o daňové kontrole, přičemž v daném případě je nutno přihlídnout k její rozsáhlosti, nelze proto uvést, že by čtení určitých částí zprávy mělo být nezákonným postupem. Podstatné pro vypořádání uvedené žalobní námítky je však skutečnost, že žalobce se zvoleným postupem správce daně při projednání zprávy o daňové kontrole nespojuje žádnou konkrétní újmu, která by mohla mít vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí. Žalobce ani neuvádí, z jakých konkrétních skutečností by mělo vyplývat, že mu nebyly sděleny všechny úřední osoby, které se na daňovém řízení podílely a ani neuvádí, které konkrétní stížnosti neměly být řádně prošetřeny a z jakého důvodu a v jaké části je daňový spis veden v rozporu s ust. § 64 a násl. daňového řádu a v jakém rozsahu a kdy nemělo být žalobci umožněno nahlédnout do jakých částí spisu.
281. Žalobce dále k odst. 91, 93, 120 a 150 žalobou napadeného rozhodnutí namítal, že svými podáními nikdy nezamýšlel rozmělnovat kontrolní zjištění, ovšem vzhledem ke způsobu, jakým se správce daně vypořádal s jeho vyjádřením k výzvě a k výsledku kontrolního zjištění, mu nezbylo, než pro vyjádření k výsledku kontrolního zjištění a pro odvolání volit shodnou formu argumentace jako správce daně. Dalšímu řetězení takového způsobu vypořádání, který je značně nezvyklý, chtěl žalobce zabránit mj. při projednání zprávy, proto žádal, aby mu byly sděleny zásadní důvody, na kterých zjištění správce daně stojí. Správce daně toto neměl nejprve reflektovat, resp. při následném studiu písemnosti obsahující nosné myšlenky žalobce zjistil, že její obsah nekoresponduje se zprávou.
282. K této žalobní námitce soud odkazuje na shora již uvedenou úvahu, že rozsah vyjádření žalobce k výsledku kontrolního zjištění a ke zprávě o daňové kontrole odpovídá rozsahu těchto úkonů správce daně a je právem daňového subjektu jednotlivá zjištění v těchto podkladech konkrétně rozporovat. Žalobce neuvádí, kterou písemnost obsahující nosné myšlenky žalobce studoval a měl z ní zjistit, že její obsah nemá korespondovat se zprávou o daňové kontrole.
283. V další žalobní námitce žalobce ve vztahu k odst. 91 žalobou napadeného rozhodnutí uvedl, že je to správce daně, na kom leží důkazní břemeno. Není tedy možné, aby např. pokud žalobce v námitce, že z listin obsažených ve spise tvrzení správce daně uvedená v příloze č. 2 a 3 zprávy o daňové kontrole nevyplývají, žalovaný uvedl odlišnou argumentaci správce daně, a to za situace, kdy námitka žalobce nebyla vypořádána (a mnohdy ani nijak reflektována). K této žalobní námitce soud odkazuje na úvahy učiněné již shora týkající se judikaturou dovozovaných povinností při vypořádání odvolacích námitek.
284. Obdobně se soud vypořádává s další žalobní námitkou týkající se odst. 120 žalobou napadeného rozhodnutí. Žalobce namítá, že v předchozích žalobních námitkách konkretizoval nesprávné a nepravdivé údaje, které jsou obsaženy ve zprávě o daňové kontrole, a proto na ně odkazuje. Tvrzení žalovaného, že proti téměř jakékoliv informaci lze vyhledat jinou informaci stojící proti ní, žalobce uvádí, že žalovaný v napadeném

rozhodnutí (a správce daně ve zprávě o daňové kontrole) neměl předkládat informace, ale prokazovat jím tvrzené skutečnosti, tj. předkládat důkazní prostředky, což však neučinil a svá zjištění vystavil pouze na informacích, což ale k unesení důkazního břemene nepostačuje.

285. K odst. 92 a 101 žalobou napadeného rozhodnutí žalobce namítal, že tvrzení žalovaného o objektivních okolnostech a jejich ucelený popis se objevuje poprvé až v napadeném rozhodnutí, což je důvodem, proč ucelené námitky žalobce jsou obsaženy až v žalobě. K tvrzení žalovaného, že údajně nebyla v daňovém řízení zpochybňována ekonomická činnost žalobce, tento odkazuje na výzvu k prokázání skutečností, k tvrzení žalovaného, že mu nebyl dáván k tíži tzv. Koncern Hvozďanská odkazuje žalobce rovněž na tuto výzvu.
286. První část řešené žalobní námítky je svou povahou spíše vysvětlením postupu žalobce, k druhé části soud uvádí, že daňová kontrola je procesem, v jejímž rámci může docházet ke korekci pohledů správce daně na projednávanou věc; uvedená námitka sama o sobě nemůže znamenat nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí.
287. Žalobce v další žalobní námítce namítal k odst. 95 žalobou napadeného rozhodnutí, že žalovaný zapomíná, že žalobce daň, která mu nebyla správcem daně vrácena, již jednou uhradil, a to svému dodavateli v ceně zboží. Žalobce tedy nepočítá s žádnými nadměrnými odpočty, ale v souladu se zásadou neutrality s vrácením již jednou uhrazených peněžních prostředků. K námítce soud uvádí, že tato část žalobou napadeného rozhodnutí není z hlediska hodnocení věci podstatná a navíc jí předchází úvaha, že z podkladů žalobce vyplývá jeho určitá závislost na vyplacení nadměrných odpočtů, neboť ta je v obchodním modelu žalobce přítomna; tímto žalovaný nijak nezpochybňuje společný systém DPH, jehož základním principem je právě systém odpočtu DPH a daňová neutralita (zbavení podnikatele zatížení DPH).
288. V další žalobní námítce ve vztahu k odst. 97 a 122 žalobou napadeného rozhodnutí žalobce uváděl, že mu není známo, jak subjekt, o kterém žalovaný tvrdí, že je nekontaktní (B, C, D) může doložit, že neznal ryzost jím obchodovaného zboží – toto tvrzení je nonsense. Stejně jako údajné nezjištění jediného případu nesouladu ryzosti neznamená, že by k tomu nedošlo, neboť žalovaný např. ani neuvádí, u koho a za jaká časová období bylo toto zjišťování prováděno, ze spisu taková skutečnost nevyplývá. Závěr žalovaného je pouze spekulativního charakteru.
289. K tomu soud uvádí, že odst. 97 žalobou napadeného rozhodnutí obsahuje logický závěr správce daně, jenž spočívá v tvrzení, že skutečnost, že správce daně konstatoval u korporací na pozici B, C a D nekontaktnost a nespolupráci, neodporuje jeho tvrzení, že tito či jiní obchodníci na této pozici (resp. jejich většina) neznali ryzost MSDK. Ze zjištění správce daně vyplývá, že ryzost MSDK tyto korporace (resp. minimálně korporace na pozici B) zjišťovaly až při analýze tohoto MSDK v provozovně OSDK, a.s., což vzhledem k tomu, že samotné korporace na pozici B musely MSDK dříve od někoho (korporací na pozici C) nakoupit za nějakou ne náhodně určitelnou cenu (která by měla být dána právě obsahem drahým kovů v MSDK) představuje jednu z nestandardností v popisu řetězce, ve kterém bylo detekováno narušení daňové neutrality. Žalovaný tak vysvětlil, z jakého důvodu, ač tvrdí nekontaktnost a nespolupráci korporací na pozici B, C a D, tito neznali ryzost MSDK. V odst. 122 žalobou napadeného rozhodnutí je dále také uvedeno, že správce daně ve zprávě o daňové kontrole dovozuje, že se správci daně podařilo

shromáždit určité množství faktur, které vystavili obchodníci s MSDK (korporace na pozici B, C a D) zapojení do obchodního řetězce, z nichž vyplývá, že je pouze fakturován prodej MSDK bez jakékoliv specifikace ryzosti a podoby zboží, přičemž tyto doklady neobsahují žádné přílohy, na kterých by byly uvedeny údaje o ryzosti MSDK. Je pravdou, že ohledně nezjištění jediného případu nesouladu ryzosti žalovaný neuvedl, za jaké časové období bylo zjišťování prováděno, ale pouze uvedl, že nebyl zjištěn jediný případ nesouladu ryzosti analyzovaných MSDK a na základě něj vyvolaný spor o odkupní cenu MSDK korporací OSDK, a.s. Toto zjištění však je pouze jedním z dalších týkajících se hodnocení otázek, jež jsou předmětem odst. 122 žalobou napadeného rozhodnutí.

290. Žalobce dále ve vztahu k odst. 99, 110, 114 a 125 žalobou napadeného rozhodnutí namítal, že nesouhlasí jakési povšechné zdůvodnění skutkových okolností bez jednoznačného popsání podvodného schématu, navíc v situaci, kdy správce daně tvrdil, že žalobce věděl o podvodu, resp. že dokonce podvod spoluorganizoval a že jím dovezené zboží ze zahraničí se vracelo do řetězce. Ač toto tvrzení žalovaný v napadeném rozhodnutí opustil, musí být prokázána mj. existence podvodu, dotčenost každé transakce tímto podvodem (či sumárně, ale pouze u těch, které mají shodné rysy) a existence objektivních okolností. Tak tomu v dané věci nebylo. Žalobce dále namítal, že je nezákonné tvrzení žalovaného, že narušení daňové neutrality je nutno rozumět nikoliv pouze přímo vyčíslenou neodvedenou daň, ale též situace, kdy daň u nekontaktních daňových subjektů nelze vůbec ověřit. Takové tvrzení je nepřípustné a pomíjí judikaturu zapovídající přičítat nekontaktnost obchodních partnerů daňovým subjektům k tíži a příkazující zohledňovat časový aspekt. K této námitce soud uvádí, že se jedná se o opakovanou žalobní námitku, která byla již shora vypořádána.
291. K odst. 113 žalobou napadeného rozhodnutí žalobce uvedl, že jde o zřejmé nepochopení odvolací námitky, kdy odkazem na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ve věci Kordárna žalobce dokládal, že běžnou je taková ekonomická činnost, u které „permanentně“ dochází ke vzniku nadměrných odpočtů, jak je mj. uváděno v předmětném rozhodnutí. Tato část žaloby je spíše vysvětlením odvolací námitky, pokud jde o obvyklost ekonomické činnosti žalobce. K této otázce se soud shora již vyjadřoval.
292. K další žalobní námitce vztahující se k odst. 117 žalobou napadeného rozhodnutí žalobce namítal, že společnosti Daim dodával výhradně investiční slitky (ryzí kov), přičemž jak vyrozuměl ze spisu společnost Daim dodávala společnosti OSDK, a.s. slitky s obsahem drahých kovů. Nejednalo se tedy o stejnou věc, proto žalobci není zřejmé, co by na této skutečnosti měl obezřetný hospodář považovat za zvláštní, jak tvrdí, ale nedokládá, žalovaný. Jedná se o nepřezkoumatelné tvrzení. K této námitce soud uvádí, že námitka byla již shora vypořádána soudem, a to na základě žalobní námitky k páté tvrzené objektivní okolnosti týkající se společnosti Daim a Agoli. Rovněž další žalobní námitka ve smyslu nedoložení obvyklosti či neobvyklosti obchodních případů byla soudem již hodnocena.
293. K odst. 123 žalobou napadeného rozhodnutí žalobce uvedl, že nikdy netvrdil, že MSDK je v Čechách používáno pro výrobu šperků, zdůraznil, že veškerou slitinu, která neměla podobu ryzího kovu, dodal do jiných členských států EU či vyvezl do třetích zemí. K tomu soud uvádí, že z obsahu protokolu o ústním jednání ze dne 17. 7. 2014, č. j. 155028/14/4000-17201-100846 vyplývá, že Ing. P. M. odpověděl na otázku správce daně, na jaké výrobky, případně v jakém průmyslu či oboru podnikání se dá uplatnit materiál s drahými kovy, který obsahuje méně než 33,3 % zlata, že jeho uplatnění je ve

zpracovatelském průmyslu – k rafinaci, v nezměněné ryzosti ve šperkařství (8 karátové zlato). Je pravdou, že uvedené vyjádření se nevztahovalo k využití MSDK k výrobě šperků v tuzemsku.

294. Žalobce k odst. 126 žalobou napadeného rozhodnutí namítal, že kontrolní úkony, které za předmětná zdaňovací období u něj prováděl správce daně, měly povahu komplexního prověřování ekonomické činnosti žalobce a jednalo se de facto o daňovou kontrolu. Daňová kontrola jako taková zpočátku řešila i obecnější otázky týkající se ekonomické činnosti, které se obsahově shodovaly s tím, co správce daně řešil v předchozích kontrolních úkonech. V poukazovaném odst. 126 žalobou napadeného rozhodnutí je uvedeno, že žalobce namítal, že v případech zdaňovacích období leden 2012 a únor 2013 se jedná o opakovanou kontrolu, neboť již byl v těchto obdobích prověřován v rámci postupu k odstranění pochybností. Žalovaný s touto námitkou nesouhlasil, neboť postupy správce daně ověřovaly konkrétní pochybnosti, které vznikly při posouzení správnosti, průkaznosti nebo úplnosti daňového tvrzení žalobce. Výzvou k odstranění pochybností za leden 2012 byl žalobce vyzván k prokázání, že přijatelná zdanitelná plnění jsou určena k uskutečňování ekonomické činnosti, v únoru 2013 byl žalobce vyzván k prokázání obdobného a navíc k naplnění podmínek pro osvobození od daně při dodání do jiného členského státu. Žalovaný uvedl, že z toho je zřejmé, že správce daně po žalobci nepožadoval prokázání stejného, neboť v rámci kontroly byl žalobce vyzván k prokázání toho, že byl v dobré víře, přičemž správce daně pojal pochybnost o jeho zapojení do podvodu na DPH, o čemž žalobce mohl vědět. Správce daně v daňové kontrole nerozporoval uskutečňování ekonomické činnosti (jakožto hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně), ani nenaplnění podmínek pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu.
295. K této námitce uvádí soud následující. Z výzvy k prokázání skutečností ze dne 23. 9. 2014, č. j. 200020/14/4000-17201-506413 jednoznačně vyplývá, že správce daně zjistil, že předmětná plnění mají být součástí podvodu na dani z přidané hodnoty a že by o této skutečnosti žalobce věděl nebo vědět měl a mohl. V období vydání předmětné výzvy měl správce za to, že šetří podvod na dani z přidané hodnoty, nikoliv např. neexistenci zdanitelného plnění či zneužití práva. Daňová kontrola na dani z přidané hodnoty za období leden 2012 a únor 2013 byla zahájena dne 18. 2. 2014 protokolem o jejím zahájení č. j. 37931/14/4000-17201-100846. Z citovaného protokolu o zahájení daňové kontroly vyplývá, že byla zahájena Specializovaným finančním úřadem a jejím předmětem je mj. daň z přidané hodnoty za citovaná zdaňovací období. Žalobce tvrdil, že daňová kontrola zpočátku řešila i obecnější otázky týkající se ekonomické činnosti, které se obsahově shodovaly s tím, co správce daně řešil v předchozích kontrolních úkonech, přičemž uváděl, že v příloze č. 1 k vyjádření k výzvě žalobce předložil příkladný výčet skutečností, na které se správce daně táže v předmětné výzvě opakovaně a které již byly předmětem předchozích úkonů či postupů při správě daní. Žalobce však v této žalobní námitce konkrétně neuvedl, z čeho konkrétně dovozuje svá tvrzení ohledně řešení otázek na počátku daňové kontroly, k této námitce se tak nelze více vyjádřit.
296. S přílohou č. 1 vyjádření žalobce k výzvě k prokázání skutečností se soud seznámil, nicméně je v ní uvedeno větší množství otázek správce daně a odpovědí daňového subjektu – žalobce, zřejmě z jednotlivých protokolů sepsaných Finančním úřadem pro Prahu – Jižní město, přičemž pouze z menšiny z nich lze odhadnout, jaké zdaňovací období bylo řešeno, např. pokud jde o zmiňovaná zdaňovací období leden 2012 a 2013,

pak měly být správcem daně žalobci dávány dotazy, zda žalobce obchodoval se společností Zlaták.cz s.r.o., jaké je množství zobchodovaného zboží, zda byla uzavřena smlouva apod., dále že žalobce byl vyzván správcem daně k předložení pohybu zboží, které společnost nakoupila a prodává společnosti VSDK, a.s. ve zdaňovacím období, přičemž se zřejmě jedná o zdaňovací období února 2013, dále byl správcem daně po žalobci požadován souhrn – celkové množství v gramech nakoupeného a prodaného materiálu za únor 2013 a zřejmě k tomu zdaňovacímu období se vázaly i další dotazy. Dále správce daně měl vyzvat žalobce k předložení pohybu zboží, které je vykoupeno a dále prodáno společnosti OSDK, a.s. na žalobce (jeho aktuální zůstatky). V rámci odvolání proti prvostupňovým správním rozhodnutím žalobce podrobně argumentoval, proč se domnívá, že právě za zdaňovací období leden 2012 a únor 2013 měly úkony správce daně vůči němu povahu daňové kontroly. Žalovaný se však s touto argumentací řádně nevypořádal, jak soud obdobně konstatoval při řešení námítky existence těchto kontrolních úkonů a jejich nezohlednění při hodnocení celého případu, jak je uvedeno shora.

297. Žalobce dále namítal, že žalovaný nevypořádal jeho námítku uvedenou v odvolání proti prvostupňovým správním rozhodnutím, že mu bylo v rozporu se zákonem neumožněno nahlédnout do spisu OSDK, a.s. Žalobci přitom svědčil a svědčí právní zájem na nahlížení a nejsou zde žádné důvody, které by se mohly opírat o nutnost zachování mlčenlivosti. K této námítce uvádí soud následující. Z odst. 127 žalobou napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný se touto námitkou zabýval, a to takovým způsobem, že podle jeho názoru byla zcela vypořádána sdělením č. j. 18773/15 ze dne 12. 8. 2015, které bylo žalobci doručeno, přičemž žalovaný uvedl, že se zcela ztotožňuje s argumentací uvedenou v tomto sdělení a odkazuje na něj. V předmětném sdělení k žádosti o umožnění nahlédnutí do daňových spisů společnosti OSDK, a.s. správce daně uvedl, že je vedle ust. § 66 daňového řádu vázán i ust. § 52 tohoto zákona, z něhož vyplývá povinnost mlčenlivosti o tom, co se při správě daní dozvěděl o poměrech jiných osob. Jelikož správce daně disponuje širokým spektrem informací, musí být daňový subjekt chráněn před jejich možným zneužitím. Smyslem mlčenlivosti je v dostatečné ochraně informací získaných při správě daní. Mlčenlivostí nejsou dotčeny pouze veřejně známé informace nebo informace dostupné z jiných informačních systémů veřejné správy, např. z registru živnostenského podnikání obchodního rejstříku apod. Správce daně dále uvedl, že je zřejmé, že institut nahlížení do spisu podléhá velice striktním pravidlům, přičemž daňový řád neumožňuje (s výjimkou ručitele) daňovému subjektu, resp. jeho zástupci nahlížet do spisu jiného daňového subjektu. Ani naléhavý právní zájem, kterého se žalobce dovolává, na tom nemůže nic změnit. Z tohoto důvodu nebylo žádosti žalobce vyhověno. Krajský soud souhlasí s žalobcem, že uvedená odvolací námítka v rozsahu téměř celé jedné strany A4 nebyla žalovaným explicitně vypořádána. K vypořádání došlo pouze odkazem na obsah předchozího sdělení správce daně. Nad rámec základního hodnocení této námítky soud podotýká k právnímu názoru správce daně, na který žalovaný odkazuje, že ze zákonné úpravy nahlížení do spisu obsažené v daňovém řádu vyplývá pro daňový subjekt oprávnění nahlédnout pouze do spisu, který se týká jeho povinnosti při správě daní a který o něm správce daně vede.
298. Žalobce dále namítal ve vztahu k odst. 130 a 133 žalobou napadeného rozhodnutí, že v daňovém řízení proběhly výslechy svědků, kterých se správce daně dotazoval na skutečnosti rozhodné pro daňové řízení žalobce, aniž by byl žalobce o těchto výpovědích vyrozuměn a byla mu dána možnost klást svědkům otázky. Žalobce proto navrhl

zopakování výsledku svědků, neboť chtěl svědkům položit otázky ohledně jejich znalosti o ryznosti obchodovaného materiálu, o jejich obchodování, jejich obchodních partnerech a další. Žalobce má za to, že je jeho právem participovat tímto způsobem na daňovém řízení. Není možné, jak to činí žalovaný, pro odůvodnění svého postupu argumentovat tím, že považuje skutkový stav za již dostatečně nepochybný. Navíc sám žalovaný připouští rozpornost jednotlivých výpovědí. Stejnou námitku žalobce uplatňuje i k neprovedení ostatních navrhovaných svědků, neboť s těmito důkazními návrhy se žalovaný nevypořádává.

299. K této námitce uvádí soud následující. V žalobcem poukazovaných částech žalobou napadeného rozhodnutí je uvedeno, že žalovaný si je vědom zásady přímosti provádění důkazů bezprostředním výsledkem svědků před přečtením protokolu o svědeckých výpovědích, zároveň však je třeba si uvědomit, že svědecké výpovědi nemusí být provedeny, pokud správce daně považuje skutkový stav za již dostatečně nepochybný a tyto svědecké výpovědi by na skutkových zjištěních nic nezměnily. Důvody, proč nebylo přistoupeno ke svědeckým výpovědím, správce daně přiblížil podle žalovaného na str. 19 a 119 zprávy o daňové kontrole, přičemž žalovaný se ztotožňuje se správcem daně, že skutkový stav týkající se procesu prodeje a tavby MSDK od korporací B až k odvolateli je dostatečně zjištěný a opakování svědeckých výpovědí by tato zjištění nenarušilo. Žalovaný dále uvedl, že správce daně v žádném případě nevycházel pouze z protokolů o provedených výsleších p. Z., P. a P., avšak také z vyjádření žalobce, listinných důkazních prostředků opatřených od žalobce a z vlastní činnosti, protokolu o výpovědi J. B., protokolu o ústním jednání s dodavatelem OSDK, a.s. a z vyjádření p. Š. Skutečnosti zjištěné z protokolu o výsleších svědků p. P., Z. a P. se týkají popisu řetězce, resp. obchodování s MSDK mezi korporacemi na pozici B a A a OSDK, a.s., což spadá pod problematiku existence daňového podvodu a nikoliv do okruhu vědomostního testu (objektivních okolností), které jsou dávány žalobci k tíži. Tato zjištění (od p. P., Z. a P.) pouze dokreslují zjištění ohledně nestandardnosti řetězce korporací přeprodávajících MSDK, nikoliv o vědomosti žalobce o tom, že byl účasten transakcí zasažených podvodem na DPH. Podle žalovaného bylo shromážděno dostatečné množství důkazních prostředků ke znalosti skutečného faktického stavu pro formulaci řetězce korporací přeprodávajících MSDK. Provedení výsledku p. P., P. a Z. na dané okolnosti podle žalovaného nic nemění, a proto by bylo nadbytečné.
300. Žalovaný dále uvedl k navrženému výsledku p. M. staršího, že správce daně na str. 177 zprávy o daňové kontrole popsal důvody neprovedení této svědecké výpovědi, stejně tak bylo odůvodněno neprovedení výsledku svědků p. B., P., H. a P. (viz str. 21 zprávy o daňové kontrole).
301. Krajský soud k této námitce uvádí, že Ústavní soud v minulosti opakovaně judikoval, že i v daňovém řízení se uplatní analogicky čl. 38 odst. 2 Listiny, z něhož vyplývá právo daňového subjektu, aby jeho věc byla projednávána v jeho přítomnosti. Skutkově se jednalo o případy, kdy správce daně znemožnil daňovému subjektu účastnit se osobního dokazování, konkrétně výsledku svědka, a tudíž neměl možnost klást svědkovi otázky a bezprostředně se vyjádřit k jeho odpovědím. Ústavní soud shledal takové postupy ústavně nekonformními, zejména pro porušení principu „rovnosti zbraní“ v daňovém řízení – viz např. nález sp. zn. I.ÚS 159/99 ze dne 13. 8. 2001, nález sp. zn. I.ÚS 591/2000 ze dne 11. 9. 2001, nález sp. zn. I.ÚS 54/01 ze dne 15. 1. 2002, nález sp. zn. II.ÚS 173/01 a nález sp. zn. II.ÚS 262/06 ze dne 23. 8. 2007. Tento princip se podle Ústavního soudu uplatní i

v odvolacím daňovém řízení, pokud se v něm provádí dokazování výsledkem svědka. Podstatou vyplývající z uvedených rozhodnutí je to, aby žalobci nebylo zabráněno účastnit se provádění důkazů. K obdobným závěrům dospěla i judikatura Nejvyššího správního soudu, z níž vyplývá, že dokazování není možno až na zákonem stanovené výjimky provádět utajeným kabinetním způsobem. Pouze výjimečně, za zákonem stanovených podmínek, lze dokazování připustit i mimo rámec ústního jednání, pak ale musí být o provedení takového důkazu vyhotoven protokol podle § 18 správního řádu. Právo účastníka být přítomen provedení důkazu však zůstává i nadále zachováno. Pokud jde o daňové věci, Nejvyšší správní soud dovodil, že aby námitka nedostatku ústního jednání v daňovém řízení byla úspěšná, musí být opřena o omezení účasti při zjišťování skutkového stavu věci. Není-li tedy v daňové věci prováděno dokazování jinak, než prostřednictvím listin, lze zpravidla uzavřít, že pokud je daňovému subjektu umožněno seznámit se s obsahem správního spisu a rozhodne-li správce daně pouze na základě listin v něm zařazených, lze takový postup považovat za naplnění předmětného atributu práva na spravedlivý proces (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 7. 2007, č. j. 8 Afs 59/2005 – 83).

302. Z uvedeného vyplývá, že pokud je před správcem daně prováděno dokazování ve formě výsledku svědků, je právem daňového subjektu být vyrozuměn o tomto úkonu správce daně, účastnit se ho a klást svědkům otázky. Žalovaný na předmětnou odvolací námitku žalobce reagoval, že svědecké výpovědi nemusí být provedeny, pokud správce daně považuje skutkový stav za již dostatečně nepochybný a tyto svědecké výpovědi by na skutkových zjištěních nic nezměnily. Žalovaný však zároveň uvádí, že z protokolu o provedených výsleších p. Z., P. a P. správce daně vycházel (viz textace správce daně, že nevycházel pouze z protokolu o provedených výsleších p. Z., P. a P., avšak také z vyjádření odvolatele...) a dále uvedl, že je důležité si uvědomit, že skutečnosti zjištěné z protokolu o výsleších svědků p. P., Z. a P. se týkají popisu řetězce, což spadá pod problematiku existence daňového podvodu a nikoliv do okruhu vědomostního testu - objektivních okolností, které jsou dávány žalobci k tíži. Tato zjištění (od p. P., Z. a P.) pouze dokreslují zjištění ohledně nestandardnosti řetězce korporací přeprodávajících MSDK.
303. Z tohoto textu je patrné, že uvedené důkazy ve formě protokolu o svědeckých výpovědích učiněných bez přítomnosti žalobce byly při hodnocení skutkového stavu věci použity, a to podle žalovaného v části týkající se prokazování nestandardnosti řetězce korporací přeprodávajících MSDK. Pokud tedy v daňovém řízení proběhly výsledky svědků, kterých se správce daně dotazoval na skutečnosti rozhodné pro daňové řízení žalobce a žalobce o nich nebyl vyrozuměn a nebylo mu umožněno klást svědkům otázky, pak z nich nebylo možné vycházet, neboť by to odporovalo shora uvedeným závěrům vyplývajícím z judikatury Ústavního soudu týkajícím se znemožnění účasti daňovému subjektu účastnit se osobně dokazování, konkrétně ve formě výsledku svědka. Pokud k takovému stavu došlo, měly daňové orgány buď zopakovat uvedené výsledky svědků se zachováním procesních práv žalobci, anebo z nich neměly vycházet.
304. V případě námítky neprovedení ostatních navrhovaných výpovědí svědků soud uvádí, že se s touto otázkou se v rozsahu konkrétně uplatněných tvrzení žalobce v předchozích žalobních bodech shora již vypořádal. K návrhu provedení výsledku ostatních svědků zmíněných žalovaným v odst. 133 žalobou napadeného rozhodnutí (p. B., P., H. a P.) soud uvádí, že odvolací námitka týkající se neprovedení výsledku těchto svědků nebyla

žalovaným samostatně vypořádána, žalovaný pouze uvedl, že neprovedení výsledku svědků bylo odůvodněno v rámci zprávy o daňové kontrole, přičemž žalovaný ani neuvedl, zda se s tímto odůvodněním ztotožňuje či nikoliv.

305. V rámci odvolání proti prvostupňovým správním rozhodnutím žalobce mj. namítal vadnou interpretaci svědeckých výpovědí správcem daně, a to u svědků P., Z. a P., neboť podle žalobce z nich nelze dovodit kategorický závěr, že většina obchodníků ryzost MSDK neznala. Žalobce namítal, že mu není zřejmé, jak mohl správce daně vyhodnotit svědeckou výpověď p. P. tak, že z ní vyplynulo, že předmětné společnosti, které byly při obchodování se společností OSDK, a.s. zastupovány p. P., v okamžiku předání zboží p. P., resp. společnosti OSDK, a.s. nevěděli, jaká je ryzost tohoto zboží. Žalobce namítal, že je zřejmé, že ze svědecké výpovědi p. P. tato skutečnost nevyplývá, vyplývá z ní opak. Žalobce dále namítal, že z části svědecké výpovědi p. Z. nadevší pochybnost vyplývá, že tento v okamžiku dodání zboží do společnosti OSDK, a.s. ryzost tohoto zboží znal, neboť měl k dispozici analýzu, kterou mu předal jeho dodavatel. Žalobce namítal, že mu není zřejmé, proč správce daně upřednostnil jednu část odpovědi svědka před druhou částí. Žalobce namítal, že ve svém celku jsou některé odpovědi svědka nejasné či rozporné a v tomto případě je správce daně povinen nejasnosti či rozpornosti odstranit. Žalobce dále namítal, že z přepisu výpovědi p. P. rozhodně nevyplývá, že by jeho dodavatelé neznali ryzost dodávaného materiálu. Žalobce doplňoval, že správce daně uvedl, že neznalost ryzosti považuje za důkaz o tom, že obchodníci B a C jsou umístěni v rámci obchodního řetězce formálně a účelově; z důvodů uvedených v předmětné odvolací námitce žalobce navrhl přehodnocení svědeckých výpovědí a opětovný výsledek p. P., Z. a P.
306. K tomu soud dodává, že i v samotném textu odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí je uvedeno, že p. P. vždy uskutečnil prodej MSDK v provozovně OSDK, a.s. a hotovost za prodej MSDK předával p. K. Dále žalovaný uvedl, že v naprosté většině případů byla ryzost zlata v MSDK 310 – 333 tisícín, přičemž tato ryzost byla zjišťována až analýzou u OSDK, a.s., kdy samotné korporace na pozici B tuto ryzost neznali.
307. Žalobce dále ve vztahu k odst. 137 – 141 žalobou napadeného rozhodnutí namítal, že spis v jeho věci je nesprávně veden, žalovaný i správce daně opakovaně pochybili při přerazování listin do veřejné části spisu a nezákonně neumožnili žalobci nahlédnout do celého tohoto spisu, spis je nepřehledný, některé listiny v něm chybí, dále namítal, že skutečnosti, které jsou uvedeny v napadeném rozhodnutí, ze spisu nevyplývají. K uvedené námitce se pro její nekonkrétnost soud nemůže vyjádřit.
308. Žalobce dále namítal, že žalovaný postupoval v rozporu s ust. § 115 odst. 2 daňového řádu, neboť ač v rámci odvolacího řízení dospěl k odlišnému právnímu názoru, než správce daně, nedal žalobci možnost se k tomuto názoru před vydáním rozhodnutí vyjádřit. Žalobce dále uvedl, že se žalovaný nevypořádal se všemi odvolacími námitkami vznesenými v odvolání a jeho doplněních, proto je rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelné.
309. K této žalobní námitce soud uvádí následující. Podle ust. § 115 odst. 2 daňového řádu platí, že provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popř. navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje

k odlišnému právnímu názoru, než správce prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.

310. Z porovnání obsahu zprávy o daňové kontrole a napadeného rozhodnutí žalovaného nevyplývá, že by v dané věci mělo dojít k tomu, že by žalovaný dospěl k odlišnému právnímu názoru než správce daně prvního stupně. Jak vyplývá z judikatury Nejvyššího správního soudu – z jeho rozsudku ze dne 1. 2. 2010, č. j. 5 Afs 68/2009 – 113, je povinností odvolacího orgánu seznámit daňový subjekt s novými skutečnostmi, pokud dojde ke změně právní kvalifikace v takovém rozsahu, že rozhodnutí žalovaného spočívá na zcela jiných důvodech a závěrech než tomu bylo v případě správce daně prvního stupně. V nyní projednávané věci žalovaný výslovně upustil pouze od vinění žalobce z organizování či spoluorganizování daňového podvodu na DPH – viz odst. 111 žalobou napadeného rozhodnutí.

## VI. Závěr hodnocení žalobních bodů

311. Soud na základě hodnocení všech žalobních bodů založených ve své většině na tvrzené nepřezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí z důvodů nevypořádání se s námitkami vznesenými žalobcem v rámci odvolání proti předchozím prvostupňovým správním rozhodnutím (a ve značném rozsahu i proti výsledku kontrolního zjištění) dospěl k závěru, že žaloba je důvodná, a to v rozsahu, jaký vyplývá ze shora uváděné argumentace soudu vztahující se k jednotlivým žalobním námitkám. Soud dospěl k závěru, že žalobou napadené rozhodnutí trpí nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů ve shora zjištěném rozsahu a rovněž že došlo k podstatnému porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, a to v rozsahu shora též soudem uváděného krácení procesních práv žalobce v průběhu daňového řízení.
312. Pokud to dovoľovala přezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí, soud se shora také vyjádřil ke vzneseným námitkám týkajícím se dalších žalobcem tvrzených nezákonností. Z uvedených důvodů soud zrušil napadené rozhodnutí žalovaného pro vady řízení postupem ve smyslu ust. § 76 odst. 1 písm. a) a c) s.ř.s. Ve smyslu ust. § 78 odst. 5 s.ř.s. platí, že právním názorem, který vyslovil soud ve zrušujícím rozsudku nebo rozsudku vyslovujícím nicotnost je v dalším řízení správní orgán vázán.

## VII. Náklady řízení

313. Výrok o nákladech řízení vychází z ust. § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce měl ve věci plný úspěch, a proto mu vůči žalovanému náleží právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Náklady řízení spočívají v zaplaceném soudním poplatku za žalobu ve výši 3 000 Kč a dále v nákladech právního zastoupení v celkové výši 4 113 Kč podle vyhl. č. 177/1996 Sb. o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“).
314. V daném případě se jedná o odměnu advokátky žalobce za zastupování v řízení před krajským soudem, a to za jeden úkon právní služby (převzetí a příprava zastoupení) podle ust. § 7, 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu (3 100 Kč); a dále o náhradu hotových výdajů ve výši 300 Kč. Vzhledem k tomu, že zástupkyně žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se částka odměny za zastupování a náhrady

hotových výdajů o částku 713 Kč odpovídající příslušné dani z přidané hodnoty. Celkem se tedy jedná o částku 7 113 Kč. Ke splnění uvedené povinnosti byla žalovanému stanovena přiměřená lhůta.

### **Poučení:**

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

Brno 29. 3. 2019

Mgr. Milan Procházka  
předseda senátu