



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Lucie Trejbalové a soudců Mgr. Karolíny Tylové, LL.M. a Mgr. Zdeňka Macháčka ve věci

žalobce:

**GZ Metal s.r.o.**  
sídlem U Sila 1139, Liberec  
zastoupen Tomáš Golář, daňová kancelář s.r.o.  
sídlem Jiráskova 1284, Vsetín

proti

žalovanému:

**Odvolací finanční ředitelství**  
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 18. 3. 2022, č. j. 9313/22/5300-21442-712243

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 18. 3. 2022, č. j. 9313/22/5300-21442-712243, se zrušuje pro vady řízení a věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 15 342 Kč ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce Tomáš Golář, daňová kancelář s.r.o.

III. Žalobci bude vrácen zaplacený soudní poplatek ve výši 1 000 Kč z účtu Krajského soudu v Ústí nad Labem ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

### Odůvodnění:

#### I. Předmět řízení

1. Žalobce se včas podanou žalobou domáhá zrušení shora uvedeného rozhodnutí žalovaného, kterým byla zamítnuta odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 19. 6. 2019, č. j. 999998/19/2601-52521-507059, č. j. 1029851/19/2601-52521-507059, č. j. 1029856/19/2601-52521-507059, č. j. 1029864/19/2601-52521-507059, č. j. 1029873/19/2601-52521-507059, č. j. 1029878/19/2601-52521-507059, č. j. 1029885/19/2601-52521-507059, č. j. 1029904/19/2601-52521-507059, č. j. 1029927/19/2601-52521-507059, č. j. 1029936/19/2601-52521-507059, č. j. 1029953/19/2601-52521-507059 a č. j. 1029966/19/2601-52521-507059, a platební výměry byly potvrzeny. Těmito dvanácti dodatečnými platebními výměry správce daně žalobci doměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2014 až březen 2015 a příslušející penále.
2. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí zrekapituloval, že označené prvostupňové dodatečné platební výměry byly vydány na podkladě správcem daně provedené daňové kontroly s tím, že podklady byly dále doplňovány v odvolacím řízení. Orgány finanční správy dospěly k závěru, že žalobce byl prostřednictvím obchodů s drahými kovy účasten podvodu na DPH. Byly identifikovány řetězce společností, na jejichž konci žalobci jako jeho dodavatel předcházela společnost Laffera Group a odběratelem žalobce byla společnost Safina. U žalobcova dodavatele Laffera Group byla shledána chybějící daň, neboť jí za řešená zdaňovací období byla doměřena DPH ve výši 155 583 597 Kč, jak to plyne ze zpráv o daňové kontrole uvedené společnosti, resp. z příslušných platebních výměrů. Doměřená daň přitom zůstala neuhrazena. K tomu přistoupily zjištěné nestandardní okolnosti napovídající, že šlo o obchody zatížené daňovým podvodem. Dodavatel žalobce sídlil na virtuálním sídle, porušoval povinnost zveřejňovat účetní závěrku, po proběhnutí obchodů se stal pro správce daně nekontaktním, obchody dodavatele s žalobcem byly ukončeny od dubna 2015, kdy byly předmětné drahé kovy, jakožto riziková komodita z hlediska využívání k podvodům na DPH, zařazeny do režimu přenesené daňové povinnosti.
3. Dodavatel Laffera Group představoval pouze formální slupku, dle zveřejněné účetní závěrky za rok 2013 měl přes stamilionové tržby jen malý zisk, což bylo rizikové, neměl dlouhodobý majetek, zázemí, neměl zaměstnance. Drahé kovy byly v řetězcích přeprodávány v rámci několika dnů či dokonce hodin, aniž by došlo k jejich změně či úbytku, jak by bylo možno očekávat s ohledem na způsob ověřování jejich ryzosti. Žalobcem tvrzená kontrola spektrometrem umožňuje zjištění ryzosti pouze na povrchu kovu. K předávání zboží docházelo mimo sídla či provozovny dodavatelů, např. na parkovištích či benzínových pumpách, a to bez zajištění v trezoru či bez pojištění.

Dodavatel žalobce nekontroloval od žalobce zpětně odebírané investiční zlato. V řetězcích docházelo k úplné kontrole vlastností drahých kovů až při koncové dodávce společnosti Safina. Mezi společnostmi v řetězcích vládla naprostá důvěra. Obchod byl připraven za účelem vylákání nadměrného odpočtu na DPH prostřednictvím obtížně kontrolovatelných dodávek malé velikosti s velkou hodnotou. Společnosti v řetězcích vykazovaly minimální daňovou povinnost ve vztahu k realizovaným měsíčním plněním v řádech desítek milionů Kč, nedisponovaly materiálním zázemím, následně se staly nekontaktními a jim doměřené daňové povinnosti zůstaly neuhrazeny.

4. Společnosti v řetězcích obchodovaly pod cenou londýnské burzy a nesnažily se o dosažení vyššího zisku. Dodavatel žalobce současně obchodoval za vyšší ceny napřímo se společností Safina, a není tedy zřejmé, proč se vůbec pouštěl do méně výnosných obchodů s žalobcem. Žalobce hradil dodavateli nikoli penězi, nýbrž prostřednictvím investičního zlata, v důsledku čehož mu u dodavatele vznikala (obzvláště v poměru k základnímu kapitálu dodavatele) nemalá pohledávka, o jejíž okamžitou úhradu se žalobce ani na počátku obchodního vztahu nesnažil. Na počátku vztahu žalobce s dodavatelem Laffera Group nebyly o tomto dodavateli zjistitelné žádné informace. Ten později zveřejnil jedinou účetní závěrku za rok 2013. Závěr o chybějící dani byl žalovaný oprávněn učinit na základě podkladů z daňových kontrol a daňových řízení vztahujících se ke společnosti Laffera Group, aniž by musel v řízení s žalobcem veškeré dokazování opakovat. Pokud jde o první krok žalovaným prováděného testu a zjišťování podezřelých okolností, jež přistoupily ke skutečnosti, že se ztratila daň, lze vzít v úvahu i okolnosti, o nichž žalobce v době obchodování nevěděl. Vědomost žalobce je pak relevantní ve druhém kroku testu, kdy je zjišťována existence žalobcem zjistitelných objektivních okolností.
5. Objektivním okolnostem svědčícím ve svém souhrnu o tom, že žalobce o daňovém alespoň vědět mohl a měl, se žalovaný věnoval v další části napadeného rozhodnutí. Uvedl, že žalobce obchodoval ve vysokých částkách s rizikovou komoditou se společností sídlící na virtuálním sídle, bez internetových stránek, o níž, vyjma základních registrů, nebyly dohledatelné informace. Po zveřejnění účetní závěrky za rok 2013 (v červenci 2014) byl zjistitelný hrubý nepoměr mezi vlastním kapitálem dodavatele Laffera Group a hodnotou jím realizovaných dodávek. Žalobci muselo být zřejmé, že společnost Laffera Group by neměla být schopna dodávat mu takové zboží, v takovém množství a v takové hodnotě, neboť pro to neměla personální, věcné ani finanční zázemí. Přestože žalobce počal nově obchodovat se společností Laffera Group, která pro něj byla zcela neznámá a kterou si zjevně neprověřil, přistoupil k tomu, že této společnosti místo placení dodával investiční zlato, ve vztahu k němuž mu vznikaly za společností Laffera Group pohledávky, které byly hrazeny až v delším časovém horizontu, aniž by žalobce uplatňoval jakékoli zákonné sankce, případně by přijal jakékoli smluvní opatření vztahující se na tuto situaci.
6. Nákupy drahých kovů byly dle žalovaného zjevně neobvyklé, neboť docházelo k nákupům ve výši přibližně 8 % pod cenou londýnské burzy, aniž by se společnost Laffera Group pokoušela získat lepší prodejní cenu. Žalobce předmětné zboží vždy následně v krátkém časovém úseku prodal společnosti Safina s minimálním ziskem ve výši 2 % ceny londýnské burzy, aniž by se pokoušel prodat drahé kovy výhodněji. Společnost Laffera Group nebyla přítomna vlastní kontrole ryzosti drahých kovů, která nadto neprobíhala při předání drahých kovů žalobci, ale až při následném dodání společnosti Safina, což

dokládá velkou důvěru žalobce vůči dodavateli, která však nebyla objektivně odůvodnitelná. Žalobce neměl s dodavatelem uzavřenu žádnou písemnou rámcovou kupní smlouvu. Podezřelé rovněž bylo vytvoření nového dodavatelského řetězce prostřednictvím společnosti Circle Partner s.r.o., která žalobci od ledna do března 2015 dodávala zboží stejně jako Laffera Group a jejímž jménem, stejně jako v případě Laffera Group, jednali manželé Švajdlenkovi.

7. Žalovaný dodal, že status nespolehlivého plátcovství z důvodu zapojení plátce do daňového podvodu je možné získat teprve poté, co proběhne příslušné daňové řízení a zejména poté, co v realitě proběhnou daňově problematické skutečnosti. Nelze tedy říct, že kdo není zapsán jako nespolehlivý plátc, je bezproblémovým dodavatelem. Pouhé spoléhání na zápis v registru nespolehlivých plátců proto nemůže být jedinou činností, kterou daňový subjekt vyvine za účelem vyhnoutí se své účasti na podvodu na DPH. Dle zjištění žalovaného učiněného u provozovatele systému CESR si žalobce, v rozporu s tím, co v daňovém řízení uváděl, svého dodavatele v tomto systému před zahájením spolupráce ani v jejím průběhu neprověřoval.
8. Dle žalovaného žalobce nepřijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, neboť nepřijal opatření žádná. V systému CESR si žalobce svého dodavatele prověřoval až v květnu 2015 a také u puncovního úřadu si žalobce v rozporu se svým tvrzením nechal kontrolovat drahé kovy až po skončení zde řešených zdaňovacích období. Vzhledem k uvedenému jednal žalobce neobezřetně, ignoroval veškeré nestandardnosti, na základě kterých mohl a měl vědět o své účasti v podvodných transakcích, a musí tedy být považován za osobu účastnící se podvodu na DPH. Proto mu nárok na odpočet v případě řešených plnění nemůže být přiznán.

## II. Žaloba

9. Žalobce v podané žalobě s odkazem na judikaturu připomněl, že je to správce daně, kdo musí prokázat, v čem spočíval daňový podvod. Uvedl, že chybějící daň byla ve vztahu k žalobci konstatována výhradně na základě provedené daňové kontroly u jeho dodavatele, společnosti Laffera Group, kde bylo v dokazování stěžejní neunesení důkazního břemene tohoto dodavatele z důvodu jeho pasivity – nekontaktnosti. Z toho nelze soudit, že dodavatel byl nekontaktní již během řešených zdaňovacích období. Neplnění daňových povinností nemůže být automaticky považováno za podvod na dani, k čemuž žalobce odkázal na rozhodnutí Soudního dvora EU ze dne 3. 9. 2020, C-610/19, C-611/19. V době navázání obchodní spolupráce se společností Laffera Group ani v jejím průběhu nebyl u tohoto dodavatele zveřejněn statut nespolehlivého plátce. Jednalo se tedy o plátce spolehlivého, přičemž žalobce neměl fakticky žádnou možnost si ověřit, zda dodavatel podává daňová přiznání a zda hradí řádně DPH. Pokud následně došlo k udělení statutu nespolehlivého plátce, byla již spolupráce stěžovatele s dodavatelem Laffera Group dlouhodobějšího charakteru a spolehlivě fungovala. K tomu žalobce citoval z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017-31.
10. Žalobce dále shledává nezákonnost napadeného rozhodnutí v bodech [73] až [97], kde žalovaný upírá žalobci účast na stěžejních důkazních prostředcích, které čerpal z jiných

daňových kontrol. Správce daně svá východiska nalézá v daňové kontrole dodavatele Laffera Group, který byl po dobu své daňové kontroly nekontaktní. Žalobce neměl možnost se k takto získaným důkazním prostředkům a výsledku kontrolních zjištění vyjádřit. Pokud jde o svědecké výpovědi, žalobce neměl možnost svědkům klást otázky a být přítomen jejich výpovědi. Žalobci tak byly podsouvány důkazní prostředky z řízení mimo sféru vlivu žalobce, kde se navíc pasivní dodavatel nebránil, a není proto vyloučeno, že skutkový stav zde nebyl zjištěn co nejlépe. Žalobce navrhoval, aby ten který důkazní prostředek byl proveden i v jeho řízení, byl však postaven před hotovou věc. K nekontaktnosti dodavatele, samotnému nezaplacení daně a nutnosti popsat podstatu daňového podvodu žalobce citoval z rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 5. 2020, č. j. 1 Afs 493/2019-32, ze dne 10. 12. 2015, sp. zn. 9 Afs 163/2015, ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, a ze dne 21. 3. 2018, č. j. 1 Afs 427/2017-48.

11. Žalovaný pouze tvrdí účast žalobce na daňovém podvodu, tato argumentace však není podložena relevantními důkazy. Žalovaný opomenul, že žalobce na rozdíl od žalovaného neměl možnosti např. vyslechnout svého dodavatele. V rámci soukromoprávního jednání nelze požadovat, aby inkvizičně vyslychal každého svého dodavatele. Pokud by žalobce aplikoval inkviziční praktiky žalovaného ohledně lustrování svých dodavatelů, veškerí dodavatelé by s žalobcem odmítli obchodovat. Opak žalovaný neprokázal. Neprokázal ani, že cena za žalobcem nakoupené zboží byla nestandardní. Nakoupení zboží pod cenou té které burzy není bez dalšího podezřelé. Tvrzení, že ke kontrole kvality zboží docházelo až u koncového odběratele (bod [85] napadeného rozhodnutí), je lživé. Žalobce v řízení tvrdil, že ke kontrole používá spektrometr. Odběratel žalobce, který roztavoval zboží za účelem kontroly, nikdy nenamítal žádné pochybení. Nestandardnost takové praxe a obchodů žalobce žalovaný neprokázal, nedoložil komparaci s jinými subjekty na trhu. Z nekontaktnosti dodavatele v jiném řízení nelze nevýhodně pro žalobce dovozovat jeho účast na daňovém podvodu.
12. K otázce identifikovaných objektivních okolností žalobce s odkazem na stanovisko generální advokátky X přednesené dne 14. 1. 2021 ve věci C-4/20 uvedl, že v rámci vývoje judikatury Soudního dvora EU došlo ke změně jeho přístupu k vědomé účasti na podvodu, kdy místo dříve užívaného pojmu „věděl nebo mohl vědět“ došlo ke zpřísnění této formulace na „věděl nebo musel vědět“. Je tedy třeba postihovat daňové podvody, kde jednotlivé subjekty jednaly prima facie koordinovaně, nikoliv standardní obchodní transakce. Subjektivní stránka tak musí odpovídat úmyslu nebo hrubé nedbalosti. Dle Soudního dvora EU musí být existence objektivních okolností svědčících o nesrovnalostech plnění známa již před uzavřením obchodních vztahů. Musí se jednat o tak závažné náznaky vzbuzující podezření o nesrovnalostech nebo úniku, které aktivují u obezřetného subjektu nutkání, aby si zjistil všechny informace o druhém subjektu. Objektivní okolnost je takovou okolností, která se vymyká standardu na trhu ať již cenou, množstvím, podmínkami transakce a zejména ekonomickou smysluplností. Jedná se tak o natolik výjimečné situace, které se svojí povahou zcela vymykají standardům na trhu, přičemž v komplexu těchto okolností nelze dovodit jinak, než že osoba povinná k dani ignorací identifikovaných nestandardností buď prokazatelně věděla, nebo měla vědět, že plnění, které přijala či uskutečnila, byla zasažena daňovým podvodem.

13. Žalovaný ohledně objektivních okolností vyzdvihuje své domněnky, neunáší však své důkazní břemeno. Po žalobci přitom požaduje rozsáhlé vyšetřování svého dodavatele. Žalobce se ohrazuje vůči domněnkám žalovaného ohledně virtuálního sídla, nezveřejňování účetní závěrky a neexistenci webových stránek. Takto fungují tisíce běžných subjektů. Žalobce za účelem prověřování dodavatelů nemá k dispozici právní nástroje, jimiž disponuje správce daně. Žalovaný se nesnaží daň stanovit ve správné výši dle § 1 odst. 2 daňového řádu, nýbrž se snaží maximalizovat žalobci doměřenou daň, když v rozporu s § 92 odst. 2 daňového řádu neshledal žádnou skutečnost směřující ve prospěch žalobce. Žalovaný deklaroval, že v předmětných obdobích byl dodavatel žalobce z hlediska stavu veřejného rejstříku v pořádku. Pokud si žalobce prověří u finanční správy svého dodavatele a ten je hodnocen jako spolehlivý, nelze informace poskytnuté veřejnou správou přičítat v neprospěch žalobce. Žalovaný neprokázal, jakou spojitost má platební morálka ohledně nájemného s možností žalobce tuto identifikovat a ovlivnit jeho účast na podvodu na DPH. Takovými dotazy by žalobce své dodavatele jen odradil od spolupráce. Pokud žalovaný v bodě [107] napadeného rozhodnutí něco považuje, tak pouhými úvahami důkazní břemeno neunáší.
14. Žalovaný v bodě [109] napadeného rozhodnutí překrucuje skutečnosti stran zveřejnění účetních závěrek společnosti Laffera Group. Nejprve přičítá žalobci k tíži, že jeho dodavatel za vybraná léta vůbec účetní závěrku nezveřejňoval, aniž by prokázal, že by se jednalo o situaci v podnikatelském prostředí ojedinělou. Všechny průzkumy ukazují, že nezveřejňování účetní závěrky je zastoupeno ve větší míře než její zveřejňování. Před předmětnými zdaňovacími obdobími stíženými daňovou kontrolou účetní závěrka zveřejněna byla, což bylo žalobci rovněž přikládáno k tíži, neboť její hodnoty správce daně vyhodnotil jako nekorespondující s obchody, které dodavatel Laffera Group se žalobcem podnikal. Důkazní břemeno zde žalovaný neunesl. Neučinil tak ani ohledně nákupní ceny. Prostřednictvím příplatků mimo základní kapitál, vlastních zdrojů nebo pomocí úvěrů, zápůjček, či tichého společníka lze disponovat kapitálem vzdáleným základnímu kapitálu zveřejněnému v rejstřících.
15. Cena stanovená pod burzovní cenou může být označena žalobcem jako určitý podnikatelský um. Žalobce při koupi zboží od společnosti Laffera Group generoval 2 % obchodní přírážku. Důkazní břemeno žalovaného stran jeho tvrzení, že by toto bylo pro obě strany nevýhodné, uneseno nebylo. Žalobce poukazuje na obchodní praktiky, které stanovují cenu jinak, než si myslel žalovaný. Uvedená burzovní cena je snížena o poplatky za analýzu, přepracování, rafinaci. To v daném případě dělalo 8 % pod burzovní cenou. Pokud však toto neodpovídalo běžným praktikám na trhu, žalovaný zde své důkazní břemeno neunáší. Obdobně lze konstatovat o ceně, za kterou danou komoditu prodával žalobce svému odběrateli Safina. Pokud žalovaný tvrdil, že obdobné obchody dodavatel Laffera Group uskutečnil napřímo i s odběratelem Safina, mohl v rámci svého důkazního břemene rovněž nastínit cenovou relaci těchto obchodů, hlavně obchodní přírážku, která dle žalobce činila 0,5 % až 1 %. Pokud jde o způsob úhrady, žalovaný považuje dispozitivnost a princip autonomie vůle za něco „neobvyklého“. I samotná burza LME uznává směnné kurzy drahých kovů jako plnohodnotnou metodu k jejich nákupu, prodeji či směně (např. 1 g Au = 84 g Ag). Žalobce přebíral od svého dodavatele Laffera Group převážně platinu (Pt), oproti tomu poskytoval svému dodavateli zlato (Au), ale ve formě

granálií, což je považováno za materiál k dalšímu zpracování, nikoli sloužící jako zlato investiční.

16. Ke každému obchodnímu případu byly konkrétní dodávky řádně objednány s týdenním předstihem za písemného podchycení těchto objednávek. Dne 6. 2. 2017 bylo ze strany žalobce prvoinstančnímu správci daně poskytnuto v rámci dokazování CD, které obsahuje přes 800 stran důkazního materiálu ohledně obchodů se společností Laffera Group. Dle § 92 odst. 2 daňového řádu měl žalovaný povinnost se tímto materiálem zabývat, neprovedení těchto důkazů je nezákonným postupem. Žalovaný dále neprokázal cokoli podivného na ukončení obchodní spolupráce, neprokázal ani, k čemu v předmětném případě spěla absence písemných smluv, které žalobce dle principu bezformálnosti a za nastaveného systému kontroly zboží nebyl povinen mít.
17. K otázce přijatých opatření žalobce uvedl, že nahlížel do veřejných rejstříků, jejichž pravdivost deklaruje sama finanční správa. Žalobce si rovněž nechával písemně od svého dodavatele potvrdit, že dané transakce uvedl do daňových přiznání a odvedl z nich daň ve správné výši. Žalobce vyžadoval veškerou listinnou agendu ohledně společnosti Laffera Group, včetně výpisů z bankovních účtů. Žalovaný měl označit důkazní prostředky vedoucí k popření této informace, neboť důkazní břemeno stíhalo žalovaného. Žalobce prověřoval veškeré dodané zboží svým spektrometrem, ohledně čehož je ve spisovém materiálu množství informací. Dodávky byly vždy v pořádku, v pořádku byly i dodávky odběrateli, který si zboží z kontrolního hlediska přetavoval.

### III. Vyjádření žalovaného

18. Žalovaný v písemném vyjádření navrhl zamítnutí žaloby. Uvedl, že chybějící daň u společnosti Laffera Group přímo souvisí s plněními zasaženými daňovým podvodem. Závěr o narušení neutrality spočívající v doměřené a neuhrazené dani u jiné společnosti v řetězci potvrdil svou rozhodovací činností i Nejvyšší správní soud. Nekontaktnost a nečinnost společnosti Laffera Group vedla k doměření daně u této společnosti pouze v jediném zdaňovacím období, u ostatních zdaňovacích období byl důvodem doměření daně prokázán podvod na DPH. Tato žalobní argumentace se tedy týká pouze jednoho zdaňovacího období, nikoliv všech, jak by se mohlo zdát. K námitce, že ke ztrátě daně došlo pouze zásahem správce daně, žalovaný uvedl, že rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 5. 2020, č. j. 1 Afs 493/2019-32, je pro skutkovou odlišnost nepřiléhavý. V případě žalobce nedošlo k žádnému „přetržení“ podvodného řetězce, na základě kterého by bylo stanovení daně žalobci a jeho dodavateli neslučitelné. Závěr o narušení neutrality nebyl učiněn jen na základě nezaplacení daňové povinnosti společností Laffera Group, ale i z jejich znaků společnosti typu missing trader.
19. Žalovaný poukázal na bod [23] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2020, č. j. 6 Afs 83/2020-32, který hovoří ve vztahu k posouzení otázky chybějící daně o tom, že je nutné, aby daňový spis obsahoval podklady, z nichž správce daně dovozuje chybějící daň. Nejvyšší správní soud nepožaduje, aby správce daně v dalším řízení prokazoval veškeré skutečnosti, které byly předmětem posouzení v řízení u dodavatele, neboť je možné vycházet z podkladů tohoto jiného daňového řízení. Součástí spisu jsou příslušné zprávy o daňové kontrole u společnosti Laffera Group a platební výměry za předmětná zdaňovací

období, které správci daně a žalovanému nepřislušelo v řízení vedeném u žalobce přezkoumávat. Pokud žalobce požadoval zopakování všech důkazních prostředků z řízení u Laffera Group, pak tomuto požadavku nebylo vyhověno s poukazem na argument ad absurdum. K námitce, že žalobce neměl možnost zúčastnit se dokazování a vyjádřit se k výsledku kontrolních zjištění v rámci daňové kontroly vedené u dodavatele Laffera Group, žalovaný uvedl, že k tomu je žalobce oprávněn v rámci svého daňového řízení, nikoliv řízení třetího subjektu.

20. Dle žalovaného bylo zejména v bodě [97] napadeného rozhodnutí srozumitelně a přezkoumatelně předestřeno, v čem měl podvod na DPH spočívat. Odkaz žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2018, č. j. 1 Afs 427/2017-48, je proto nepřiléhavý. Žalovaný předestřel četná zjištění, která poskytují dostatečný podklad pro učinění závěru, že daňové subjekty zapojené do šetřených řetězců postupovaly při uzavírání obchodních transakcí jinak, než je tomu v běžném obchodním styku obvyklé, a obchodování tak vykazovalo nestandardní znaky, které jsou dle ustálené judikatury typické pro daňové podvody. O existenci podvodu svědčí i následná nekontaktnost společností v dodavatelsko-odběratelském řetězci, což plyne např. z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 10. 2021, č. j. 6 Afs 126/2021-41. K námitce neunesení důkazního břemena stran nestandardnosti ceny žalovaný uvedl, že řádně popsal, jak byla cena stanovena a logicky zdůvodnil, že není důvod, aby společnost jednající za účelem dosažení zisku prodávala zboží pod aktuální veřejně dostupnou a všeobecně známou cenou na londýnské burze. Žalobce staví na tom, že jej důkazní břemeno netíží, a proto zkouší argumentovat svou šikovností či obchodní zvyklostí. Stěží lze „šikovně“ obchodovat a prodávat zboží za neodůvodněně nízké ceny, nechat si za zboží zaplatit zlatem, aby tak každého čtvrt roku žalobci dodavatel dlužil cca půl milionu Kč bez uplatnění jakýchkoli sankcí. Pod cenou londýnské burzy obchodovaly také další společnosti v řetězcích.
21. Motivace společností v řetězcích byla jiná než dosáhnout co nejvyššího zisku. O takové nestandardnosti hovoří i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 20. 1. 2021, č. j. 10 Afs 206/2020-41, jenž mj. zmiňuje také obchodování pod cenou. Jednotlivé nestandardnosti nelze vytrhávat z kontextu celé věci a hodnotit izolovaně, jak to činí žalobce. K námitkám stran způsobu prodeje drahých kovů nebyl žalovaný povinen dokládat komparaci s jinými srovnatelnými subjekty na trhu, neboť takový požadavek neplyne ze zákona ani z judikatury. Žalobce neuvádí konkrétní argumentaci, která by zjištěné nestandardnosti zpochybnila. V rozsudku ze dne 10. 9. 2020, č. j. 8 Afs 303/2018-52, Nejvyšší správní soud vysvětlil, že: *„Zatímco v případě vědomosti o daňovém podvodu jistě nelze klást k tíži daňového subjektu okolnosti, které v době uskutečnění určité transakce ještě nenastaly (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017-31), v případě zkoumání toho, zda vůbec k daňovému podvodu došlo, naopak často nezbude, než v některých ohledech vyjít právě z okolností, které nastaly až po uskutečnění určité obchodní transakce.“*
22. Stanovisko generální advokátky Juliane Kokott ve věci C-4/20, „ALTI“ OOD, se týkalo institutu ručení, nikoliv podvodu na DPH, Soudní dvůr EU navíc v rozsudku v dané věci nikde nemluví o změně přístupu k vědomé účasti na podvodu na DPH ani o zpřísnění formulace na „věděl nebo musel vědět“. Žalovaný nesouhlasil s námitkami týkajícími se zjištěných objektivních okolností. K otázce virtuálního sídla či absence internetových stránek dodavatele odkázal na rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne

20. 12. 2017, č. j. 51 Af 4/2017-70, jehož závěry potvrdil Nejvyšší správní soud. Také obchodování s nově založenou společností s minimálním základním kapitálem může být indicií nasvědčující tomu, že žalobkyně věděla nebo měla vědět, že se svou ekonomickou aktivitou účastní podvodu na DPH (srov. bod [27] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 8. 2018, č. j. 6 Afs 31/2018-53). Zjištění ohledně neplacení nájemného ze strany společnosti Laffera Group byla žalovaným uvedena na podporu argumentace, že sídlo tohoto dodavatele zapsané v obchodním rejstříku bylo virtuální a že společnost měla fungovat pouze jako „formální“ schránka existující za účelem páchaní podvodů.
23. Nelze mít za obvyklé, aby společnost, která uvádí, že má základní kapitál ve výši 200 tis. Kč a aktiva ve výši 1 643 tis. Kč, dosahovala tržeb ve výši přes 250 mil. Kč. Existovala zjevná disproporce mezi tehdy zjistitelnou finanční situací společnosti Laffera Group a hodnotami jednotlivých plnění, která měla žalobce upozornit na to, že obchoduje za nápadně výhodných cenových podmínek se společností, která by neměla disponovat takovými prostředky, aby se takovýchto obchodů mohla účastnit, a která se zjevně nechovala ekonomicky, když se nesnažila dosáhnout na vyšší hladinu výkupní ceny. Žalovaný nepopírá, že žalobce měl z předmětných obchodů deklarovaný zisk ve výši 2%. Takovou marži je však nutné považovat za nízkou, přičemž nebylo vysvětleno, proč se žalobce nepokusil prodat drahé kovy za výhodnější cenu. Uvedené dle žalovaného dokládá, že žalobce nakupoval celou dobu pro jednoho konkrétního odběratele a že se vždy dopředu potřeboval „vměstnat“ do řetězce dodávek mezi společností Laffera Group a Safina. Cenovou relací přímých obchodů mezi společnostmi Laffera Group a Safina žalovaný nebyl povinen se v rámci 2. kroku Axel Kittel testu zabývat.
24. Závěr o tom, že praxe vzájemných zápočtů může představovat jednu z objektivních okolností zaviněné účasti na podvodu na DPH plyne např. z rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 28. 11. 2019, č. j. 10 Af 2/2016-97, jehož závěry potvrdil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 3. 2. 2022, č. j. 9 Afs 348/2019-53. K námitce, že žalobce poskytoval svému dodavateli zlato ve formě granálií, nikoliv investiční zlato, žalovaný odkázal na výpovědi X a X i na to, že sám žalobce předložil smlouvy o prodeji investičního zlata. Přerušování obchodování ihned po změně daňového režimu představuje jednoznačnou indicii o tom, že předmětné obchodování probíhalo z toho důvodu, aby bylo možné vylákat nárok na odpočet DPH, přičemž s ohledem na veškeré zjištěné objektivní okolnosti muselo být žalobci zřejmé, že příslušná daň z tohoto plnění nebyla v předchozím článku odvedena. Orientační zkouška ryzosti pomocí spektrometru, navíc v některých případech přes obal nebo pytel, nepředstavuje řádnou zkoušku ryzosti. Nejvyšší správní soud v bodě [34] svého rozsudku ze dne 18. 6. 2015, č. j. 9 Afs 10/2015-29, konstatoval, že absence písemné smlouvy je okolností svědčící o silné nestandardnosti posuzovaných transakcí. Žalobce v této souvislosti zcela přehlíží, že písemnou rámcovou smlouvu sám uzavřel se svým odběratelem Safina. Žalobce se pak vůbec nevyjadřuje k další stěžejní objektivní okolnosti, kterou je vytvoření nového dodavatelského řetězce s novým dodavatelem Circle Partner s.r.o.
25. Žalovaný nesouhlasil s námitkou, že nebyl proveden důkaz v podobě CD, na němž se měly nacházet soubory vztahující se k obchodům se společností Laffera Group. Na str. 25 zprávy o kontrole správce daně popsal, že žalobce dne 7. 2. 2017 CD nosič předal, přičemž důkazní prostředky, které se nacházely na CD nosiči, byly provedeny a hodnoceny.

S výjimkou účetních dokladů ke služebním cestám nešlo o nové důkazní prostředky, nýbrž se jednalo o dokumenty, které již žalobce dříve předložil v listinné podobě. Hodnocení těchto listinných důkazů je pak zřejmé ze str. 18 a násl. zprávy o kontrole. Žalovaný pak např. v bodě [113] napadeného rozhodnutí hodnotí dokument nacházející se na CD nosiči nazvaný jako *Nákup a prodej* z 1.-2.4.2014.

26. Dle žalovaného žalobce nepřijal žádné opatření, které od něj mohlo být rozumně vyžadováno, aby zajistil, že přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu. Prověření obchodních partnerů ve veřejných rejstřících je v případě navazování obchodních vztahů nezbytným a zcela základním opatřením, jež není způsobilé k odhalení podvodu. K tomu žalovaný odkázal na bod [45] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 8. 2020, č. j. 10 Afs 11/2020-55. Ani po zveřejnění účetní závěrky společnosti Laffera Group za rok 2013 žalobce nepřijal jakékoli opatření a v obchodní spolupráci pokračoval. Nelze říci, že kdo není zapsán jako nespolehlivý plátec, je bezproblémovým dodavatelem, u nějž nehrozí žádné problémy stran možného zapojení do podvodu na DPH. Žalobce uváděl v daňovém řízení lživá tvrzení o tom, že si dodavatele Laffera Group prověřoval v systému CESR, pravdivé nebylo ani tvrzení o kontrole kovů u puncovního úřadu. Žalobcovo tvrzení, že si nechával písemně od svého dodavatele potvrdit, že dané transakce uvedl do daňových priznání a odvedl z nich daň ve správné výši a že vyžadoval veškerou listinnou agendu ohledně společnosti Laffera Group vč. výpisů z bankovních účtů, je tvrzením novým. Navíc vyznívá nevěrohodně, neboť si lze jen těžko představit, že podnikatelský subjekt poskytne svému obchodnímu partnerovi veškerou svou dokumentaci. Pokud tomu tak skutečně mělo být, pak tato skutečnost potvrzuje závěry žalovaného o tom, že mezi jednotlivými články obchodního řetězce byla zvýšená důvěra a že účelem jejich zapojení nebylo běžné obchodování za cílem dosažení zisku, ale získání nadměrného odpočtu prostřednictvím umělého řetězce dodávek mezi spřízněnými společnostmi, v jehož rámci bude vznikat tzv. chybějící daň ve smyslu judikatury správních soudů.

#### IV. Replika

27. Žalobce reagoval na vyjádření žalovaného v písemné replice. Ve vztahu k rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 5. 2020, č. j. 1 Afs 493/2019-32, uvedl, že Nejvyšší správní soud se sice vyjádřil ke skutkové otázce rozpadu obchodního řetězce, ale vedle toho vyjádřil názor, že v původním obchodním řetězci nedošlo ani k žádnému neuhrazení daně nebo získání neoprávněné daňové výhody. Tehdy řešený případ byl co do podstaty obdobný jako případ žalobce. K otázce chybějící daně dle žalobce platí, že pokud byla daň priznána, nemůže být tato situace považována za podvod na dani, neboť dluh již existuje, správce daně o něm ví a má zákonné prostředky k tomu, aby jej vymohl či případně podrobil kontrole. K tomu žalobce odkázal na rozsudky Soudního dvora EU ze dne 2. 5. 2018, ve věci C-574/15, Mauro Scialdone, a ze dne 15. 9. 2022, ve věci C-227/21, UAB „HA.EN.
28. Nezákonný postup ohledně dokazování, na který žalobce poukazuje, spočívá v tom, že důkazní prostředky hodnocené v napadeném rozhodnutí žalovaného nebyly provedeny v daňovém řízení žalobce, ve kterém žalobci právo účastnit se prováděných úkonů náleží. Namísto prostého převzetí důkazních prostředků z jiného řízení třetí osoby měly být tyto důkazní prostředky opakovaně provedeny v řízení žalobce. To se týká především

svědeckých výpovědí, u kterých neexistoval žádný opodstatněný důvod, proč nemohly být provedeny rovněž v daňovém řízení žalobce, aby tak mohl klást svědkům otázky.

29. Pokud jde o nestandardnost ceny za nakoupené zboží, subjektivní pocit o nelogičnosti obchodních praktik není žádným důkazem tvrzené nestandardnosti. Skutečnost, že se žalovanému zdá nějaký postup nelogický, neznamená, že by v daném odvětví nemohl být běžný. Standardnost a logičnost jsou dva odlišné pojmy. Je na daňových orgánech, aby při pochybnostech dané standardy hodnověrně zjistily, prokázaly, porovnaly se zpochybňovaným stavem a teprve na základě takového objektivního srovnání konstatovaly závěr o případné nestandardnosti. Postup žalovaného spočívající v pouhé polemice, jak se podle něj má podnikat, je v rozporu např. s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2020, č. j. 8 Afs 49/2019-33, z něž lze dovodit, že bylo na žalovaném, aby tržní standardy podrobil dokazování a poté na základě takto podložených skutečností činil soudy o standardnosti či nestandardnosti obchodování za nižší než burzovní cenu, jakož i všech ostatních skutečností, jejichž standardnost zpochybňoval.
30. Žalobce, na rozdíl od žalovaného, netíží důkazní břemeno, proto stačí, aby při své argumentaci pouze předestřel jiné skutkové varianty, které není povinen čímkoli dokládat, a tedy klidně může jít i o spekulace. Při tvrzení nestandardního způsobu prodeje drahých kovů se komparace s ostatními ekonomickými subjekty zdá jako ideální důkazní postup. Sama skutečnost, že žalovaný toto neprovedl ještě neznamená, že by zatížil své rozhodnutí vadou nezákonnosti, ale jak plyne z výše citovaného rozsudku, vystavil se riziku, že jeho závěry neobstojí. Jelikož však nakonec tvrzenou nestandardnost způsobu prodeje drahých kovů neprokázal ani žádným jiným objektivním způsobem než zmíněnou komparací, dané riziko se naplnilo.
31. I v případě objektivních okolností argumentuje žalovaný tvrzenou nestandardností postupů a znaků, které mají být typické pro daňové podvody. Bez prokázání obchodních standardů však nemá takové tvrzení žádnou důkazní váhu. Existence objektivních okolností svědčících o nesrovnalostech plnění musí být známá a zjistitelná již před uzavřením obchodních vztahů. Žalovaný tak musí hodnotit objektivní okolnosti k okamžiku před navázáním spolupráce a z pohledu žalobkyně, nikoli na základě svého nadhledu, který získal po provedené daňové kontrole. Zahrnovat tedy mezi objektivní okolnosti například i to, jakým způsobem v průběhu trvání obchodního vztahu platil žalobce za dodané zboží, jestli žalobce během toho uplatňoval nějaké sankce, jak a za jakých podmínek žalobce obdržené zboží následně prodával, jak prováděl kontrolu dodávaného zboží, nebo kdy došlo k ukončení jeho spolupráce se společností Laffera Group, je nesprávné. Jedná se o subjektivní skutečnosti, ke kterým navíc docházelo až v průběhu existence obchodního vztahu, nikoli před jeho vznikem. Sotva tak mohlo jít o vnější varovné signály, že dodavatel vykazoval natolik podezřelé znaky, kvůli kterým bylo možné předpokládat možné zapojení do daňového podvodu.
32. Je třeba důsledně rozlišovat okolnosti, které mohou nasvědčovat existenci podvodu, a mohou tedy vzniknout i v průběhu nebo po ukončení obchodní spolupráce, a okolnosti, které mohou nasvědčovat povědomí daňového subjektu o tom, že se v budoucnu může zúčastnit transakcí zasažených podvodem. Žalovaný tyto okolnosti míchá dohromady, čímž neoprávněně rozšiřuje okruh objektivních okolností o skutečnosti, které jako

objektivní okolnosti hodnoceny být nemají. Žalovaný si tak pomáhá při obhajobě závěru, že všechny objektivní okolnosti díky jejich velkému množství a vzájemným souvislostem prokazují vědomou účast žalobce na daňovém podvodu, třebaže správně měl být hodnocen pouze zlomek daných okolností.

33. Konkrétní požadavky na opatření, která by měl daňový subjekt přijmout, záleží na okolnostech každého případu. Velká část okolností, které by mohly žalobce upozornit na možné zapojení do daňového podvodu, tuto vypovídací schopnost neměla, poněvadž dané okolnosti buď nebyly nestandardní nebo nastaly až po vzniku obchodní spolupráce. V konečném důsledku tak nebyly dány důvody, aby žalobce prověřoval svého dodavatele nad rámec běžných podnikatelských aktivit. Kromě toho přijatá opatření nemusí nezbytně odhalit podvodné jednání v řetězci, ale spíše směřují k ověření věrohodnosti dodavatele a k zajištění standardního průběhu plnění, než dojde k uzavření obchodního vztahu. V tomto ohledu žalobce učinil všechna opatření, která po něm bylo možno rozumně vyžadovat, poněvadž si ověřil existenci dodavatele nahlédnutím do obchodního rejstříku, že tento dodavatel nebyl v insolventi, že byl plátcem DPH a že nebyl nespolehlivým plátcem.

#### V. Posouzení věci krajským soudem

34. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí a řízení jeho vydání předcházející v řízení dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), v rozsahu a mezích uplatněných žalobních bodů. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu v době rozhodování správního orgánu v souladu s § 75 odst. 1, odst. 2 s. ř. s., a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
35. Z předloženého spisového materiálu soud zjistil, že dne 27. 9. 2016 zahájil správce daně u žalobce daňovou kontrolu týkající se mj. DPH za zdaňovací období duben 2014 – květen 2015, v jejímž rámci se zaměřil na obchodní vztahy žalobce se společností Laffera Group. Ve zprávě o daňové kontrole správce daně popsal řetězce obchodů s drahými kovy zasažené podvodem na DPH, označil žalobce za článek typu buffer a neuznal žalobcem uplatněné odpočty daně mj. za období duben 2014 – květen 2015. Na podkladě zprávy o daňové kontrole vydal správce daně dvanáct shora označených dodatečných platebních výměrů. Tyto platební výměry k odvolání žalobce žalovaný potvrdil napadeným rozhodnutím, když přes významné doplnění podkladů v odvolacím řízení setrval v názoru o zapojení žalobce do obchodů zasažených daňovým podvodem, o čemž žalobce přinejmenším mohl a měl vědět.
36. Krajský soud s odkazem na četnou a oběma stranám známou judikaturu Soudního dvora EU, jakož i judikaturu Nejvyššího správního soudu, z níž účastníci vycházeli, pročež ji nepovažuje krajský soud za nutné opětovně citovat, připomíná, že základním předpokladem pro konstatování podvodného jednání je skutečnost, že v řetězci došlo k narušení neutrality daně, tj. v řetězci je zjištěna „chybějící daň“.
37. Odepření nároku na odpočet daně nesplňuje výběr „chybějící daně“ tím způsobem, že stát na některém článku vybírá daň, která mu v rozpočtu chybí, protože ji jiný článek řetězce neuhradil. Nepřiznání nároku na odpočet daně chrání smysl a účel Směrnice Rady 2006/112/ES, neboť nárok na odpočet daně nemůže být přiznán tomu, kdo jej uplatnil

podvodným způsobem. Narušení neutrality je třeba chápat ve vztahu k podstatě daňového podvodu samotného, resp. fungování podvodných řetězců, neboť ani judikatura Soudního dvora EU ani judikatura Nejvyššího správního soudu pojem chybějící daně nikde nedefinuje. Judikaturou Soudního dvora EU je chápáno jako podvod na dani již takové jednání, které vede k ohrožení správného výběru daně a ohrožení řádného fungování společného systému DPH.

38. Samotné narušení neutrality daně však ještě nepostačuje k závěru o podvodném jednání, ale je třeba, aby k neodvedení daně přistoupily další nestandardní okolnosti, které ve svém souhrnu svědčí o tom, že k neodvedení daně došlo právě v důsledku podvodného jednání (nikoli např. z důvodu podnikatelského rizika). Rozhodné proto je posouzení všech skutečností daného řetězce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2015, č. j. 9 Afs 163/2015-44, či ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016-58). Samotná existence daňového podvodu neumožňuje nepřiznat nárok na odpočet, pokud o svém zapojení v podvodném řetězci daňový subjekt nevěděl nebo nemohl vědět.
39. Zásady neutrality a právní jistoty se však nemůže dovolávat osoba, která se vědomě podílela na daňovém úniku. Za tím účelem byl vytvořen vědomostní test, jehož struktura poskytuje záruku ochrany poctivých podnikatelů, kteří i přes veškerou svoji obezřetnost se mohou stát součástí transakcí zasažených podvodem na dani z přidané hodnoty (viz např. rozsudek Soudního dvora EU ze dne 18. 5. 2017, ve věci C-624/15 *Litdana UAB*, též např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017-43).
40. Nárok na odpočet DPH může být odepřen jen pokud se jedná o prokazatelný daňový podvod, nebo došlo k porušení formálních požadavků v takovém rozsahu, že nebylo možné ověřit splnění hmotněprávních podmínek. Podvodný řetězec posuzuje správce daně jako celek, jinými slovy, není třeba, aby konkretizoval, na jakém článku řetězce se daňový subjekt nacházel (*missing trader, buffer, broker*). Naopak při provádění tzv. vědomostního testu je třeba postupovat výhradně ve vztahu ke konkrétnímu daňovému subjektu a je třeba posuzovat pouze ty skutečnosti a okolnosti, které daňový subjekt mohl či měl vědět nebo mohl učinit pro to, aby se podvodu vyhnul. Vědomostní test chrání právě ty subjekty, které se v řetězci nacházejí či ocitnou, aniž by o podvodném jednání věděly či vůbec mohly vědět (srov. např. rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017-31).
41. Pokud žalobce zdůrazňoval nutnost rozlišování kategorií „věděl nebo mohl vědět“ a „věděl nebo musel vědět“ s tím, že novější judikatura v případě konstatování vědomé účasti daňového subjektu na daňovém podvodu trvá na naplnění přísnější kategorie, nelze mu přisvědčit. V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 12. 2021, č. j. 8 Afs 334/2019-62, kasační soud uvedl: *„uplatněnou námitkou se již Nejvyšší správní soud ve své judikatuře zabýval. Dospěl k závěru, podle kterého skutečnost, že žalovaný nerozlišoval, zda daňový subjekt o daňovém podvodu věděl, či mohl a měl vědět, nepředstavuje vadu rozhodnutí žalovaného, neboť pro závěr o účasti daňového subjektu na daňovém podvodu stačí prokázat, že je dána jedna z těchto forem zavinění. Z tohoto hlediska je nutné se vědomostí daňového subjektu o daňovém podvodu zabývat. Pokud je prokázáno, že daňový subjekt o daňovém podvodu věděl, nebo mohl a měl vědět, nemá již praktický význam zabývat se rozlišením mezi*

*těmito formami vědomosti daňového subjektu o daňovém podvodu. Ostatně i v judikatuře se ustáleně jako synonyma používají formulace „věděl nebo musel vědět“, „věděl nebo měl vědět“, popř. „věděl nebo mohl vědět“ bez dalšího rozlišování formy zavinění. Použití obou z uvedených výrazů proto nezakládá nepřezkoumatelnost. Tyto termíny jsou v judikatuře SDEU i Nejvyššího správního soudu používány zjevně ve shodném významu, resp. se jedná o důsledek nepřesného překladu v jednotlivých jazykových verzích rozhodnutí SDEU (v podrobnostech viz rozsudky NSS ze dne 25. 5. 2020, čj. 4 Afs 460/2019-67, a ze dne 15. 8. 2018, čj. 6 Afs 31/2018 - 53).“*

42. Skutečnosti svědčící odepření nároku na odpočet prokazuje správce daně. V první řadě prokazuje existenci podvodu a musí popsat, v čem spočívá, či vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2018 č. j. 9 Afs 333/2017-63, či ze dne 18. 3. 2021, č. j. 9 Afs 160/2020-49). Za podvod na DPH označuje judikatura „situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice o DPH, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám“ (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, č. 3705/2018 Sb. NSS, shodně též rozsudek ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37). Osoba povinná k dani, která věděla nebo musela vědět, že se svou koupí účastní plnění, které je součástí daňového podvodu, musí být totiž pro účely směrnice považována za osobu, která se tohoto daňového podvodu účastní, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží nebo využití služeb prospěch v rámci zdanitelných plnění, která uskutečnila na výstupu (v tomto smyslu viz zejména rozsudky Soudního dvora ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech C- 439/04 a C- 440/04 *Kittel a Recolta Recycling*, jakož i rozsudek ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech C - 80/11 a C -142/11 *Mahagében a Petér Dávid*).
43. Krajský soud nepopírá, že k neodvedení daně nemusí dojít pouze z důvodu podvodu, je proto třeba zkoumat, zda se jedná skutečně o důsledek podvodného jednání. Podvodem zcela jistě není jen to, že daňový subjekt v řetězci daní, která je mu vyměřena, neuhradí. Aby bylo možné dojít k závěru o podvodu, je nutno posoudit všechny skutečnosti, právní, obchodní a personální vztahy mezi zúčastněnými subjekty. Není přitom povinností správce daně prokázat, kterým článkem řetězce a jakým způsobem byl podvod spáchán, musí být však postaveno na jisto, v jakých skutkových okolnostech podvod spočívá (viz např. rozsudek NSS ze dne 25. června 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60, č. 3275/2015 Sb. NSS).
44. Žalovaný v posuzovaném případě nezpochybňoval existenci svého důkazního břemene ohledně prokázání existence podvodu a žalobcově účasti na něm. Ve svém rozhodnutí, jež navazuje na obsah zprávy o daňové kontrole, postupně popsal jednotlivé kroky testu zaviněné účasti žalobce na daňovém podvodu. Z daňového spisu plyne předchozí provádění daňových kontrol u řady společností, které v popsáných řetězcích předcházely žalobci. Zpráva o daňové kontrole pak mj. na tomto podkladě konstatuje existenci chybějící daně již na počátcích řetězců, v nichž nakonec vystupoval také žalobce. V důsledku neuznávání odpočtů na vstupech z důvodu daňových podvodů u předcházejících článků byla chybějící daň konkrétními platebními výměry „zhmotněna“ přímo u článku předcházejícího žalobci, tedy u společnosti Laffera Group. Tato společnost poskytla plnění, z nějž si žalobce uplatnil odpočet na vstupu, jeho dodavatel však daň z tohoto plnění neuhradil. Skutečnost, že dodavateli byla jeho daňová povinnost doměřena

v návaznosti na zasažení řetězců, v nichž působil, podvodem, což bylo následně vytýkáno i žalobci, konstatování chybějící daně jistě nebrání. Je tím naopak poukázáno na to, že k neodvedení daně nedošlo např. pouze z důvodu platební neschopnosti dodavatele, nýbrž za jiných, podezřelých okolností. Rozkrytí podvodných řetězců, na něž navázaly obchody žalobce s jeho dodavatelem, je tím, čím se předmětná věc odlišuje od účastníky zmiňovaného případu řešeného v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 5. 020, č. j. 1 Afs 493/2019-32.

45. Problém však zdejší soud shledává v procesní rovině řešení prvního kroku testu podvodu. Bylo-li poukazováno na nestandardní okolnosti svědčící o zasažení řetězců daňovým podvodem, nelze pominout význam i žalovaným uváděných skutečností týkajících se provádění transakcí v řetězcích, jakými jsou předávání platiny, resp. zlata jako protiplnění u obchodních center, na parkovištích či benzínových pumpách, bez zajištění v trezoru, bez pojištění, bez kontroly ryzosti, což dle žalovaného nikoli nelogicky svědčí o velké důvěře mezi zainteresovanými společnostmi. Tyto skutečnosti jistě napovídají o zasažení řetězců podvodem, nelze však přehlédnout, že, pokud jde o praxi předchozích článků řetězců, vyplývají z výpovědí jednatelů těchto předcházejících článků v řetězcích. Skutečnost, že správce daně považoval tyto výpovědi za pro věc přínosné, je zřejmá již z toho, že do daňového spisu zařadil protokoly o výpovědích těchto osob a následně je rovněž citoval ve zprávě o daňové kontrole (svědci X, X, X, X, X, X). Na tyto výpovědi (jakož i další skutečnosti, což soud nepřehlídí) správce daně a v napadeném rozhodnutí také žalovaný navázal výše nastíněnou argumentací ohledně souhrnu podezřelých skutečností svědčících o podvodu. Nesporná je přitom skutečnost, že jednatelé předchozích článků nebyli v řízení žalobce vyslechnuti jako svědci, přestože to žalobce v odvolacím řízení navrhoval, nýbrž se orgány finanční správy spokojily se zařazením protokolů o jejich výpovědích z jiných řízení.
46. Podle § 93 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, lze jako důkazních prostředků užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci.
47. Podle odstavce 2 a 3 téhož ustanovení lze za podmínek podle odstavce 1 jako důkazní prostředky použít i veškeré podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jimi vedená řízení, jakož i podklady převzaté z jiných daňových řízení nebo získané při správě daní jiných daňových subjektů. Je-li podkladem předaným podle odstavce 2 protokol o svědecké výpovědi, správce daně na návrh daňového subjektu provede svědeckou výpověď v rámci daňového řízení o této daňové povinnosti.
48. Výkladem těchto ustanovení se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 15. 3. 2018, č. j. 6 Afs 379/2017-54, kde mj. uvedl: „*Nejvyšší správní soud znovu připomíná výše citovaný § 93 odst. 3 daňového řádu. Toto ustanovení provedení výslechu svědka, jehož výpověď je zachycena v protokolu, který správce daně zamýšlel použít jako důkaz v jiném daňovém řízení, neváže na splnění žádných podmínek – s výjimkou situací, kdy výslech svědka není reálně možný (například v případě jeho úmrtí – srov. důvodovou zprávu k § 93 daňového řádu, sněmovní tisk č. 685/0, 5. volební období, [www.psp.cz](http://www.psp.cz))... Nejvyšší správní soud na základě*

*uvedeného činí dílčí závěr, že stěžovatel tím, že na žádost žalobkyně nevyslechl svědky V. D. a H. V., porušil § 93 odst. 2 a 3 a § 96 odst. 5 daňového řádu, a zatížil tak své řízení podstatnou vadou. Stěžovatel totiž na jednu stranu vycházel z nezákonných důkazů, neboť k použití protokolů o výsledku těchto svědků jako listinných důkazů nebyly splněny zákonné předpoklady. Zároveň tyto svědky nevyslechl, i když k tomu byl podle § 93 odst. 3 daňového řádu povinen bez ohledu na to, jak důležité jejich výpovědi mohly být. Lze v zásadě konstatovat, že pokud stěžovatel výpovědi těchto svědků nepovažoval za podstatné pro posouzení daňové povinnosti žalobkyně, neměl z daňového řízení se společností TPÚ přebírat protokoly o jejich výsledcích. Pokud tak však učinil, musel současně respektovat právo žalobkyně požadovat výslech těchto svědků ve „svém“ daňovém řízení.“*

49. Zdejší soud nemá důvod se od citovaných závěrů, jakož i jednoznačného textu § 93 daňového řádu odchylovat. Směřovala-li argumentace žalovaného k tomu, že skutečnosti plynoucí z výpovědi jednatelů jsou relevantní v prvním kroku testu podvodu a že žalobci není vyčítáno, že by o nich věděl, jde o argumentaci nedůvodnou. Také skutečnosti zjišťované v prvním kroku testu musí být nepochybně prokázány zákonným způsobem. Dále žalovaný, který si byl tohoto problému vědom a v napadeném rozhodnutí se s ním pokusil vypořádat, uváděl, že žalobce žádá provedení výslechů účelově až v odvolacím řízení. Soud připouští, že žalobce skutečně nepožádal o provedení svědeckých výslechů jednatelů bezprostředně po zařazení protokolů o jejich výpovědích do spisu. Dle zdejšího soudu si dokonce lze za jistých okolností představit úspěšnou argumentaci zneužitím práva navázanou např. na konkrétní výpočet lhůty pro stanovení daně, na jejímž úplném konci by daňový subjekt účelově uplatnil požadavek na výslech svědka dle § 93 odst. 3 daňového řádu, který by již reálně nebylo možno před uplynutím lhůty provést. Tak extrémní situace však v daném případě nenastala a takto vypracovaná argumentace se v napadeném rozhodnutí ani neobjevila.
50. Soud připomíná, že daňové řízení v obou stupních tvoří jeden celek, žalobce zde nebyl limitován zákonnou koncentrací řízení. Ustanovení § 93 odst. 3 daňového řádu je nadto velmi striktní a jak uvedl Nejvyšší správní soud v citovaném rozhodnutí, neklade daňovému subjektu žádné podmínky. Nelze je proto obejít prostou úvahou žalovaného, že od zařazení protokolů o výpovědích svědků v jiném řízení do spisu již uběhla příliš dlouhá doba. Žalobce své požadavky v tomto směru vznesl v době, kdy žalovaný prostřednictvím správce daně doplňoval podklady, a to mj. o výpovědi některých osob. Nelze tedy (a žalovaný to ani netvrdí) uvažovat nad tím, že by reálně nebylo možno se alespoň pokusit vyhovět požadavku žalobce na provedení výpovědi svědků v jeho řízení, kde jim může klást otázky a bezprostředně reagovat.
51. S ohledem na citované rozhodnutí Nejvyššího správního soudu zdejší soud nepřistoupil ani na argument, že protokolů o výpovědích svědků z jiného řízení v podstatě finanční orgány nevyužily, neboť jich nebylo třeba. Shora již soud zmínil, že protokoly byly zařazeny do spisu, byly citovány ve zprávě o daňové kontrole a jednoznačně podpírají některé závěry finančních orgánů ohledně existence daňového podvodu. Byly-li protokoly bez významu pro věc, neměly být do spisu vůbec zařazeny. Opačný postup bez provedení svědeckých výpovědí osob, jejichž výsledku se protokoly týkají, přes požadavek žalobce na provedení výpovědí, jenž byl žalovanému zjevně znám, je procesní vadou s vlivem na zákonnost napadeného rozhodnutí. V důsledku uvedeného je zpochybněn již závěr žalovaného

ohledně prvního kroku provedeného testu účasti žalobce na daňovém podvodu, neboť k prokázání některých nikoli nevýznamných podezřelých okolností vztahujících se k obchodování u předchozích článků řetězců bylo využito nezpůsobilých podkladů (protokolů o výpovědích svědků z jiných řízení).

52. Na druhé straně je třeba korigovat vyznění žaloby, že společnost Laffera Group byla v rámci své daňové kontroly zcela nekontaktní, z čehož měl správce daně neadekvátně těžit v daňové kontrole žalobce. Z daňového spisu (ze založených zpráv o daňových kontrolách dodavatele žalobce) plyne, že za řešená zdaňovací období s výjimkou března 2015 byly u společnosti Laffera Group provedeny daňové kontroly se závěrem o zaviněné účasti tohoto subjektu na daňových podvodech. Již to svědčí o aktivitě dodavatele žalobce v jeho daňových kontrolách, když se mu podařilo prokázat splnění formálních a hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH. Společnost Laffera Group zůstala nekontaktní pouze v rámci postupu k odstranění pochybností ohledně zdaňovacího období březen 2015, kdy jí byla daň právě s ohledem na její naprostou pasivitu doměřena již pro nesplnění formálních a hmotněprávních podmínek nároku na odpočet. S ohledem na návaznost činnosti dodavatele žalobce na předchozí období se však lze důvodně domnívat, že závěr o jeho účasti na daňovém podvodu v březnu 2015 nebyl učiněn ani ne proto, že by v tomto zdaňovacím období byly okolnosti jiné, jako spíše proto, že logika mechanismu vyloučení nároku na odpočet DPH za daných okolností nedovolovala se případnou zaviněnou účastí společnosti Laffera Group na daňovém podvodu vůbec zabývat. Žalovaný nebyl v daňovém řízení žalobce povinen přehlížet skutečnosti zjištěné postupy při správě daní jiných článků řetězců či nevyužít podkladů z jiných řízení. Jak však bylo nastíněno, byl povinen v rámci dokazování postupovat v souladu s § 93 daňového řádu.
53. Pokud jde o nastavení prodejní ceny, žalovaný příhodně poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 1. 2021, č. j. 10 Afs 206/2020-41, dle něž: *„Společnosti v obchodním řetězci obchodovaly v regulovaných cenách, kdy prodejní cena materiálu s obsahem drahých kovů byla stanovena na základě údajů zveřejněných Londýnskou burzou a dále za použití cenového koeficientu. Taková „paušální“ cenotvorba je závislá na dohodě mezi jednotlivými články řetězce. Navíc i během daňové kontroly vyplynulo, že jednatel Clear conception nebyl s to přesně zareagovat na otázku ohledně výpočtu ceny zboží. Až poté, co mu správce daně předložil smlouvu mezi Clear conception a ALFALIK, vysvětlil, že nákupní cena dle smlouvy byla počítána dle „burzovního fixu“ minus 8,3 % (viz protokol o výpovědi svědka ze dne 12. 10. 2015, s. 8). Správce daně měl správně za to, že tento způsob obchodování mezi ekonomicky nezávislými subjekty by nebyl možný (podrobněji viz bod [45] níže).“*
54. V nynější věci je situace obdobná, byť neschopnost jednatelů předchozích článků řetězců popsat mechanismus cenotvorby doposud plyne z nezákonně užitých protokolů o jejich výpovědích. Byl však jednoznačně identifikován shodně paušální a fixní způsob stanovení ceny citelně pod cenou londýnské burzy, který by i dle náhledu Nejvyššího správního soudu nebyl mezi ekonomicky nezávislými subjekty možný. Tuto skutečnost lze jistě považovat za jednu z indicií nasvědčujících zasažení obchodů daňovým podvodem. Pokud jde o nákupní cenu jako objektivní okolnost, z níž žalobce ve spojení s dalšími okolnostmi mohl a měl dovozovat svou účast na transakcích zasažených podvodem, žalovaný skutečně neobstaral komparaci, již by dokládal nestandardní nízkost ceny. V této pasáži napadeného rozhodnutí (str. 33-34) se nicméně soustředil primárně na zřetelný nepoměr mezi

hodnotou realizovaných obchodů mezi společnostmi Laffera Group a žalobcem na straně jedné, a na straně druhé majetkovou situací společnosti Laffera Group, jak byla v tehdejší době zjištělná. Tato skutečnost přitom ve spojení s dalšími může jako tzv. objektivní okolnost obstát.

55. Závěry žalovaného týkající se prvotního nedostatku informací o dodavateli, o němž nebyly zveřejněny jakékoli údaje nad rámec obchodního rejstříku, a následného zveřejnění účetní závěrky za rok 2013, z níž plynuly informace budící pozornost ve vztahu k hodnotě dodavatelem uskutečněných plnění, považuje soud za srozumitelné a logické, pročť na ně lze odkázat. Přestože kapitál lze získat z různých zdrojů, objem realizovaných obchodů naprosto neodpovídal dostupným údajům o finanční situaci dodavatele. Neplnění povinnosti zveřejnit účetní závěrku je třeba považovat za okolnost z dostupných rejstříků zjištělnou a vysílající varovný signál ohledně takto postupujícího obchodního partnera. Je-li nezveřejnění účetní závěrky porušením právní povinnosti, nelze se dovolávat toho, že jde o postup normální, dokonce většinový, a tedy vlastně řádný. Ad absurdum by touto logikou mělo být podezřelé naopak včasné zveřejnění účetní závěrky. Nedodržování stanovených povinností obchodním partnerem je podezřelou okolností bez dalšího.

56. K námitce, že v době navázání obchodní spolupráce se společnostmi Laffera Group nebyl tento dodavatel označen finanční správou za nespolehlivého plátce, soud uvádí, že opak žalovaný netvrdil. Neoznačení dodavatele za nespolehlivého plátce však a priori nevylučuje zasažení obchodů daňovým podvodem a nezbavuje žalobce povinnosti počínat si obezřetně a v návaznosti na objektivní okolnosti, které mu mohou a mají být známy, přijmout adekvátní opatření za účelem vyhnutí se eventuální účasti na obchodech podvodem zasažených. Odkazoval-li žalobce v tomto směru na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017-31, Nejvyšší správní soud zde uvedl: „*V tomto směru je třeba konstatovat, že nelze přičítat uvedené objektivní skutečnosti týkající se třetích osob stěžovateli k tíži za situace, kdy dodavatel stěžovatele i jeho dodavatelé, jejichž plnění povinností si měl dle žalovaného stěžovatel řádně prověřit, byli poté, co dle žalovaného byli nekontaktní a již několik let nepodávali daňová přiznání a neodváděli daně* (zvýraznění doplněno krajským soudem), *ještě v roce 2014 (v době prováděné kontroly) uvedeni ve veřejných seznamech na webu finanční správy jakožto řádní plátcí DPH, resp. nebyli vedeni ani jako nespolehliví plátcí. Nelze tedy přehlížet skutečnost, že sám stát se svým nedůsledným postupem (viz § 78 daňového řádu; § 106 a § 106 zákona o dani z přidané hodnoty) k možnému vzniku daňových podvodů do jisté míry přispívá. Vychází-li osoba povinná k dani v dobré víře ze správnosti zveřejněných údajů o daňových subjektech, nelze jí klást k tíži skutečnosti následně zjištěné, byť i mohou o zapojení do podvodné transakce z hlediska objektivních skutečností svědčit.*“

57. Z citovaného rozsudku nelze dovozovat, že neoznačení dodavatele jako nespolehlivého plátce musí znamenat vyloučení odběratele ze zaviněné účasti na daňovém podvodu. Nejvyšší správní soud zřetelně reagoval na odlišnou skutkovou situaci, kdy přestože byly finanční správě již několik let známy okolnosti svědčící o nespolehlivém plátcovství dodavatele, nebyl takový dodavatel za nespolehlivého veřejně označen. Taková situace však v daném případě nenastala. Spoléhání se na udělení statusu nespolehlivého plátce nelze absolutizovat, neboť v případě podvodu spáchaného za účasti doposud daňově neproblematického subjektu, který zatím nemohl být za nespolehlivého plátce označen, by

nebylo možno podvodně získaný nárok na odpočet DPH odepřít vůbec, i kdyby se odběratel takového subjektu choval sebevíc neobezřetně.

58. Virtuální sídlo dodavatele či absence jeho webových stránek nejsou bez dalšího zásadní, jedná se však o dílčí střípky, jež mohou ve spojení s dalšími okolnostmi osvědčit zaviněnou účast žalobce na daňovém podvodu. Obdobně je tomu tak s absencí písemných smluv či se zpětnými platbami nikoli penězi, nýbrž zlatem, lhostejno v jaké konkrétní podobě. Okolnosti týkající se pronájmu prostor, kde sídlil žalobcův dodavatel, mohou nasvědčovat existenci daňového podvodu, přestože o nich žalobce nemusel vědět. Ukončení obchodní spolupráce právě v době žalovaným popsané změny právní úpravy DPH, a tedy přenesení daňové povinnosti, lze rovněž považovat za jednu z podezřelých okolností. Kontrolu zboží spektrometrem žalovaný nepopíral, považoval ji však za nedostatečnou, což v napadeném rozhodnutí náležitě vysvětlil. Je pravdou, že žalobce nemá možnost z vrchnostenské pozice vyslechnout svého dodavatele. Žalovaný ostatně nic takového netvrdil a věnoval se popisu několika objektivních okolností zjiitelných v době realizace obchodů i bez inkvizičního výsledku.
59. Nepřesný je náhled žalobce, který v replice požadoval důsledné rozlišování okolností svědčících o existenci podvodu a objektivních okolností nasvědčujících povědomí žalobce o účasti na podvodu. K tomu lze odkázat např. na již citovaný rozsudek ze dne 20. 1. 2021, č. j. 10 Afs 206/2020-41, kde Nejvyšší správní soud uvedl, že: *„NSS připomíná, že v reálném životě se mohou prolínat důvody, které svědčí pro existenci podvodu na DPH (první důkazní břemeno správce daně, srov. bod [13] shora), a ty, které slouží jako objektivní okolnosti svědčící o zaviněné účasti daňového subjektu na podvodných obchodech (druhé důkazní břemeno správce daně). Zelený strom právní praxe ve své komplexnosti neodpovídá šedé teorii právní doktríny, a proto nemá v každém případě cenu dogmaticky odlišovat tyto kroky, které – jsou-li prokázány – mohou vést k neuznání nároku na odpočet DPH (srov. podobně již cit. rozsudek 10 Afs 182/2018, Easy Working, bod 43).“*
60. Pokud jde o žalobcem zmiňované CD s důkazy, to bylo dle obsahu spisu správci daně skutečně předloženo, načež se jím správce daně zabýval, jak je i uvedeno ve zprávě o daňové kontrole, na niž v tomto ohledu odkázal žalovaný ve svém vyjádření k žalobě. Nelze tedy hovořit o opomenutých důkazech. Žalobce zde navíc setrvává v obecné rovině, aniž by konkretizoval, které skutečnosti finančními orgány dosud nezjištěné by měly být objasněny prostřednictvím kterých opomenutých důkazů nacházejících se na CD.
61. K otázce přijatých opatření žalobce bez jakýchkoli podkladů uvedl, jaké všechny listiny si od dodavatele vyžadoval a že žalovaný neprokázal opak. Soud jednak toto tvrzení považuje za ničím nepodložené, jednak musí korigovat představu žalobce o šíři důkazního břemena žalovaného. Nejvyšší správní soud např. v posledně zmíněném rozsudku ze dne 20. 1. 2021, č. j. 10 Afs 206/2020-41, uvedl, že: *„Konečně se NSS vyjadřuje stručně k poslednímu kroku algoritmu, v němž daňové orgány zkoumají, zda daňový subjekt přijal dostatečná opatření, aby své účasti na podvodu na DPH zabránil. Na rozdíl od prvních dvou kroků neleží v tom třetím důkazní břemeno na straně správce daně, ale na straně daňového subjektu (již bod [13] shora a tam cit. judikaturu).“*

62. V třetím kroku testu zaviněné účasti na daňovém podvodu jde o prokázání daňovým subjektem přijatých opatření. V tomto bodě logicky přebírá stěžejní úlohu sám daňový subjekt, neboť po orgánech finanční správy lze stěžít požadovat nepochybné prokázání negativních skutečností. Není tedy správná úvaha, že žalobce může v tomto ohledu tvrdit přijetí jakýchkoli opatření, načež je povinností žalovaného prokázat, že taková opatření žalobcem přijata nebyla. Přijal-li žalobce přiměřená opatření, je to on, komu se nabízí takovou skutečnost relativně snadno prokázat. Tímto směrem míří posledně citovaná pasáž rozsudku Nejvyššího správního soudu.
63. Žalobce ostatně v žalobě několikrát opakoval, co vše žalovaný neprokázal. K tomu soud dodává, že bylo povinností orgánů finanční správy opatřit řádné spisové podklady, na nichž jsou vystavěny jejich závěry. Správce daně a žalovaný jsou však oprávněni provést hodnocení těchto podkladů, tedy přednést své vlastní úvahy učiněné na podkladě důkazů. V tomto směru žalovaný z náležitých procesních standardů nevybočil. Napadené rozhodnutí dále nelze označit za nezákonné proto, že zde žalovaný komplexně nepopisuje skutečnosti směřující ve prospěch žalobce. Žalovaný např. nepopírá, že v době zahájení obchodů žalobce se společností Laffera Group nemohl žalobce tuto společnost nalézt v rejstříku jako nespolehlivého plátce, neboť tento status dodavatel neměl. V napadeném rozhodnutí se však žalovaný soustředí na odůvodnění svého závěru ohledně zaviněné účasti žalobce na daňovém podvodu. Tomu logicky podřizuje strukturu odůvodnění, které pro žalobce nevyznívá přívětivě, z čehož však nelze dovodit, že by žalovaný jakékoli pro žalobce pozitivní skutečnosti popíral.

## VI. Závěr a náklady řízení

64. Vzhledem k tomu, že část žalobních námitek shledal soud důvodnou, zrušil postupem podle § 78 odst. 1 s. ř. s. napadené rozhodnutí žalovaného pro vady řízení a věc mu podle § 78 odst. 4 s. ř. s. vrátil k dalšímu řízení, a to bez jednání v souladu s § 51 odst. 2 ve spojení s § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. V dalším řízení je žalovaný vysloveným právním názorem soudu vázán dle § 78 odst. 5 s. ř. s. Buď tedy provede výslechy osob, jejichž protokoly o výslechu byly zařazeny do spisu a na jejichž svědeckých výsleších bude žalobce nadále trvat, nebo řádně odůvodní, proč takový postup nebyl možný.
65. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 věta první s. ř. s., podle kterého účastník, který měl ve věci plný úspěch, má právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. V souzeném případě byl žalobce úspěšný, proto mu soud proti žalovanému přiznal právo na náhradu nákladů řízení.
66. Ty byly tvořeny zaplaceným soudním poplatkem za žalobu dle příslušné položky sazebníku soudních poplatků ve výši 3 000 Kč, odměnou právního zástupce za 3 úkony právní služby v celkové výši 9 300 Kč [3 úkony právní služby po 3 100 Kč dle § 7 bodu 5, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d), vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu], náhradou hotových výdajů ve výši 900 Kč (3 x 300 Kč za 3 úkony právní služby dle § 13 odst. 1, odst. 3 advokátního tarifu) a 21% DPH z odměny a náhrady zástupce ve výši 2 142 Kč. Celkem tak náhrada nákladů řízení činí 15 342 Kč.

67. Krátce před vydáním tohoto rozsudku požádal žalobce o přiznání odkladného účinku podané žalobě. S ohledem na meritorní rozhodnutí věci již soud o tomto návrhu žalobce nerozhodoval. Protože však žalobce za tento návrh uhradil soudní poplatek ve výši 1 000 Kč, rozhodl soud o vrácení uhrazeného poplatku za návrh na přiznání odkladného účinku zpět žalobci.

#### 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](http://www.nssoud.cz).

Liberec 27. března 2023

Mgr. Lucie Trejbalová  
předsedkyně senátu