



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Milana Taubera, soudkyně Pavly Klusáčkové a soudce Vadima Hlavatého ve věci

žalobce: **PM Trading, s.r.o.**, IČO: 24832022
se sídlem Praha-Kunratice, Jana Růžičky 1165/2a
zastoupený advokátkou JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D.
se sídlem Praha 2, Chodská 1366/9

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

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 10. 6. 2020, č. j. 21916/20/5300-22441-711776,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Základ sporu

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkoumání a zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání a byl potvrzen platební výměr na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) vydaný Finančním úřadem pro hl. m. Prahu dne 14. 3. 2019 pod č. j. 1843284/19/2011-52522-108940, za zdaňovací období prosinec 2014, kterým byl vyměřen nadměrný odpočet ve výši 167 842 Kč.

2. Důvodem nepřiznání nároku na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění od společnosti Clear conception s.r.o. (dále jen „Clear conception“) byl závěr daňových orgánů, že se žalobce vědomě účastnil na podvodu DPH.

II. Obsah žaloby

3. Žalobce v úvodu podané žaloby poznamenal, že je obchodní společnost, která se zaměřuje na obchodování s drahými kovy. Nejedná se o „garážovou společnost“ s nejasnou vlastnickou strukturou a pochybnými obchodními návyky. Žalobce v rámci své činnosti vždy ve zvýšené míře dbal na kvalitu obchodovaného materiálu a trval na tom, že materiál bude nakupován pouze s příslušnými certifikáty (v případě investičních kovů) či s příslušnou analýzou (v případě ostatního neinvestičního materiálu). Z tohoto důvodu byla jeho hlavním českým dodavatelem společnost Clear conception, jejíž role primárně spočívala v analýze materiálu, tj. za pomoci několika odborných procedur stanovovala ryzost předmětného materiálu. Tvrdil, že se v žádném případě nejednalo o umělou strukturu, jak tvrdí žalovaný. Skutečnost, že společnost Clear conception je *a priori* laboratoří určující ryzost materiálu, byla zcela zřejmá správci daně, jak vyplývá např. z výsledku kontrolního zjištění či ze zprávy o daňové kontrole. Roli společnosti Clear conception dokládá např. svědecká výpověď pana Z. Upozornil, že společnost Clear conception, respektive její laboratoř byla v rozhodném období držitelem akreditace Českého institutu pro akreditaci, o.p.s. (dále jen „ČIA“). Podstata akreditace spočívala v tom, že jsou ověřovány stávající postupy a procesy a je potvrzován jejich soulad s příslušnou metodikou. Pro udělení akreditace je nezbytná určitá doba provozu laboratoře, která se obecně pohybuje v řádech několika let. Fakt, že společnosti Clear conception byla akreditace udělena dne 16. 9. 2014, tak jen dokládá správnost jejich postupů.
4. Namítal, že žalovaný neunesl svoje důkazní břemeno, neboť neprokázal, že u jednotlivých zdanitelných plnění skutečně existuje daňová ztráta (chybějící daň). Žalovaný pochybil, neboť neposuzoval každé jednotlivé zdanitelné plnění samostatně. Dále nebylo prokázáno, že by skutečně některým z dodavatelů v řetězci nebyla odvedena daň. Správce daně pouze tvrdil, že údajní dodavatelé žalobce jsou nekontaktní, když tuto nekontaktnost dovozuje toliko z údajného nereagování na výzvy správce daně, které byly učiněny v roce 2017, respektive v roce 2018. Zdůraznil, že tvrzená nekontaktnost některého z dodavatelů nemůže být přičítána k tíži žalobce. Navíc se správní orgán dopustil předsudku zpětného hodnocení, neboť neposuzuje nekontaktnost v době obchodování, ale až ex post. K tomu žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, sp. zn. 5 Afs 60/2017.
5. Tvrdil, že správní úvahy žalovaného v bodě [39] napadaného rozhodnutí a v bodě [59] napadeného rozhodnutí jsou v rozporu. V bodě [59] žalovaný uvedl, že, „... je tedy možné, že mezi jednotlivými články obchodních řetězců definovaných v bodě [42] tohoto rozhodnutí koloval MSODK obsahující drahé kovy o odlišné ryzosti, než bylo deklarováno na daňových dokladech. Následně nemusela této ryzosti ani odpovídat kupní cena MSODK“. Žalovaný tedy zpochybnil předmět zdanitelného plnění a cenu tohoto plnění. V bodě [39] napadeného rozhodnutí uvedl, že „formální i hmotněprávní podmínky pro vznik nároku na odpočet byly splněny“. Pakliže by ale bylo skutečně obchodováno jiné zboží či za jinou cenu, zákonné podmínky pro vznik nároku na odpočet by splněny nebyly.

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. F.

6. K úvahám žalovaného, zda obchodování žalobce probíhalo za standardních okolností, žalobce namítal, že žalovaný pomíjí důkazy, které jsou součástí daňového spisu žalobce. Žalovaný tak pochybil, pokud v rámci napadeného rozhodnutí nezohlednil: svědeckou výpověď pana Z. ze dne 12. 10. 2015, protokol z ústního jednání ze dne 24. 6. 2014, který správce daně vedl se společností Alfason, písemnost územního pracoviště správce daně v Modřanech ze dne 18. 6. 2014, č. j. 4060412/14/2012-05402-109978, výpověď J. K. ze dne 9. 4. 2014, výpověď pana K. z trestního řízení a podklady získané policejním orgánem z daňových spisů vedených proti společnosti pana K., odpovědi společnosti Clear conception na výzvu správce daně ze dne 14. 3. 2014, č. j. 1328142/14/2011-05403-109114, a odpověď společnosti Clear conception ze dne 31. 1. 2014. Z výše uvedeného je zřejmé, že dodavatel žalobce (a jeho dodavatel) byl po určitou dobu kontaktní, když správci daně sděloval podstatné skutečnosti týkající se i samotného průběhu obchodování. Žalovaný tyto skutečnosti v rámci hodnocení důkazů pominul. Navíc si správce daně nevyžádal podklady místně příslušného správce daně dodavatele žalobce a jeho obchodních partnerů, přestože s tímto správcem daně komunikoval. Obdobně si správce daně nevyžádal listiny Policie ČR, přestože do policejního spisu nahlížel. Z výše uvedeného žalobce dovozoval účelový postup žalovaného a správce daně.
7. K hodnocení výpovědi svědka J. K. žalobce nesouhlasil s tvrzením žalovaného, že svědek vypovídal vyhýbavě nebo neurčitě. Žalovaný nereflektoval, že svědek v rámci své výpovědi opakovaně odkazoval na jiná daňová řízení a svá předchozí vyjádření. Stručnost jeho odpovědí je tak třeba přičítat značnému časovému odstupu a dále přesvědčení svědka, že již na všechny pokládané dotazy v minulosti odpověděl. Žalovaný hodnotí svědeckou výpověď zcela tendenčně, když zamlčuje celé pasáže odpovědí.
8. Žalobci dále nebylo zřejmé, jaké tvrzení žalovaný dovozuje ze svého závěru, že svědecké výpovědi potvrdily, že se jednotliví účastníci obchodních řetězců znali. Znalost obchodních partnerů je zcela běžnou skutečností, respektive je judikaturou dokonce vyžadována.
9. K tvrzení žalovaného, že „*obchodní řetězce společností...nevznikly nahodile, nýbrž byly uměle vytvořeny prostřednictvím zapojení pouze vybraných obchodních společností do obchodování..., někteří jejich účastníci o sobě prokazatelně věděli...*“, měl žalobce za to, že žalovaný záměrně staví skutkové děje jinak, než probíhaly, a to na základě předsudku zpětného hodnocení. Vzal-li by žalovaný v rámci svého rozhodování v úvahu všechny důkazy (výpovědi svědků), které v rámci daňových řízení shromáždil, a možnou vědomost žalobce v okamžik průběhu skutkových dějů, musel by dospět ke skutkovému závěru odlišnému. Zdůraznil, že žalovaným nebyla prokázána jakákoliv vědomost či znalost žalobce a dodavatelů jeho dodavatele. Uvedl, že nepopírá, že J. K. je spolužákem pana M. st. či že J. K. se s panem M. mladším zná z dětství, sama tato skutečnost však nedokládá záměrné vytvoření jakýchsi řetězců s cílem páchat daňové podvody, jak tvrdí žalovaný. K odkazu žalovaného na listiny vyhotovené policejním orgánem žalobce uvedl, že se jedná o kopie fragmentů částí emailů, o kterých není zřejmé, zda byly odeslány či jak na ně bylo jejich údajným příjemcem reagováno, či o kopie částí nepodepsaných listin, o nichž není zřejmé, kým byly vyhotoveny, při jaké příležitosti, když navíc část listin, resp. emailů představuje běžnou obchodní komunikaci mezi jednotlivými dodavateli. Z těchto podkladů pro jejich neprůkaznost není dle žalobce seznatelné, že by snad obchodní řetězce byly vytvořeny uměle.

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. F.

10. Dále uvedl, že nechtěl nakupovat zboží přímo od společnosti Alfalik, protože tato společnost nebyla schopna dodat předmětné zboží s garancí ryzosti. Analýzy obchodovaného zboží prováděla společnost Clear conception. V rámci svého obchodování tedy žalobce nakoupil zboží, jehož kvalita byla garantována analýzou akreditované laboratoře, když následně bylo toto zboží opětovně podrobeno analýze, a to u odběratele žalobce. Kdyby žalobce skutečně nakupoval zboží od společnosti Alfalik, žalovaným by mu bylo vytknuto, že obchoduje se zbožím, jehož kvalitu nezná. Představa žalovaného o jakýchsi nekalostech je tak zcela nereálná. Tvrzení, že obchodní řetězec přeprodával materiál s obsahem drahých kovů (dále jen „MSODK“) bez ekonomického smyslu, zcela ignoruje základní princip obchodování, který spočívá v nákupu a prodeji určitého zboží. Žalobce tak propojil nabídku a poptávku, když bez jeho informací stran obou těchto stran by obchody neproběhly. Žalobci navíc nebylo zřejmé, z čeho žalovaný dovozuje, že se v daném případě jedná o tzv. objektivní okolnosti ve smyslu judikatury Soudního dvora EU.
11. K tvrzení žalovaného, že v rámci jím tvrzených obchodních řetězců obchodovaly subjekty bez obchodní historie vykazující řadu rizikových faktorů, žalobce uvedl, že žalovaný toto tvrzení pouze konstatuje, aniž by však uvedl, (i) z jakého důvodu jsou zrovna tato hlediska pro posuzování předmětné věci určující, a (ii) aniž by náležitě vymezil jím užitý pojem „společnosti bez obchodní historie“, když dále ani nehodnotí, (iii) jak mohl daňový subjekt předmětné skutečnosti o společnostech v linii 2 a nižší pod jeho dodavatelem zjistit. Navíc, jak je zjištělné z obchodního rejstříku, jak pan Z., tak pan K. jsou osoby s podnikatelskou historií.
12. K žalovaným tvrzené neexistenci webových stránek společnosti Clear conception žalobce namítal, že toto tvrzení není pravdivé. Žalobce měl za to, že pro danou věc je zcela irrelevantní, zda žalovaný našel či nenašel odpovídající webové stránky, neboť je podstatné pouze to, zda tato společnost tyto stránky měla v době obchodování. Z důkazů (svědecká výpověď pana Z., pana Š., ze stránek ČIA) je seznatelné, že společnost Clear conception v rozhodné době internetové stránky měla. Rovněž i za pomoci jednoduchého nástroje pro hledání historie domény lze nalézt, že tato doména v minulosti existovala a byla obsazena. Navíc žalobci nebylo zřejmé, z jakého důvodu je existence internetových stránek dodavatele pro danou věc natolik zásadní.
13. Tvrzení žalovaného, že žalobce nakoupil od společnosti Clear conception zboží, aniž by si ověřil výsledky analýzy provedené touto společností, svědčí dle žalobce o nepochopení toho, co znamená, že jsou analýzy provedeny laboratorii akreditovanou ČIA a dále i o neznalosti specifík provádění měření ryzosti drahých kovů. Akreditace ČIA je zárukou přesnosti a spolehlivosti měření. Společnost Clear conception měřila v laboratorních podmínkách, v přísných postupech, které byly všechny zdokumentovány, jednotlivé vzorky byly označeny čárovým kódem atd. Přesnost analýz pak byla ověřována i odběratelem žalobce. Obchody žalobce splňovaly i základní ekonomické poučky, tj. bylo nakupováno za méně, než za kolik bylo prodáváno. Zdůraznil, že analýzám drahých kovů je vlastní to, že se jednotlivá měření na jednotlivých vzorcích mohou lišit.
14. K tvrzení žalovaného, že výsledky provedených analýz nebyly vždy totožné, zdůraznil, že odkaz žalovaného je natolik nekonkrétní, že žalobce nemá, k čemu by se mohl vyjádřit. Žalovaným (pro příklad) uváděný případ lze vysvětlit rozdílností metod, které byly společností Clear conception a odběratelem žalobce používány pro určení ryzosti. Celkový rozdíl zlata je 0,001, když při 10 kg materiálu tvoří 0,001 celkem 10 g a současně 0,001 z

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. F.

celkové ceny. Při cenách zlata okolo 1 000 Kč za 1 g, se tedy jedná o 10 000 Kč. Při ryzosti 0,29 je množství zlata obsažené v materiálu 2.900 g jeho hodnota 2 900 000Kč. Při cenách stříbra okolo 12 Kč za 1 g se jedná o 120 Kč, když při ryzosti 0,107 je množství stříbra obsažené v 10 kg materiálu celkem 1 070 g. Jeho hodnota pak činí 12 840 Kč. Celkový rozdíl, převedeno na Kč, je tedy 10 000 Kč za obsah zlata a 120 Kč za obsah stříbra. Hodnota materiálu byla 2 912 840 Kč. Navíc, standardní odchylka měřících přístrojů a metod je cca také jedna tisícina, tedy 0,001. Uvedená odchylka tedy spadá do nepřesnosti měřících metod.

15. Skutečnost, že obchodování probíhalo tak, jak je uvedeno výše, vyplývá dle žalobce z následujících důkazů: (1) svědecká výpověď pana Z. provedená dne 12. 10. 2015, (2) protokol z ústního jednání ze dne 24. 6. 2014, (3) výpověď pana J. K. učiněná dne 9. 4. 2014, (4) výpovědi pana K. z trestních řízení a podklady získané policejním orgánem z daňových spisů vedených proti společnosti pana K., (5) odpovědi společnosti Clear conception na výzvu správce daně ze dne 14. 3. 2014 a (6) odpovědi společnosti Clear conception ze dne 31. 1. 2014.
16. K žalovaným tvrzené podezřelosti rychlosti realizace obchodů žalobce zdůraznil, že v rámci obchodování s drahými kovy je rychlost obchodování klíčová, neboť díky rychlosti může být eliminován vliv poklesu ceny daného zboží.
17. Co se vlastního zboží týče, žalobce zdůraznil, že trh se zlatem má svá specifika, proto co je běžné např. v České republice, nemusí být běžné na Blízkém východě či v Německu. K ryzosti obchodovaného zboží z pohledu posudku znalce Renaty Sukové žalobce sdělil, že předmětný posudek, ač je orgány finanční správy hojně používán, postrádá základní náležitosti znaleckého posudku, když navíc samotná znalkyně neměla a nemá s tím, o čem ve znaleckém posudku vypověděla, žádnou praktickou zkušenost. Žalobci proto nebylo zřejmé, z jakého důvodu žalovaný o předmětném posudku v napadeném rozhodnutí obsáhle referuje. Žalobce tak měl za to, že i tento způsob vypořádání se s námitkou žalobce svědčí o předpojatosti žalovaného.
18. Tvrzení žalovaného o pojištění zboží není dle žalobce správné. Žalobce totiž zboží přepravoval za pomoci speciálních přepravních agentur (Česká Pošta Security, Loomis, G4S), které se specializují na převoz cenností (např. i hotovosti pro banky), a které jsou pro tento účel i pojištěny. Je tak zřejmé, že zboží během přepravy pojištěno bylo. Součástí kontrolních mechanismů žalobce byla i namátková kontrola zboží; v některých případech tak zboží po převzetí přepravní agenturou bylo dopraveno k žalobci, kde bylo překontrolováno.
19. K tvrzené absenci fyzického přebírání a kontroly zboží žalobce zdůraznil, že žalovaný zcela ignoruje nastavení smluvních vztahů mezi žalobcem a jeho obchodními partnery, a dále i vysvětlení obchodního modelu. Skutečnost, že zboží bylo k přepravě předáváno zaměstnanci společnosti Clear conception za žalobce v žádném případě neznamena jakési spoléhání na svého dodavatele, nýbrž racionální obchodní model. Zboží bylo předáváno v zapečetěných obalech, které byly kontrolovány, a které byly rozpečetěny po jejich převzetí odběrateli žalobce. Navíc, v několika případech bylo zboží kontrolováno i v rámci přepravy pracovníky celní správy.
20. Žalobce dále zdůraznil nezákonnost napadeného rozhodnutí i z toho důvodu, že žalovaný stejná tvrzení (resp. body) přičítá k tíži žalobce dvakrát, a to jednou v rámci prvního kroku testu (existence daňového podvodu) a jednou v rámci druhé kroku testu (existence

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. F.

objektivních okolností). Jako objektivní okolnost žalovaný tvrdí organizaci obchodních řetězců, ta však již jím byla namítána v rámci jeho tvrzení existence daňové ztráty. Obdobně v případě obchodních partnerů žalobce, pozitivní historie, obchodování s rizikovou komoditou, ryzost MSODK, analýzy MSODK, absence pojištění MSODK, absence fyzického přebírání a kontroly MSODK. Takový postup žalovaného je dle žalobce nezákonný.

21. Namítal, že žalovaný neprokázal, že žalobce o daňovém podvodu věděl. Zdůraznil, že postupoval obezřetně, s přiměřenou opatrností, že si své obchodní partnery prověřoval, že obchodoval toliko se zbožím, jehož kvalita byla zjištěna analýzou provedenou akreditovanou laboratoří. Navíc žalobce od společnosti Clear conception opakovaně vyžadoval předložení potvrzení o bezdlužnosti, která žalobce doložil správci daně. Žalobce tak v dané věci činil vše, co činit měl a mohl. Z předchozích vyjádření žalobce je seznatelné, že zde není nic, žádná objektivní okolnost, nestandardnost, co by dokládalo absenci přiměřené opatrnosti daňového subjektu, nepřijetí rozumných opatření, absenci dobré víry, lehkovážnost obchodování či jeho neobvyklost, příp. počínání žalobce v rozporu s péčí řádného hospodáře. Žalovaný nedoložil, že (i) by v dané věci skutečně došlo k daňovému podvodu, když současně nedoložil (ii) ani existenci tzv. objektivních okolností. Na žalobce tak nemohlo přejít důkazní břemeno stran doložení přijetí rozumných opatření (dobré víry), a žalobci tak nemůže být upřen nárok na odpočet daně.
22. Žalobce nesouhlasil s hodnocením odvolacích námitek. Správce daně, a potažmo i žalovaný, neunesli své důkazní břemeno stran doložení, že zde byl daňový podvod, resp. daňová ztráta, když rovněž nedoložili existenci objektivních okolností a absenci dobré víry daňového subjektu. Postupem správních orgánů došlo k porušení principu neutrality DPH.
23. Žalobce dále uvedl, že byl po velkou část výkonu své ekonomické činnosti ze strany správce daně prověřován různými kontrolními či ověřovacími postupy, které vždy vyústily k vyměření daně dle daňových přiznání žalobce. Orgánům finanční správy tedy byla ekonomická činnost žalobce dobře známa. I tento fakt měl žalovaný v rámci svého rozhodnutí zohlednit, což však neučinil. Žalovaný rovněž nevzal v potaz výsledek kontrolního zjištění, které bylo prováděno pro zdaňovací období roku 2014 u společnosti AMPM a.s., kde se správce daně k obchodům žalobce a společnosti AMPM a.s. (a společnosti Clear conception) vyjádřil tak, že neshledal žádná pochybení. Závěry žalovaného jsou tak se závěry, které byly vyřčeny správcem daně společnosti AMPM a.s., v přímém rozporu.
24. Žalobce dále namítal, že spis je v jeho věci nesprávně veden, že žalovaný a správce daně opakovaně pochybili při přerazování listin do veřejné části spisu a nezákonně neumožnili žalobci nahlédnout co celého daňového spisu, že spis je nepřehledný a některé listiny v něm chybí, a dále, že skutečnosti, které jsou uvedeny v napadeném rozhodnutí, ze spisu nevyplývají.
25. Rovněž namítal, že žalovaný v rozhodnutí o odvolání postupoval v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu, když sice vydal výzvu, v ní však nezdůraznil, že do daňového spisu byly nově založeny nové důkazy (listiny), ze kterých žalovaný v rámci svého rozhodování vycházel, natož aby s těmito listinami žalobce seznámil.
26. Žalobce byl dále toho názoru, že v dané věci uplynula lhůta pro stanovení daně uvedená v § 148 daňového řádu. Daňová kontrola v dané věci byla totiž zahájena dne 17. 8. 2015,

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. F.

lhůta pro stanovení daně tak uplynula dne 17. 8. 2018, platební výměr však byl žalobci doručen až po tomto datu.

III. Vyjádření k podané žalobě a související vyjádření

27. Ve vyjádření k podané žalobě žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a předložený spisový materiál a navrhl, aby soud žalobu zamítl.
28. Žalovaný měl za to, že odůvodnění napadeného rozhodnutí splňuje veškeré požadavky uvedené v § 102 odst. 3 a 4 daňového řádu ve shodě s požadavky kladenými na přezkoumatelnost správních rozhodnutí vyjádřenými v judikatuře správních soudů.
29. K tvrzení žalobce, že vždy ve zvýšené míře dbal na kvalitu obchodovaného materiálu a proto byla jeho hlavním českým dodavatelem společnost Clear conception, žalovaný uvedl, že toto tvrzení je pouze účelové. Žalobce znal minimálně obchodní společnost ALFASON a dále je zřejmé, že již před zapojením obchodní společnosti Clear conception do obchodního řetězce, byl žalobci znám MSODK a obchodní společnost Clear conception mezi ně byla vložena uměle. Tato skutečnost musela být žalobci známa, neboť ji organizovala obchodní společnost VSDK, která byla jediným společníkem žalobce a jednatel žalobce byl, stejně jako pan K., členem představenstva obchodní společnosti VSDK. Co se týče samotných analýz materiálů, žalovaný odkázal na napadené rozhodnutí s tím, že všechny subjekty (včetně žalobce) akceptovaly údaje tvrzené společností Clear conception, aniž by v době obchodů ověřily pravdivost těchto údajů. K žalobcem uváděné skutečnosti, že se v případě společnosti Clear conception jedná o certifikovanou laboratoř, žalovaný podotýká, že tato skutečnost nebyla žalovaným nijak zpochybňována. Na druhou stranu tato skutečnost nic nemění na závěru o umělém zapojení uvedené společnosti do předmětných řetězců.
30. K neprokázání chybějící daně žalovaný uvedl, že v předmětné věci bylo zjištěno, že obchodní společnosti ALFASON, BETASON, ProTerms, Felmet Empire a BEVETELLO neposkytly prvostupňovému správci daně požadovanou součinnost a nepodařilo se tak u nich ověřit, zda daňové doklady vystavené za prodej MSODK zahrnuly do svého účetnictví. V případě obchodní společnosti Laugesen bylo zjištěno, že jí byla v souvislosti s prodejem MSODK za předmětné zdaňovací období stanovena daň ve výši 286 093 Kč, ze které neuhradila částku ve výši 282 241 Kč. Chybějící daň tak nebyla konstatována pouze na základě nekontaktnosti některých článků obchodních řetězců. Skutečnost, že v řetězci dodavatelů se některý ze subjektů stane nekontaktním a nelze tedy ověřit, zda z předmětného plnění byla odvedena daň, je zcela dostačující pro konstatování, že v řetězci došlo k narušení neutrality. K tomu odkázal na judikaturu SDEU ve věci C-159/17. K chybějící dani jako základnímu předpokladu pro konstatování existence podvodu na DPH nelze přistupovat dogmaticky, když je nutno narušení neutrality chápat, jako v podstatě nekonečnou množinu situací odvislou právě od „vynalézavosti“ organizátorů podvodného řetězce. Samotná skutečnost, že některá společnost v řetězci je nekontaktní a nelze tedy ověřit údaje, které uvedla v daňovém přiznání, musí být považována za narušení neutrality daně (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 04. 2010, č. j. 9 Afs 111/2009-274, a ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Afs 37/2012-50). Z odůvodnění napadeného rozhodnutí je pak zřejmá zcela přezkoumatelná úvaha o tom, na jakých skutkových okolnostech předmětný podvod na DPH spočíval.
31. Žalovaný odmítl tvrzení žalobce, že mu byla kladena k tíži nekontaktnost jeho dodavatelů, když tato skutečnost byla definována toliko v rámci existence podvodu na DPH, nikoliv v

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. F.

rámci objektivních okolností. Doplnil, že v rozsudku ze dne 13. 8. 2020, č. j. 7 Afs 428/2019-39, Nejvyšší správní soud aproboval jako chybějící daň skutečnost, že z důvodu nekontaktnosti nebylo možné ověřit u dodavatele, zda přiznal a uhradil daň ve správné výši.

32. Uvedl, že obchodník, který přijme plnění zatížené daňovým podvodem, automaticky neztrácí svůj nárok na odpočet DPH. Pro účely posouzení uplatněného nároku na odpočet DPH je třeba zkoumat, zda daňový subjekt věděl, nebo mohl a měl vědět, že se svým plněním účastní daňového podvodu. V tomto ohledu tíží důkazní břemeno správce daně, který je povinen prokázat existenci objektivních okolností, které ve svém souhrnu svědčí o tom, že daňový subjekt o své účasti na daňovém podvodu věděl, nebo mohl a měl vědět. Předmětné objektivní okolnosti pak nepředstavují pouhou odchylku od běžného (standardního) způsobu obchodování, ale musí se jednat o indicie, které alespoň ve svém souhrnu objektivně vzbuzují podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo k podvodu. Dle žalovaného není možné shora uvedenou důkazní povinnost správce daně chápat v tom smyslu, že je povinen prokázat jakoukoli vazbu daňového subjektu na článek řetězce, který neodvedl DPH. Naopak je třeba dospět k závěru, že při zjištění, že se daňový subjekt účastní daňového podvodu, je třeba hodnotit ty okolnosti, o nichž daňový subjekt prokazatelně věděl nebo mohl a měl vědět, a které v něm měly vzbudit podezření, že se svým plněním účastní daňového podvodu. Nejedná se přitom o posouzení otázky, zda mohl daňový subjekt vědět o tom, že daňový podvod byl spáchán jeho přímým dodavatelem nebo jiným konkrétním článkem v řetězci, ale zda se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH.
33. Tvrdil, že rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, není přílehlavý, neboť se jedná o zcela odlišnou situaci. V projednávaném případě na rozdíl od namítaného rozsudku Nejvyššího správního soudu byla konstatována existence daňového podvodu.
34. K tvrzení, že podvod byl spáchán hluboko v řetězci, mimo možnou kontrolu žalobce, žalovaný uvedl, že v daném případě byly natolik silné objektivní skutečnosti, které se prolínaly všemi články řetězce, které prokazují, že žalobce věděl, že se účastní obchodů, které jsou stiženy podvodem na DPH. Tyto objektivní skutečnosti jsou podrobně popsány v odůvodnění napadeného rozhodnutí, přičemž se jedná o způsob organizace obchodních řetězců, veřejně dostupné údaje o obchodních partnerech žalobce, obchodování s rizikovou komoditou v řádu několika milionů Kč, ryzost MSODK pod hranicí pro uplatnění režimu přenesení daňové povinnosti dle § 92b ZDPH, analýzy MSODK, absence pojištění MSODK a absence fyzického přebírání a kontroly MSODK.
35. K námitce rozpornosti napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že žalobce vytrhává jednotlivé závěry žalovaného z kontextu napadeného rozhodnutí. V daném případě k naplnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH došlo, přičemž opačný závěr z rozhodnutí o odvolání dovést nelze. Navíc bod [59] napadeného rozhodnutí se netýká objektivních okolností, ale nestandardností v řetězci (1. krok tzv. několikastupňového testu).
36. K námitkám žalobce proti hodnocení, respektive neprovedení důkazů v dané věci, žalovaný konstatoval, že žalobce byl s hodnocením důkazů seznámen v průběhu odvolacího řízení a měl možnost se k tomu vyjádřit, což neučinil. Nelze přisvědčit žalobci v tom, že by nebyly zohledněny některé relevantní důkazy. Ke svědecké výpovědi pana Z.

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. F.

se žalovaný relevantním způsobem vyjádřil v bodech [51], [52] a [70] rozhodnutí o odvolání. K žalobcem zmiňovaným protokolům z dubna a června roku 2014 žalovaný konstatoval, že předmětem dané věci bylo zdaňovací období prosinec 2014, tj. skutečnosti nastalé až půl roku po těchto ústních jednáních. K informacím od společnosti Clear conception žalovaný uvedl, že tyto byly zohledněny v bodech [51], [58] a [61] napadeného rozhodnutí. Odpovědi společnosti Clear conception zmiňované žalobcem byly doručeny před předmětným zdaňovacím obdobím. Způsob navázání spolupráce byl navíc posuzován na základě celé řady důkazů.

37. Dále uvedl, že žalobce nikdy nenavrhol, aby si správce daně opatřil listiny od Policie ČR. Nekomtáknost článků řetězce byla jednoznačně prokázána.
38. Dále uvedl, že v rámci odvolacího řízení shledal nedostatek spočívající v neprovedení předmětných svědeckých výpovědí správce daně. Za tímto účelem žalovaný uložil prvostupňovému správci daně, aby doplnil řízení. Nicméně v daném případě se jednalo o obchody probíhající několik měsíců a o transakce v milionových hodnotách. Ani s ohledem na určitý časový odstup nelze než odpovědi označit za vyhýbavé a neurčité. Žalobce žalovanému zcela nepřipadně vytýká, že zamlčuje celé pasáže odpovědí svědka, avšak tuto výtku nikterak blíže nekonkretizuje.
39. Žalovaný měl za to, že z provedeného dokazování jednoznačně vyplývá umělé vytvoření řetězců, v nichž působily osoby spojené personálními vazbami. Žalobce pouze v obecné rovině uvádí, že navázání spolupráce probíhalo jinak, nicméně blíže nespecifikuje jak.
40. Zjištěná osobní známost jednotlivých aktérů toliko dokresluje zjištěný skutkový stav. O účelovém vytvoření řetězců vypovídají rovněž další okolnosti daného případu, které zde žalobce účelově opomíjí. V případě dokumentů od policie se v žádném případě nejedná o běžnou obchodní komunikaci, jak podsouvá žalobce.
41. V průběhu předmětného řízení nebylo zpochybňováno, že společnost Clear conception prováděla analýzy, ale bylo jednoznačně ověřeno její účelové zapojení do řetězce a bezmezná důvěra dalších subjektů (včetně žalobce) v tyto analýzy.
42. Zjištěná skutečnost, dle které obchodní řetězec přeprodával MSODK bez ekonomického smyslu, představuje nestandardnost v řetězci (tj. součást 1. kroku tzv. několikastupňového testu), nikoliv objektivní okolnost, jak se snaží podsouvat žalobce. Tuto nestandardnost je pak třeba posuzovat v kontextu s dalšími zjištěními, jak ostatně žalovaný činí v napadeném rozhodnutí. Žalobce dále zmiňuje společnost Alfalik, která v řetězcích vůbec nepůsobila. Žalobce své tvrzení, že měl od svého odběratele poptávku na přesně specifikovaný materiál, nijak neprokázal.
43. Dále žalovaný odkázal na rozsudek zdejšího soudu ze dne 3. 6. 2020, č. j. 10 Af 16/2018-51.
44. Dílčí pochybení v podobě neprokázání absence webových stránek společnosti Clear conception, není dle žalovaného takové intenzity, aby ovlivnilo zákonnost rozhodnutí o odvolání.
45. K námitce porušení předsudku zpětného hodnocení žalovaný konstatoval, že v dané věci nebylo vycházeno ze skutečností, ačkoli nastaly až později a zároveň byly kladeny k tíži žalobce v rámci tzv. vědomostního testu. Naopak ve vztahu k nestandardním okolnostem, které svědčí o existenci podvodu na DPH (v rámci 1. kroku tzv. několikastupňového testu) je třeba v obecné rovině konstatovat, že tyto nestandardní okolnosti se nemusí striktně vázat jen na zdaňovací období, které je předmětem řízení u daňového subjektu, jemuž je

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. F.

odepřen nárok na odpočet DPH. Toto je případ i skutečností týkajících se insolvenčního řízení se společností Clear conception. K tomu žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019-33.

46. Připomenul, že žalobci bylo kladeno k tíži, že akceptoval údaje o procentním zastoupení drahých kovů v MSODK a jejich ryzosti deklarované obchodní společností Clear conception na daňových dokladech, avšak správnost a pravdivost těchto údajů mu mohla být známa až po té, co pro něj analýzu provedl jeho odběratel, tj. obchodní společnost Bauer-Walser. Analýzy provedené jeho odběratelem se od analýz provedených dodavatelem lišily, byť se to žalobce snaží bagatelizovat. Své tvrzení o úpravě ceny nijak neprokázal.
47. Co se týče tvrzení žalobce stran rychlosti obchodování, žalovaný odkázal na rozsudek zdejšího soudu ze dne 3. 6. 2020, č. j. 10 Af 16/2018-51.
48. K bodu 45. žaloby žalovaný poznamenal, že rizikovost dané komodity jednoznačně vyplývá z ustálené judikatury NSS - rizikovost komodity jednoznačně vyplývá z judikatury Nejvyššího správního soudu (např. ze dne 14. 12. 2017, č. j. 3 Afs 5/2017-56).
49. K výhradám žalobce stran znaleckého posudku č. 2859/11/12/57 ze dne 9. 10. 2012 zpracovaného soudní znalkyní v oboru drahé kovy (Renata Suková), žalovaný konstatoval, že tento znalecký posudek nebyl osvědčen jako důkaz. Tato skutečnost však nic nemění na tom, že žalobcem obchodovaná ryzost je dle judikatury Nejvyššího správního soudu nestandardní (rozsudek ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-47), přičemž žalobce nijak neprokázal, že by ji po něm odběratel vyžadoval.
50. Poznamenal, že žalobce tvrzení ohledně pojištění zboží nijak neprokázal. Z odpovědi na žádost o mezinárodní výměnu informací navíc jednoznačně vyplývá, že zboží pojištěno nebylo. Obdobně žalobce nijak neprokázal tvrzení o kontrole zboží celní správou.
51. Žalobce dle žalovaného úmyslně překrucuje závěry žalovaného v napadeném rozhodnutí. V rámci 1. kroku tzv. několikastupňového testu nebyly zjištěné nestandardnosti nikterak kladeny žalobci k tíži. Zcela v souladu s judikaturou byla nejprve v rámci 1. kroku tzv. několikastupňového testu prokázána existence podvodu na DPH, kde jsou uvedeny skutečnosti, o kterých žalobce věděl, i ty, o kterých vědět nemohl, a následně v dalším kroku testu byla prokazována existence objektivních okolností, které představují již pouze skutečnosti, o kterých žalobce věděl. Z logiky věci se mohou některé skutečnosti překrývat a současně svědčit o existenci podvodu i o vědomé účasti žalobce na něm.
52. Podotkl, že jednotlivé objektivní okolnosti svědčící o vědomé účasti žalobce na podvodu na DPH nelze vykládat pouze izolovaně, ale ve vzájemných souvislostech. Význam objektivních okolností totiž tkívá právě v jejich komplexnosti.
53. Rovněž uvedl, že společnost AMPM není součástí předmětných řetězců, proto se v případě žalobce a společnosti AMPM jedná o dvě samostatná daňová řízení bez bližší skutkové návaznosti, kterou by bylo v jednotlivých řízeních třeba zohlednit.
54. K výhradě žalobce stran chybného vedení spisu žalovaný uvedl, že žalobce vůbec nekonkretizuje, v čem by pochybení správce daně či žalovaného měla spočívat. Z předmětného správního spisu pak vůbec neplyne, že by bylo žalobci nebo jeho zástupci znemožněno nahlédnout do jeho spisu. K požadavku na zaslání písemností ze spisu jako součást seznámení dle § 115 odst. 2 daňového řádu, žalovaný uvedl, že tento požadavek postrádá jakoukoliv zákonnou či judikatorní oporu. Žalobce prokazatelně se skutečnostmi

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. F.

zjištěnými při dokazování v rámci odvolacího řízení seznámen byl a v návaznosti na to měl případně možnost seznámit se s obsahem kompletního spisového materiálu v rámci nahlížení do spisu.

55. K námitce uplynutí lhůty pro stanovení daně v daném případě, žalovaný uvedl, že lhůta pro stanovení daně byla v dané věci stavěna dle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu.

IV. Posouzení žaloby Městským soudem v Praze

56. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán [§ 75 odst. 2 věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)], a vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
57. Při ústním jednání konaném dne 10. 1. 2022 setrvali účastníci řízení na svých stanoviscích.
58. Právní zástupkyně žalobce zdůraznila, že daňové orgány nezohlednily všechny skutečnosti, které byly povinny vzít v potaz. Dále uvedla, že žalobce žádal o zpřístupnění neveřejné části spisu, přičemž toto mu nebylo umožněno. Žalobce se domníval, že v neveřejné části spisu jsou založeny listiny, o jejichž povaze žalobce nemá ponětí. Z popisu listin není seznatelné ničeho. Dle žalobce není daňový spis veden řádně, když v neveřejné části spisu jsou zadokumentovány listiny, které by v něm být zadokumentovány neměly. Anonymizace není provedena v souladu s recentní judikaturou (viz rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 22. 4. 2021, č. j. 51 Af 43/2020, bod [59] a [60]). Dále žalobce poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2021, sp. zn. 2 Afs 1338/2019, týkající se soudního přezkumu vyhledávací části spisu.
59. Žalobce rovněž nesouhlasil se závěrem daňových orgánů o ztracené dani. Dodavatelé žalobce byli kontaktní v počátcích řízení a předávali podklady. Navíc správce daně dokumenty, které chtěl prověřovat, disponuje, neboť policejní orgán, který v dané věci prováděl šetření, je má založeny v policejním spisu. To bylo důvodem, pro který žalobce žádal, aby byly listiny policejního orgánu založeny do spisu. Postup správce daně, který tyto listiny nezaložil do spisu, je dle žalobce nezákonný.
60. Závěrem žalobce odkázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 1. 2021, sp. zn. 5 Af 337/2019, zabývající se možností daňového subjektu pověřit kontrolou zboží jiný subjekt, a tvrdil, že objektivní okolnosti nebyly hodnoceny v kontextu. Dle žalobce nebyla daňovými orgány prokázána vědomá účast žalobce na podvodu, a tedy správcem daně měla být prověřována žalobcem přijatá opatření.
61. Konečně žalobce uvedl, že důvod, pro který poukázal na daňovou kontrolu u společnosti AMPM a.s. je ten, že řetězec, který byl prověřován správcem daně, je totožný s řetězcem, který byl prověřován v projednávaném případě, přičemž však správce daně dospěl ke zcela opačnému závěru.
62. Následně právní zástupkyně žalobce navrhla provedení důkazů, a to protokolem o ústním jednání ze dne 3. 9. 2015, č. j. 196988/15/4200-12775-100846, ve věci daňového subjektu AMPM, a.s., svědeckou výpovědí pana Z. provedenou dne 12. 10. 2015, protokolem z ústního jednání ze dne 24. 6. 2014, písemností územního pracoviště správce daně v Modřanech ze dne 18. 6. 2014, č. j. 4060412/14/2012-05402-109978, výpovědí pana J. K. učiněnou dne 9. 4. 2014, výpovědí pana K. z trestních řízení a podklady získané policejním orgánem z daňových spisů vedených proti společnosti pana K., odpovědí společnosti Clear conception na výzvu správce daně ze dne 14. 3. 2014 a odpovědí společnosti Clear

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. F.

conception ze dne 31. 1. 2014. Právní zástupkyně žalobce sdělila, že uvedené důkazy mají prokazovat kontaktnost dotčených společností, tedy, že v případě, kdy byly správcem daně kontaktovány, tak společnost reagovaly a předkládaly listiny.

63. Při ústním jednání konaném dne 28. 1. 2022 soud shrnul dosavadní průběh řízení, včetně úkonů, které učinil v návaznosti na předchozí jednání. K uvedenému postupu právní zástupkyně žalobce sdělila, že přednesy uvedené u ústního jednání dne 10. 1. 2022 se vztahují k napadenému rozhodnutí.
64. Soud zamítl návrhy žalobce na provedení důkazů. Pokud jde o protokol o ústním jednání ze dne 3. 9. 2015, č. j. 196988/15/4200-12775-100846, pak tento se týká společnosti, která nebyla součástí daňových řetězců v projednávaném případě a navíc zcela jiného zdaňovacího období (duben až červenec 2014). Z uvedeného důvodu je tento důkaz irelevantní. Svědecká výpověď pana Z. provedená dne 12. 10. 2015 je součástí spisového materiálu předloženého žalovaným, a tedy není nutno ji provádět. K ostatním důkazům soud uvádí, že předmětem sporu mezi účastníky řízení není, zda společnost Alfason a Betason v určitém okamžiku komunikovaly se správcem daně, ale to, zda v okamžiku, kdy správce daně tyto společnosti požádal o součinnost za účelem ověření, zda byly předmětné daňové doklady za prodej MSODK zahrnuty do jejich účastnictví, tyto společnosti správci daně odpovídající součinnost poskytly, a tedy zda se správci daně u těchto společností podařilo ověřit priznání a odvedení daně za dotčená plnění. Výše uvedené otázky se žalobcem navrhované důkazy nikterak nedotýkají, neboť se vztahují k období, které o více jak 6 měsíců předcházelo zdaňovacímu období, za kterou byla žalobci doměřena daň v projednávaném případě, tj. prosinec 2015, a tedy o komunikaci společností Alfason a Betason se správcem daně v okamžiku, kdy byly tyto společnosti správcem daně osloveny za účelem prověření, zda daňové doklady za prodej MSODK z rozhodného zdaňovacího období jsou zahrnuty v jejich účetnictví, nic nedokládají. Z uvedeného důvodu soud tyto důkazy považoval za nadbytečné.
65. Soud o věci uvážil následovně:
66. Předně soud uvádí, že v daném případě neuplynula lhůta pro stanovení daně. K uvedenému závěru soud dospěl na základě zjištění, že v projednávaném případě byla žalobci dodatečně doměřena daň za zdaňovací období prosinec 2014, přičemž k zahájení daňové kontroly, a tedy k opětovnému počátku běhu lhůty ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu, došlo dne 17. 8. 2015. Podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu pak v období od 12. 4. 2017 do 22. 3. 2018 lhůta neběžela, neboť správce daně požádal o mezinárodní spolupráci. Dne 24. 3. 2019 byl žalobci doručen platební výměr za předmětné zdaňovací období (a tedy podle § 148 odst. 2 daňového řádu došlo k prodloužení lhůty o dalších 12 měsíců), přičemž k pravomocnému stanovení daně pak došlo dne 20. 6. 2020. Z výše uvedené vyplývá, že žalobci byla stanovena daň před uplynutím prekluzivní lhůty.
67. Podstata sporu mezi účastníky řízení spočívá v posouzení, zda správce daně postupoval v souladu se zákonem o DPH, když žalobci odepřel nárok na odpočet DPH za zdaňovací období prosinec 2014 z důvodu, že žalobce věděl anebo přinejmenším měl a mohl vědět o své účasti v řetězci obchodních společností, v němž došlo k podvodu na DPH.
68. Pro posouzení věci je tak v projednávané věci rozhodná interpretace pojmu daňový podvod, konkrétně podvod na DPH. Interpretací tohoto pojmu se opakovaně zabýval Soudní dvůr Evropské unie (dále jen „SDEU“) a Nejvyšší správní soud (dále jen „NSS“). Z této judikatury vyplývá, že nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. F.

dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by totiž překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu (blíže viz rozsudek SDEU ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd*).

69. Dle rozsudku SDEU ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C 142/11 *Mahagében kft A Péter David* představuje odmítnutí nároku na odpočet DPH výjimku ze základní zásady, kterou tento nárok představuje. Je tak na správci daně, aby prokázal objektivní okolnosti umožňující mu 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.
70. Naopak, pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet. Osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní podvodného plnění, pak musí být pro účely Směrnice považována za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem (viz rozsudek SDEU ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 *Alex Kittel a Recolta Recycling*).
71. Na výše uvedenou judikaturu SDEU navázal NSS, podle kterého při posouzení, zda se žalobce účastnil podvodu na DPH spáchaného dodavatelem, je třeba postupovat v několika krocích. Nejprve, je třeba zjistit, zda k podvodu spáchanému dodavatelem došlo. Pokud ano, je třeba na základě objektivních skutkových okolností posoudit, zda žalobce věděl nebo měl vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a zda přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zjistil, že její přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu (blíže viz rozsudek NSS ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017-43). Důkazní břemeno ohledně existence podvodu a objektivních okolností tíží daňové orgány. Naopak plátce daně je oprávněn předkládat argumenty a důkazní prostředky za účelem prokázání, že jednal profesionálně, obezřetně a přijal veškerá opatření, která po něm bylo v rámci prevence účasti na daňovém podvodu možné spravedlivě požadovat, a tyto důsledně dodržoval.
72. K námitce žalobce, podle které žalovaný neunesl důkazní břemeno, neboť neprokázal, že u jednotlivých zdanitelných plnění skutečně existuje daňová ztráta, soud předně připomíná, že podle ustálené judikatury správních soudů „[není] povinností správních orgánů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. V daňovém řízení musí být nicméně postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval“ (viz rozsudek NSS ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Afs 37/2012 - 50).
73. Žalobce obchodoval s MSODK. V předmětném období žalobce toto zboží pořídil a prodával ve dvou obchodních řetězcích, když ho vždy pořídil od společnosti Clear conception a dále ho prodal do jiného členského státu, konkrétně německé společnosti Bauer-Walser AG. První řetězec byl tvořen společnostmi ProTerms s.r.o./Felmet Empire s.r.o./BEVETELLO s.r.o.→Laugesen s.r.o. →Clear conception→žalobce → Bauer-Walser

AG. Druhý řetězec byl tvořen společnostmi ALFASON spol. s r.o./ BETASON spol. s r.o. → Clear conception → žalobce → Bauer-Walser AG.

74. V případě prvního z uvedených řetězců správce daně zjistil, že společnost Laugesen s.r.o. za předmětné zdaňovací období neprokázala nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění od společností ProTerms s.r.o., Felmet Empire s.r.o. a BEVETELLO s.r.o., v důsledku čehož byla této společnosti stanovena daň ve výši 286 093 Kč. Společnost Laugesen s.r.o. tuto daň do částky ve výši 282 241 Kč neuhradila. Zbývající společnosti řetězce, tj. ProTerms s.r.o., Felmet Empire s.r.o. a BEVETELLO s.r.o., pak neposkytly správci daně potřebnou součinnost a nepodařilo se tak u nich ověřit, zda daňové doklady vystavené za prodej MSODK jsou součástí jejich účastnictví, respektive že tyto doklady uvedené společnosti vykázaly v daňových přiznání k DPH za předmětné zdaňovací období a že z těchto plnění tak byla přiznána a odvedena daň.
75. Pokud jde o druhý z uvedených řetězců, pak společnosti ALFASON spol. s r.o. a BETASON spol. s r.o. k výzvě správci daně neposkytly potřebnou součinnost a nepodařilo se tak u nich ověřit, zda daňové doklady vystavené za prodej MSODK jsou součástí jejich účastnictví, respektive že tyto doklady uvedené společnosti vykázaly v daňových přiznání k DPH za předmětné zdaňovací období a že z těchto plnění tak byla přiznána a odvedena daň.
76. Zejména však soud poukazuje na skutečnost, že žalovaný v napadeném rozhodnutí poukázal na celou řadu nestandardních okolností, které ve svém souhrnu nasvědčují tomu, že k neodvedení DPH skutečně došlo, a to v důsledku daňového podvodu. Konkrétně se jednalo o následující skutečnosti:
- (1.) jednotlivé články obchodních řetězců byly tvořeny obchodními společnostmi bez obchodní historie vykazující řadu rizikových faktorů, přičemž některé osoby působící v těchto společnostech v době obchodů s MSODK se navzájem znaly a scházely za účelem domlouvání společného postupu před správcem daně a postupu při obchodování s MSODK.
 - (2.) tyto řetězce nevznikly nahodile, ale byly uměle vytvořeny a MSODK si mezi sebou přeprodávaly bez ekonomického smyslu.
 - (3.) v řetězcích bylo obchodováno s komoditou, která je často terčem podvodů na DPH, přičemž byl účelově obcházen režim přenesen daňové povinnosti tak, aby žalobce mohl nárokovat odpočet daně z titulu dodání zboží do jiného členského státu osvobozeného od daně s nárokem na odpočet daně dle § 64 zákona o DPH.
 - (4.) s MSODK bylo obchodováno v průběhu 24 hodin.
 - (5.) dodavatelé důvěřovali v deklarované údaje o ryzosti drahých kovů v MSODK stanovené na základě analýz provedených společnostmi Clear conception, na jejímž základě byla následně stanovena kupní cena MSODK.
 - (6.) v rámci obchodu mezi společnostmi Clear conception a žalobcem absentovalo pojištění zboží, jeho fyzické přebírání a kontrola, a to přestože bylo obchodováno v objemu několika milionů Kč.
77. Z výše uvedeného vyplývá, že správce daně v důsledku neposkytnutí potřebné součinnosti jednotlivých subjektů řetězce nemohl přímými důkazními prostředky prokázat daňovou ztrátu, a zjistit konkrétní subjekt v řetězci, který ji neodvedl. Závěr o chybějící DPH,

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. F.

respektive daňovém podvodu však správce daně postavil na celé řadě navzájem souvisejících a provázaných nestandardních skutečnostech, kterým ve svém důsledku dokládají, že k daňovém podvodu v projednávaném případě došlo. Výše uvedený postup správce daně je plně v souladu s ustálenou judikaturou NSS (viz např. rozsudek ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019-33).

78. K námitkám žalobce uplatněným v podané žalobě soud obecně uvádí, že tyto jsou vystaveny jednak na opakujících se odkazech na podklady, ke kterým mělo být dle žalobce přihlédnuto, avšak daňové orgány tak neučinily. Žalobce však soudu nesdělil, jaké konkrétní skutečnosti vyplývající z podkladů měl žalobce zohlednit a neučinil tak. S ohledem na shora uvedené a dále skutečnost, že napadené rozhodnutí je založeno na zcela konkrétních skutečnostech, nepovažuje soud tyto obecné odkazy za relevantní, tím spíše, že věci soudu není námitky žalobce jakkoliv dovozovat. Dále soud poukazuje na skutečnost, že žalobce ve svých námitkách rozporuje, případně bagatelizuje jednotlivé skutečnosti zjištěné daňovými orgány. I když by soud zcela v obecné rovině těmto jednotlivým tvrzením mohl samostatně přisvědčit, nelze přehlédnout, že daňové orgány své závěry založily na celé řadě vzájemně provázaných a souvisejících zjištění. Právě soubor celé řady souvisejících zjištění má z hlediska posouzení projednávaného případu zcela zásadní význam. Tato provázanost jednotlivých zjištění je pak žalobcem v jednotlivých námitkách zcela opomíjena.
79. Na základě shora uvedeného má soud ve shodě s žalovaným za to, že existence daňové ztráty byla v projednávaném případě jednoznačně prokázána, neboť u prvního z uvedených řetězců bylo zjištěno, že vyměřenou daň společnost Laugesen s.r.o. v plné výši neuhradila (uhrazena byla toliko nepodstatná část, cca 2 %) a u zbývajících společností řetězce se úhrada daně nepodařila prokázat. Obdobně u druhé z řetězce se úhrada daně ani u jedné ze společností nepodařila prokázat. Zejména však správcem daně byla zjištěna celá řada nestandardních okolností, z jejichž souhrnu je bez jakýchkoliv pochyb zřejmé, že k podvodu na DPH v předmětných řetězcích došlo. Žalovaný tak tvrzení o existenci daňové ztráty založil na konkrétních zjištěních, která žalobce žádným způsobem nezpochybnil. Zcela obecné a ničím nepodložené tvrzení žalobce, podle kterého žalovaný neprokázal, že u jednotlivých zdanitelných plnění skutečně existuje daňová ztráta, ke zpochybnění závěrů žalovaného nepostačuje. Měl-li žalobce za to, že došlo k úhradě daně, nic mu nebránilo v předložení odpovídajících důkazů. K tvrzení žalobce, že mu byla přičítána k tíži nekontaktnost dodavatelů soud uvádí, že žalobce nesdělil, na základě jakých tvrzení žalovaného k uvedenému závěru dospěl. Soud pak na základě napadeného rozhodnutí shledal, že otázka poskytnutí součinnosti správcem daně ze strany jednotlivých článků řetězců byla ze strany žalovaného posuzována výlučně ve snaze zjistit, zda došlo k daňové ztrátě, či nikoliv.
80. K opakovaným námitkám žalobce ohledně (ne)kontaktnosti dodavatelů žalobce soud uvádí, že toto tvrzení se míjí s důvody napadeného rozhodnutí. Napadené rozhodnutí je vystaveno na skutečnosti, že u jednotlivých článků dotčených řetězců se nepodařilo ověřit, zda daňové doklady vystavené za prodej MSODK zahrnuly do svého účetnictví, vykázaly je v daňových přiznáních k DPH za předmětné zdaňovací období a zda přiznaly a odvedly daň, a to v důsledku neposkytnuté požadované součinnosti dotčených dodavatelů. Napadené rozhodnutí tedy nevychází ze skutečnosti, že by byli dodavatelé žalobce nekontaktní. Skutečnost, že dotčení dodavatelé (Alfason a Betason) byli v určitém časovém období, které předcházelo zdanitelnému období, kontaktní, pak nic nemění na tom, že při

prověřování zdanitelného plnění za předmětné zdaňovací období tito dodavatelé přes opakované výzvy součinnost správci daně neposkytli.

81. Soud nepřisvědčil tvrzení žalobce o rozpornosti napadeného rozhodnutí, respektive jeho bodů [39] a [59]. Z dotčených bodů napadeného rozhodnutí totiž vyplývá, že v každém z uvedených bodů se žalobce věnoval odlišné otázce. Zatímco v bodě [39] se žalobce obecně zabýval otázkou, kdy lze odmítnout nárok na odpočet DPH. V bodě [59] se žalovaný zabýval nestandardnostmi v dotčených řetězcích, konkrétně skutečností, že v řetězcích byly akceptovány analýzy společnosti Clear conception, aniž by v době obchodů dotčené společnosti znaly skutečný obsah drahých kovů. S ohledem na okolnosti, v jakých byly jednotlivá žalobcem vytčená sdělení žalovaného učiněna a dále s ohledem na skutečnost, že z napadeného rozhodnutí jako celku vyplývá, že v projednávaném případě nedošlo k naplnění hmotněprávních podmínek nároku odpočtu DPH, soud námitce žalobce nepřisvědčil.
82. Tvrzení žalobce, podle kterého nebylo přihlédnuto ke svědecké výpovědi pana Z., nemá oporu v napadeném rozhodnutí. Naopak napadené rozhodnutí dokládá, že se žalovaný předmětnou výpovědí zabýval a odpovídajícím způsobem ji vyhodnotil (viz body [51], [52] a [70] napadeného rozhodnutí). Pokud pak jde o protokol z ústního jednání ze dne 24. 6. 2014, pak soud poukazuje na skutečnosti, že jednotlivé listiny vznikly v době předcházející předmětnému zdanitelnému období. Za uvedené situace nepovažuje soud odkaz žalobce na tyto dokumenty za relevantní, neboť nemohou nic vypovědět o zdanitelných plnění, která následovala až s cca šesti měsíčním odstupem. Relevantní není odkaz žalobce ani na písemnost územního pracoviště správce daně v Modřanech ze dne 18. 6. 2014, neboť i tato písemnost se vztahuje k období, které o cca 6 měsíců předcházelo dotčenému zdanitelnému období. Podklad v napadeném rozhodnutí nemá rovněž tvrzení, podle kterého nebyly zohledněny odpovědi společnosti Clear conception na výzvu správce daně ze dne 14. 3. 2014, respektive odpovědi této společnosti ze dne 31. 1. 2014 a dále výpověď J. K. ze dne 9. 4. 2014. Předně soud poukazuje na skutečnost, že žalovaný se v napadeném rozhodnutí zabýval celou řadou informací, které byly získány od společnosti Clear conception a které se mj. týkaly navázání spolupráce s žalobcem a souvisejícím otázkám (viz zejména bod [51] a [58] napadeného rozhodnutí). Stejně tak se žalovaný zabýval výpovědí pana J. K. (viz zejména bod [48] a [59] napadeného rozhodnutí). Námitka žalobce je pak formulována obecně, když z ní není patrné, jaké konkrétní skutečnosti nebyly žalovaným zohledněny, případně jaký to má vliv na projednávaný případ, respektive závěry správce daně a žalovaného. Za uvedené situace nelze tvrzení žalobce přisvědčit. Pokud pak jde o tvrzení žalobce, podle kterého nebylo přihlédnuto k výpovědi pana K. z trestních řízení a podklady získané policejními orgány z daňových spisů, soud uvádí, že ze správního spisu předloženého žalovaným nikterak nevyplývá, že by žalobce v průběhu daňového řízení navrhl opatření předmětných důkazů. Za situace, kdy žalobce provedení předmětného důkazu nenavrhl, nemůže námitka žalobce o nezohlednění těchto podkladů obstát.
83. Soud přisvědčil žalovanému, že J. K. vypovídal vyhýbavě a neurčitě. Byť žalobci lze přisvědčit v tom, že v rámci předmětné výpovědi svědek odkazoval na své předchozí výpovědi, nelze pominout, že obchodování s MSODK se žalobce věnoval minimálně od října 2013 do prosince 2014, a to při objemu v řádech milionů Kč. Právě tyto skutečnosti by měly vést k tomu, že svědkovi nebude činit žádný problém odpovědět na zcela jednoduché otázky (např. jak získal kontakt na společnost Clear conception, nebo kdo byl dodavatelem společnosti Alfason a Betason), a to bez ohledu na časový odstup od

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. F.

zdaňovacího období. Nadto soudu není zřejmé, jaký mohlo mít vliv údajné nehodnocení výpovědi svědka J. K. ze strany žalovaného na projednávaný případ, respektive závěry daňových orgánů o daňovém podvodu.

84. K tvrzení žalobce, že znalost obchodních partnerů je zcela běžnou skutečností, soud uvádí, že obecně lze tvrzení žalobce přisvědčit. Nicméně v projednávaném případě nelze pominout zjištění žalovaného získaného z dokumentů Policie ČR, a to že se dotčené osoby (Ing. P. M., Mgr. V. K., L. B., M. Z., J. K. a J. K.) scházely a domlouvaly na postupu před správcem daně, systému vzájemné komunikace a systému PROBO (chat), na tom, „*kdo co smí vidět*“, na způsobu úhrad MSODK, na pojmenování zboží na jednotlivých fakturačních úrovních, na výši obratu apod. Právě na základě těchto zjištění nelze dospět k závěru, že by žalobce a jeho obchodní partneři byli pouze běžní známí, respektive že by ke vzájemné znalosti obchodní partnerů nemělo být správcem daně přihlédnuto.
85. Soud nemohl přisvědčit tvrzení žalovaného, že není seznatelné, že by obchodní řetězce byly vytvořeny uměle. Předně žalobce v námitce obecně odkazuje na skutečnost, že měly být vzaty v potaz všechny důkazy, aniž by uvedl, jaké konkrétní důkazy, respektive tvrzení jednotlivých svědků nebyla vzata daňovými orgány v potaz. Na stranu druhou je napadené rozhodnutí založeno na konkrétních skutečnostech a jejich vzájemné provázanosti, které daňové orgány přivedly k závěru o umělém vytvoření předmětných řetězců. Dle náhledu soudu z obsahu správního spisu předloženého žalovaným vyplývá řada skutečností, které minimálně nasvědčují tomu, že předmětné řetězce byly vytvořeny uměle. Jedná se zejména o skutečnost, jakým způsobem byla navázána spolupráce mezi jednotlivými obchodními partnery (žalobcem, společností Clear conception a společností Alfalik a Betalik), a vlastní organizace obchodů.
86. K námitce, že tvrzení žalovaného, podle které obchodní řetězec přeprodával MSODK bez ekonomického smyslu, ignoruje základní princip obchodování, soud uvádí, že i v tomto případě je námitka žalobce založená na obecných skutečnostech, které jsou samy o sobě pravdivé. Žalobce však pomíjí konkrétní skutkové okolnosti projednávaného případu, které obranu žalobce zcela vylučují. Předně z výpovědi jednatele Clear conception ze dne 12. 10. 2015 vyplynulo, že tato společnost běžně prováděla analýzy, na které žalobce opakovaně odkazuje. Nebyl tak žádný důvod, pro který byl MSODK v předmětném zdaňovacím období od jednotlivých dodavatelů získán, a následně prodán žalobci, když postačovalo provedení analýzy. Dále soud poukazuje na nárůst ceny MSODK, a to aniž by ze strany dodavatelů byla přidána jakákoliv přidaná hodnota. Obranu žalobce založená na tvrzení, že musel nakupovat zboží od společnosti Clear conception, nelze považovat za přesvědčivou. S ohledem na uvedené skutečnosti považuje soud způsob obrany žalobce za lichý.
87. Soud naopak přisvědčil námitce žalobce, že žalovaný dostatečně nedoložil, že společnost Clear conception neměla v předmětném období vlastní internetové stránky. Ačkoli žalobcem předložený snímek obrazovky ze služby „DomainTools“ nedokládá opak (je z něj zřejmé pouze to, že internetová doména *clear-conception.cz* byla v minulosti registrována, nevyplývá z ní však to, zda byla reálně využita, v jakém období tomu tak případně bylo a co bylo případně jejím obsahem), důkazní břemeno při prokázání absence internetových stránek tížilo žalovaného a jeho rozhodnutí, stejně jako spisový materiál předložený žalovaným neobsahuje pro takový závěr dostatečnou oporu. Výše uvedené pochybení správních orgánů však nemělo vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

88. K tvrzení žalobce, že rychlost realizace obchodu s MSODK je klíčová, soud uvádí, že za situace, kdy je obchodováno s komoditou, která není běžně obchodovatelná, přičemž časový úsek připadající na poptávku, nabídku, analýzu a dodání zboží činil jeden den, zcela důvodně vzbuzuje pochybnosti o uskutečněných zdanitelných plnění.
89. K výtkám žalobce vůči znaleckému posudku Renaty Sukové soud odkazuje na napadené rozhodnutí, z něhož vyplývá, že tento znalecký posudek nebyl podkladem pro vydání napadeného rozhodnutí (viz bod [57] napadeného rozhodnutí). Z uvedeného důvodu výtky žalobce považuje soud za irelevantní.
90. K tvrzení žalobce, že zboží bylo během přepravy pojištěno, soud uvádí, že žalobce toto tvrzení nikterak nedoložil, ač tak bylo výhradně na něm. Za uvedené situace nemá soud žádný důvod odchylovat se od závěru žalovaného, že MSODK pojištěn nebyl, který je nadto doložen odpovědí na žádost o mezinárodní výměnu informací ze dne 19. 10. 2015. Ostatně ani žalobce v průběhu daňového řízení netvrdil, že MSODK bylo pojištěno.
91. Za důvěryhodnou soud nepovažuje ani obranu žalobce založenou na tvrzení, podle kterého ke kontrole zboží nedocházelo z důvodu úspory nákladů a snahy minimalizovat vlastní manipulaci se zbožím. Obecně soud považuje za standardní provádění kontroly množství a jakosti dodávaného zboží, a to zejména v situacích, kdy se jedná o obchody v řádu několika milionů korun. Zejména však zjištění správce daně, podle kterého nedocházelo k fyzickému přebírání a kontrole MSDOK, je nutno posoudit v kontextu ostatních zjištěných daňových orgánů. V této souvislosti soud poukazuje zejména na skutečnost, že byla obchodována riziková komodita, že se obchody uskutečňovaly v rámci jednoho dne, že cena MSODK v předmětných řetězcích byla stanovována na základě analýz, kterou prováděla pouze společnost Clear conception, přičemž tyto analýzy byly akceptovány jak odběrateli, tak dodavatelem společnosti Clear conception, a že došlo k přeprodávání MSODK bez ekonomického smyslu. V kontextu zejména výše uvedených skutečností je pak nutno označit tvrzení žalobce za nedůvěryhodné.
92. Přisvědčit soud nemohl ani námitce žalobce, podle které žalovaný přičítá k tíži žalobce stejná tvrzení dvakrát. Žalobce v podané žalobě neuvedl žádné argumenty, pro které by měla být výše uvedená zásada aplikována v projednávaném případě. Zásada zákazu dvojího přičítání k tíži je pak příznačná pro oblast správního trestání. V projednávaném případě však bylo se žalobcem vedeno daňové řízení. Soud neshledal žádný důvod, pro který by se zásada zákazu dvojího přičítání k tíži měla uplatnit i v daňovém řízení. Jinými slovy soudu není znám žádný důvod, pro který by nemohly být zohledněny stejné okolnosti, jednak v rámci posuzování daňových orgánů, zda došlo k daňovému podvodu, a zároveň i v rámci hodnocení, zda daňový subjekt o podvodném charakteru obchodů věděl nebo mohl a měl vědět. Z uvedeného důvodu soud dospěl k závěru, že žalovaný nepochybil, když přihlédl ke stejným skutečnostem v rámci prokázání existence daňového podvodu a v rámci posouzení otázky zaviněné účasti žalobce na daňovém podvodu.
93. K námitce žalobce, že žalovaný neprokázal, že žalobce o daňovém podvodu věděl, soudu odkazuje na napadené rozhodnutí, ve kterém je vědomost žalobce na daňovém podvodu vyvozována z následujících objektivních okolnostech:

(1.) obchodování s rizikovou komoditou,

- (2.) vzájemné osobní vazby mezi společníky, jednateli a členy statutárních orgánů žalobce, společnosti Clear conception a minimálně společnosti Alfason (a Betason), přičemž žalobce věděl o společnosti Alfason,
 - (3.) způsob navázání spolupráce mezi žalobcem a společností Clear conception, svědčící o umělém vložení společnosti Clear conception,
 - (4.) absence řádné obchodní historie dotčených dodavatelů a dále skutečnost, že společnost Alfason, Betason, respektive Pro terms, Felmet Empire, BEVETELLO, Laugesen, a Clear conception vznikly v 2013 a 2014 a obraty v desítkách milionů Kč začaly vykazovat po registraci k DPH, tj. v relativně krátké době předcházející zdaňovacímu období,
 - (5.) absence webových stránek výše uvedených dodavatelů (s výjimkou společnosti Clear conception),
 - (6.) absence fyzického přebírání, kontroly a pojištění MSODK,
 - (7.) rychlost obchodů, respektive jejich uskutečnění během 24 hodin (vyžadující jednání ve shodě od dotčených společností),
 - (8.) důvěra žalobce v deklarované údaje o ryzosti drahých kovů obsažených v MSODK a na jejich základě stanovení kupní ceny, přestože skutečné údaje žalobce získal až následně.
94. Dle náhledu soudu všechny výše uvedené objektivní okolnosti ve svém souhrnu jednoznačně dokládají, že žalobce o podvodných obchodech věděl, nebo přinejmenším musel vědět. S ohledem na tyto skutečnosti považuje soud námitkou žalobce za neoprávněnou. Pro úplnost soud doplňuje, že nepřisvědčil tvrzení, podle kterého si žalobce obchodní partnery prověřoval. Předně žalobce uvedené tvrzení nikterak nekonkretizoval, soudu tak není zřejmé, jakým způsobem k prověření obchodních partnerů ze strany žalobce mělo dojít. Zejména však žalobce toto tvrzení nikterak nedoložil. Na výše uvedeném nemůže nic změnit potvrzení o bezdlužnosti společnosti Clear conception, neboť tato skutečnost, nemá žádnou souvislost s uskutečňovanými obchody.
95. K námitce, v níž žalobce nesouhlasil se způsobem vyhodnocení odvolacích námitek soud, uvádí, že se jí nemohl blíže zabývat, a to pro její obecnost. Žalobce soudu nesdělil, v čem konkrétně s hodnocením nesouhlasí. Soud pak není oprávněn námitky žalobce dovozovat, neboť je výlučně věcí žalobce, jakým způsobem námitky žalobce formuluje.
96. K tvrzení, podle kterého měl žalovaný vzít v potaz výsledky kontrolních zjištění u společnosti AMPM a.s., soud uvádí, že s ohledem na skutečnost, že společnost AMPM a.s. nebyla součástí předmětných řetězců stížených daňovým podvodem, nebyl dán žádný důvod k tomu, aby byla tato zjištění ze strany daňových orgánů zohledněna.
97. Soud nemohl přisvědčit ani námitce žalobce, podle které je spis nesprávně veden a chybí v něm listiny. Žalobce soudu nesdělil, na základě jakých skutečností a důkazů k uvedenému závěru dospěl a jaké konkrétní listiny ve spise absentují. S ohledem na uvedené soud přezkoumal námitku žalobce obecně tak, jak byla vznesena, přičemž vytýkané nedostatky neshledal. Správně spis předložený žalovaným je řádně očíslován a jeho součástí je mj. přehled listiny, které tvoří jeho obsah. Soud tak nemá žádný důvod pochybovat o řádnosti vedení tohoto spisu ze strany daňových orgánů.

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. F.

98. Pokud pak jde o doplnění uvedené námítky, které bylo provedeno u ústního jednání, soud uvádí, že v obecné rovině je nutno stvrzením žalobce týkajícím se neveřejné části daňového spisu a jeho odkazy na příslušná rozhodnutí soudu souhlasit. Nicméně v projednávaném případě nelze odhlédnout od skutečnosti, že napadené rozhodnutí je vystavěno výlučně na skutečnostech, respektive podkladech, které jsou součástí veřejné části spisu a se kterými byl žalobce prokazatelně seznámen, a to včetně dokumentů získaných od Policie ČR. O výše uvedeném ostatně svědčí „*Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení*“ ze dne 13. 3. 2020, č. j. 12168/20/5300-22441-711776, (zejména bod [50]) ve spojení s úředním záznamem ze dne 20. 3. 2020, č. j. 12160/20/5300-22441-711776. Za situace, kdy napadené rozhodnutí nemá žádný podklad v neveřejné části spisu, jsou tvrzení žalobce vztahující se k této části spisu bezpředmětná.
99. Důvodnou soud neshledal ani námítku, podle které žalovaný postupoval v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu. K uvedené námítce soud odkazuje na skutečnost, že žalobci byl dne 2. 4. 2020 ze strany žalovaného doručen dokument s označením „*Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolání*“. V uvedeném dokumentu byl žalobce výslovně upozorněn na skutečnost, že došlo k doplnění spisového materiálu a zároveň byl žalobce seznámen s posouzením projednávaného případu ze strany žalovaného. S ohledem na shora uvedené má soud za to, že žalovaný dostal povinnosti stanovené v § 115 odst. 2 daňového řádu. Požadavku žalobce, aby mu byly listiny, o které by spisový materiál doplněn, zaslány, neskýtá uvedené ustanovení oporu.
100. Za nedůvodné pak považuje soud tvrzení žalobce, že se žalovaný dopustil předsudku zpětného hodnocení, neboť okolnosti, které v souhrnu nasvědčují daňovému podvodu, mohou mít svůj původ v minulosti, jakož i v okamžiku zdanitelného plnění a i v době následující po uskutečnění zdanitelného plnění (obdobně viz rozsudek NSS ze dne 20. 1. 2020, č. j. 10 Afs 206/2020-41).

V. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

101. Soud tedy neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
102. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce nebyl ve sporu úspěšný a žalovanému správnímu orgánu žádné náklady v řízení nevznikly.

Poučení:

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v

jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha dne 28. ledna 2022

Mgr. Milan Tauber v.r.
předseda senátu