



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Lachmanna a soudců Mgr. Jana Ferneckého a Mgr. Martina Bobáka v právní věci

žalobkyně: **CABRHA team, s.r.o.**, IČO: 27761118
sídlem Nerudova 209/10, 118 00 Praha 1
zastoupená advokátem Mgr. Ing. Tomášem Tillmannem
sídlem Vrázova 1324/40, 703 00 Ostrava

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 8. 2021, č. j. 29909/21/5300-21444-712211,
takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a dosavadní procesní vývoj

1. Platebními výměry Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „**správce daně**“) ze dne 22. 9. 2015, č. j. 6151088/15/2001-52522-107921 a č. j. 6151331/15/2001-52522-107921, byly žalobkyni na základě výsledků daňových kontrol vyměřeny nižší nadměrné odpočty na dani z přidané hodnoty (DPH), a to ve výši 68 173 Kč za zdaňovací období července

Shodu s prvopisem potvrzuje M. V.

2014 a ve výši 23 241 Kč za zdaňovací období září 2014. Žalobkyně si původně v daňových přiznáních nárokovala nadměrné odpočty ve výši 4 680 395 Kč, resp. 5 728 275 Kč.

2. Tyto částky byly správcem daně sníženy z důvodu, že se žalobkyně při nákupu platiny od svých dodavatelů, obchodních společností ULVEA Consulting s.r.o. (dále jen „**ULVEA**“) a ANELONA s.r.o. (dále jen „**ANELONA**“), zúčastnila jako tzv. *broker* daňového podvodu spáchaného uvedenými dodavateli (v postavení tzv. *buffers*) a subdodavateli Karmil Plus s.r.o. (dále jen „**Karmil**“), Pikmantes s.r.o. (dále jen „**Pikmantes**“) a IHAPPY GROUP s.r.o. (dále jen „**IHAPPY**“) jakožto tzv. *missing traders*.
3. Odvolání proti těmto platebním výměrům bylo žalovaným zamítnuto a platební výměry potvrzeny nejprve rozhodnutím ze dne 26. 5. 2016, č. j. 23543/16/5300-21444-700333 (dále jen „**zrušené rozhodnutí**“). To bylo ovšem posléze zrušeno rozsudkem zdejšího soudu ze dne 21. 4. 2020, č. j. 5 Af 54/2016 - 89, jenž věc vrátil žalovanému zpět k dalšímu řízení (dále jen „**zrušující rozsudek**“).
4. Proti tomuto rozsudku podal žalovaný kasační stížnost a vyčkával s opětovným vydáním odvolacího rozhodnutí. Městský soud ovšem následně vyhověl i nečinnostní žalobě, jíž se žalobkyně domáhala vydání rozhodnutí o svých odvoláních, a rozsudkem ze dne 13. 5. 2021, č. j. 14 A 24/2021 - 24, žalovanému uložil ve věci rozhodnout.
5. Žalovaný tak, aniž vyčkal závěrů Nejvyššího správního soudu (NSS) v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku č. j. 5 Af 54/2016 - 89, vydal v záhlaví označené rozhodnutí (dále jen „**napadené rozhodnutí**“), kterým odvolání žalobkyně znovu zamítl a platební výměry správce daně potvrdil. Žalovaný doplnil dokazování a podrobněji rozvedl, proč má za to, že dotčená plnění byla zasažena daňovým podvodem, věnoval se existenci podvodného řetězce a také podmínkám subjektivního testu – zda žalobkyně o své účasti na daňovém podvodu věděla či vědět mohla.
6. Žalobkyně se opětovně bránila podáním žaloby. Řízení o této žalobě zdejší soud přerušil do doby právní moci rozhodnutí NSS o kasační stížnosti žalovaného proti zrušujícímu rozsudku. Vzhledem k tomu, že NSS rozsudkem ze dne 2. 12. 2022, č. j. 5 Afs 180/2020 - 66 (dále jen „**rozsudek NSS**“), kasační stížnost zamítl, rozhodl zdejší soud o pokračování v tomto řízení (usnesení ze dne 20. 12. 2022, č. j. 18 Af 18/2021- 87) a účastníky vyzval k vyjádření se k věci a závěrům NSS, jenž část úvah zdejšího soudu korigoval (srov. níže).
7. Poté mohl soud přistoupit k posouzení žalobní argumentace.

II. Obsah žaloby

8. Žalobkyně ve své žalobě rekapitulovala dosavadní průběh věci, přiblížila mechanismus obchodování s platinou a posléze vznesla tři základní žalobní body: zpochybnila (i) existenci daňového podvodu, (ii) naplnění vědomostního testu z hlediska okolností svědčících o tom, že o zapojení do daňového podvodu věděla či vědět mohla, a (iii) odmítla, že by nepřijala rozumná opatření, aby své účasti na podvodu zabránila. Závěry žalovaného jsou podle ní v rozporu s judikaturou Soudního dvora EU a NSS.
9. Žalobkyně v první řadě popsala, že v rozhodné době došlo k nárůstu ceny platiny na světových trzích a ve využití tohoto nárůstu viděla příležitost. Původně přitom byla oslovoována méně seriózními nabídkami na prodej platiny, později ji kontaktoval M. P. ze společnosti ULVEA, který souhlasil s kontrolou ryzosti platiny, jež byla následně i laboratorně u žalobkyně prokázána. Společnost také souhlasila s odložením úhrady za dodanou platinu ve vazbě na následně realizovaný prodej téže platiny odběratelům z jiných členských států. P. v srpnu 2014 obchodně zastoupil i druhého z dodavatelů

Shodu s prvopisem potvrzuje M. V.

žalobkyně – společnost ANELONA. Žalobkyně zdůraznila, že obchody s platinou mají primárně spekulativní charakter a vzhledem k příznivým cenám nebylo neobvyklé, že se v tomto období objevilo vícero příležitostí k nákupu platiny na trhu. Cena platiny se odvíjela od jednání žalobkyně s jejími odběrateli, tj. společnostmi BEDRA GmbH (dále jen „BEDRA“) a Heimerle+Meule GmbH (dále jen „H+M“). Jakmile odběratel žalobkyně uhradil zálohovou fakturu (90 % ceny), ta svým dodavatelům uhradila dodané zboží. Platina byla zahraničními odběrateli kontrolována a pouze v závěru spolupráce se stalo, že společnost ULVEA poté, co jí dopředu uhradila zálohu, dodala namísto platiny stříbro (tuto skutečnost žalobkyně reklamovala, byla sama podvedena).

10. K existenci daňového podvodu pak žalobkyně rozvedla, že žalovaný neprokázal, že by byla zapojená do podvodného řetězce subjektů. Daňový podvod byl žalovaným vykonstruován jen ve vazbě na nekontaktnost subdodavatelů, přičemž pochybnosti správce daně ani žalovaného se nevztahovaly na obchodní transakce mezi žalobkyní a jejími dodavateli (ULVEA a ANELONA); ti zůstávali kontaktní a podávali daňová přiznání. Žalovaný v tomto ohledu vůbec neprokázal pochybnost transakcí a neoprávněně konstruoval objektivní odpovědnost žalobkyně. Ta přitom již od svého vzniku v roce 2006 podniká v oblasti zlatnictví a klenotnictví – vyráběla šperky a klenoty i maloobchodně prodávala. Pokud již měl žalovaný odepřít nárok společnost ULVEA a ANELONA, nebylo možné, aby si v důsledku domněle spáchaného daňového podvodu, vybral právě žalobkyni, již nepřiznal nadměrný odpočet (aniž navíc postavil najisto, kdo spáchal daňový podvod a zda se jej žalobkyně přímo účastnila).
11. Kromě uvedených námitek žalobkyně ještě samostatně napadala identifikované okolnosti, z nichž žalovaný podle ní vyvozoval, že o podvodu na DPH vědět mohla a měla (problematika vědomostního testu). Zdůraznila, že žádná z údajně nestandardních okolností podle ní vůbec nestandardní nebyla. Okolnostem identifikovaným žalovaným je dle žalobkyně společné, že se staly nestandardními teprve ve spojení s následnými zjištěními ohledně subdodavatelů a dodavatelů. K tomu žalobkyně též odkázala na závěry zrušujícího rozsudku.
12. Zdůraznila, že vzhledem k povaze obchodů s platinou a podmínkám na trhu v roce 2014 nebylo vůbec zářezující, že dodavatelské společnosti nepoužívaly webové prezentace, nebo že měly toliko virtuální sídlo (obchodník nemusel mít žádné prostory či laboratoře). K ověření dodávek ostatně docházelo v prostorech žalobkyně. Podezřelou v předmětných transakcích nebyla ani okolnost, že žalobkyně platila svým dodavatelům až po obdržení platby od svých odběratelů. Obdobně neshledala nestandardní skutečnost, že konečná ryzost a hmotnost platiny byla zafixována až na základě přezkoušení odběrateli žalobkyně, kdy byla určena; v rámci přezkoušení mohlo dojít k vykázání rozdílů či k technologickým ztrátám. Mezi žalobkyní a jejími odběrateli nebylo sporu o tom, jaká platina je na základě daňových dokladů předávána, na daňových dokladech byla uvedena ryzost platiny a zároveň její množství.
13. Rovněž nebylo třeba, aby dodávku platiny pro průmyslové využití v rozporu s praxí doprovázely certifikáty, neboť oba odběratelé disponovali technickým vybavením, s jehož pomocí si ověřili pravost a ryzost obchodovaného kovu, aniž k tomu potřebovali průvodní certifikát. K údajně nedostatečnému zajištění transakcí žalobkyně zdůraznila, že to bylo kromě poslední transakce s dodavatelskou společností ULVEA realizováno již samotnou smluvní podmínkou úhrady kupní ceny dodavateli až po dodání platiny odběratelům;

biankosměnkou byla tedy žalobkyně zajištěna pro případ, který nastal ve vztahu k dodavatelské společnosti.

14. Konečně ve třetí skupině námitek žalobkyně namítala, že žalovaný pochybil v závěru, že nepřijala veškerá opatření, která od ní mohla být rozumně vyžadována, aby zajistila, že se neúčastní podvodu na DPH. K tomu navrhla výslech své účetní, kterým lze prokázat, že vůči dodavatelům prováděla zjištění, zda tyto společnosti existují, jsou-li plátcí DPH a nepatří-li mezi nespolehlivé plátce DPH. Následně zpochybnila údajnou nedostatečnost zajištění deklarovanou žalovaným, konkrétně čestných prohlášení o tom, že platina nepochází z trestné činnosti. S odkazem na judikaturu pak žalobkyně zdůrazňovala, že požadavky na opatření musí být přiměřené, žalovaný by měl být schopen prokázat, která konkrétní opatření měla být učiněna. Žalobkyně například nebyla schopna prověřit subdodavatele, ani nebyla schopna vůči nim učinit nějaká opatření. Její jednání zcela odpovídalo specifikům obchodování s platinou při primárním zohlednění důvěry ke zvolenému obchodnímu partnerovi při obchodování s drahými kovy.

III. Vyjádření žalovaného

15. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě upozornil na rozsudek NSS, jenž závěry zrušujícího rozsudku v podstatné míře korigoval a dále odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Dále předeslal, že většina žalobní argumentace je shodná jako v případě první žaloby, část je pak zmatečná, neboť pracuje s pasážemi, jež se již v napadeném rozhodnutí neobjevují. Žalovaný též zdůraznil, že v obnoveném odvolacím řízení došlo k doplnění spisového materiálu, které sice nebylo markantní, avšak žalovaný danou věc nově posoudil, upravil identifikaci skutečností svědčících o podvodu a objektivních okolností hovořících pro to, že žalobkyně o své účasti na podvodu přinejmenším vědět měla a mohla. Některá nová zjištění pak žalobkyně vůbec nerozporuje. Dřívější závěry městského soudu pak nelze vztahovat na nyní přezkoumávané rozhodnutí.
16. K existenci daňového podvodu žalovaný odkázal na doplnění dokazování a identifikaci podvodného(ých) řetězce(ů) v napadeném rozhodnutí s tím, že nově bylo narušení neutrality DPH shledáno i přímo u dodavatelů žalobkyně. Součástí těchto řetězců byli i zahraniční odběratelé žalobkyně. Žalovaný odkázal též na závěry rozsudku NSS a jeho hodnocení nestandardnosti transakcí či otázky nekontaktnosti subdodavatelů.
17. Stran žalobních námitek k naplnění v ě domostního testu žalovaný zdůraznil, že jím identifikované objektivní okolnosti přinejmenším ve svém souhrnu prokazují, že žalobkyně o své účasti na podvodu vědět měla a mohla. Především odmítl, že není nestandardní, pokud žalobkyně začala obchodovat s novými dodavateli, kteří sídlili na virtuálním sídle a kteří neměli internetové stránky. Žalobkyně nadto pomíjí další podezřelé znaky, zejména, že se společností ANELONA začala obchodovat až poté, co se změnilo personální obsazení této společnosti na totožné s obsazením společnosti ULVEA. Žalobkyně také od dodavatelů přijala plnění velmi vysoké hodnoty, což bylo nestandardní v porovnání s jejími tehdejšími i předchozími obchody. Argumentace spekulativní povahou obchodů jejích dodavatelů je jen pouhou domněnkou – ve vztahu k vytýkané absenci certifikátů navíc sama uvádí, že platinu nakupovala pro její následné průmyslové využití, což je v rozporu s tím, že celý obchod byl pouhou spekulací, jak upozornil již NSS.
18. Žalobkyně musela mít podle žalovaného povědomí o tom, že její zapojení do daných transakcí nemělo žádné ekonomické opodstatnění, a to s ohledem na její formální roli v řetězci redukovanou na pouhý přeprodej platiny bez jakýchkoliv úprav. Navíc, přestože

Shodu s prvopisem potvrzuje M. V.

váha a ryzost kovu má zásadní vliv na cenu, panovala mezi dodavateli a žalobkyní jakožto novými smluvními partnery nestandardní důvěra, když žalobkyně přesné vážení a měření neprováděla. Tento přístup je přitom o to nestandardnější, že tehdejší jednatel žalobkyně A. H. byl dle svého tvrzení v dané době již 35 let znalcem v oboru drahé kovy a kameny a žalobkyně provozovala laboratoře na drahé kovy a kameny.

19. Veškeré zjištěné a v napadeném rozhodnutí popsané objektivní okolnosti ve svém souhrnu tvoří logický, ničím nenarušený a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují, že žalobkyně o své účasti na podvodu na DPH měla a mohla vědět. Žalovaný dodal, že neproověrováním subdodavatelů či nesrovnalostmi stran data uskutečnění zdanitelného plnění v rozhodnutí o odvolání neargumentoval, žalobní námitky jsou zde nepřiléhavé.
20. Žalobkyně dle žalovaného nepřijala ani dostatečná opatření, aby zamezila své účasti na daňovém podvodu. Případnou existenci blanco směnky a žalobkyní zmiňované pojištění přepravovaného zboží a platby pozpátku žalovaný v napadeném rozhodnutí reflektoval, nicméně tato obezřetnost byla zaměřena výhradně na to, aby žalobkyně neutrpěla škodu, nikoliv na to, aby zabránila své účasti na podvodu na DPH. Proti těmto konkrétním závěrům nyní žalobkyně opět vůbec nebíjí, přičemž i NSS uzavřel, že nelze směřovat obchodní a daňové riziko. Žalobkyně si počínala neobezřetně, neboť si své obchodní partnery a osoby v nich figurující řádně neproověřila a zejména se nezajímala o to, proč je jí zboží dodáváno stejnou osobou nedůvodně přes 2 různé právní entity.

IV. Replika žalobkyně

21. Žalobkyně na vyjádření žalovaného reagovala tím způsobem, že žalovaný nedostatečně doplnil dokazování výsledky několika svědků (zejména subdodavatelů žalobkyně), z nichž nevyplynuly žádné nové skutečnosti. Přesto uzavřel o existenci daňového podvodu a o vědomosti žalobkyně o něm. Doplněné podklady však o skutečnosti, že žalobkyně o daňovém podvodu věděla či mohla vědět, ničeho nevypovídají. Rovněž NSS přitom konstatoval, že žalovaný neprokázal vědomost žalobkyně o její účasti na daňovém podvodu.

V. Průběh ústního jednání

22. Při ústním jednání konaném dne 24. 4. 2023 setrvaly strany na argumentaci rekapitulované shora, žalobkyně zdůraznila, že ústní projednání požadovala i z důvodu, že chtěla prostřednictvím bývalého jednatele A. H. předestřít šikanózní postup finanční správy. Žalobkyně setrvala na požadavku provedení i dalších navržených důkazů. Těmto návrhům soud nevyhověl, nepovažoval je totiž za potřebné pro posouzení věci. Pro ně byl dostatečný obsah správního (daňového) spisu, jímž se dle ustálené judikatury samostatně nedokazuje. K jednotlivým důkazním návrhům soud blíže uvádí ještě následující.
23. Výslech dřívějšího jednatele A. H. měl směřovat k prokázání šikanózního postupu finanční správy, tato otázka ovšem není podstatou nynějšího řízení; tou je posouzení, zda se žalobkyně zaviněně účastnila daňového podvodu (žalobkyně ostatně v žalobě šikanózní postup finanční správy vůči své osobě výslovně nenamítala). Soud přitom nezpochybňuje, že odepření nároku na odpočet DPH ze strany žalovaného mohlo vést k omezení či přímo ukončení podnikání žalobkyně či propuštění zaměstnanců, pro soud je ovšem rozhodné, zda byl tento postup žalovaného zákonný či nikoli. Kromě toho, A. H. se již v daňovém řízení k věci vyjadřoval (viz protokol o ústním jednání ze dne 17. 6. 2015, č. j. 4470320/15/2001-61563-100566) a soud i nynější jednatele žalobkyně umožnil se při ústním jednání vyjádřit; žalobkyně toho nevyužila.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. V.

24. Výslech účetní S. měl směřovat k prokázání, že žalobkyně své dodavatele ověřovala v obchodním rejstříku a dalších evidencích, což je tvrzení, jež rovněž není v řízení nutně zpochybňováno (výslech navržené svědkyně by tak na výsledku řízení ničeho nezměnil). Za potřebný soud nepovažoval ani výslech znalce/expertízu z oboru k ozřejmění praxe v oboru a potřeby certifikátů. Žalobkyně zejména nespecifikovala, o kterého znalce (odborníka) či o jakou expertízu by mělo jít. Pokud tím bylo zamýšleno přizvání znalce a zpracování znaleckého posudku, praxe v oboru není odbornou otázkou, již by bylo nutné znalecky zjišťovat. V návržení konkrétního svědka či předložení vyjádření/expertízy z oboru žalobkyni nic nebránilo, žalobkyně tak ovšem neučinila.
25. Pokud jde o návrhy důkazů webovými stránkami žalobkyně, společnosti Maxemtal a odběratelů žalobkyně BEDRA a H+M, ani její provedení soud neshledal jako potřebné. Webové stránky žalobkyně k rozsahu její činnosti či k zaměstnávání osob se zdravotním postižením jsou součástí správního spisu, stejně jako webové stránky společnosti Maxemtal k obchodování s platinou. Žalovaný pak nezpochybňoval, že společnosti BEDRA a H+M jsou reálně fungující, renomované společnosti.

VI. Posouzení věci Městským soudem v Praze

26. Městský soud v Praze ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, a jedná se o žalobu přípustnou, splňující všechny formální náležitosti na ni kladené. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal na základě skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí a v mezích uplatněných žalobních bodů [§ 75 odst. 1 a 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)], jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti, přičemž dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná**.
27. Úvodem soud považuje za vhodné podrobněji rozvést závěry zrušujícího rozsudku a především rozsudku NSS, jenž tyto závěry v podstatné míře korigoval. Soud totiž musí z těchto rozhodnutí i v nynějším řízení vycházet – při nezměněném skutkovém stavu či důvodech rozhodnutí nemůže dojít k odlišným výsledkům (zrušujícím rozsudkem je vázán do té míry, v jaké nebyl korigován NSS).
28. Závěry původně rozhodujícího senátu zdejšího soudu vycházely z názoru, že žalovaný dostatečně a přezkoumatelně neodůvodnil, jak podvodný řetězec jednotlivých subjektů vlastně fungoval ve vztahu k žalobkyni, čímž fakticky konstruoval její objektivní odpovědnost za pochybení jiných článků řetězce. Původní závěry žalovaného měly být též vnitřně rozporné, neboť v rámci řetězců transakcí byli uváděni i zahraniční odběratelé žalobkyně. Soud taktéž odmítl, že nekontaktnost subdodavatelů žalobkyně může bez dalšího svědčit o existenci daňového podvodu a účasti žalobkyně na něm. Městský soud se rovněž ztotožnil s argumentací žalobkyně, že nestandardnosti vztahů mezi ní a jejími dodavateli lze přičíst především spekulativní povaze obchodu s platinou – podle něj nebylo řádně a přezkoumatelně odůvodněno, že o daňovém podvodu věděla či vědět mohla.
29. Žalovaného zdejší soud zavázal, aby znovu posoudil, zda jsou dány všechny podmínky pro odeprání nároku žalobkyně na odpočet DPH z důvodu jejího zapojení do daňového podvodu, a přezkoumatelným způsobem se vypořádal se všemi odvolacími námitkami. Zde je podstatné, že zdejší soud neuzavřel, že se o daňový podvod nejedná, nebo že o něm žalobkyně ani nemohla vědět. Jeho závěry byly postaveny hlavně na nedostatku odůvodnění.

30. Ještě podstatnější je, že NSS ke kasační stížnosti žalovaného závěry zdejšího soudu významně korigoval, pokud jde o prokázání existence daňového podvodu a údajnou nepřezkoumatelnost zrušeného rozhodnutí. Jednoznačně odmítl, že by zrušené rozhodnutí bylo nepřezkoumatelné – žalovaný pochybil, pokud jde o identifikaci nestandardních okolností a zdůvodnění vědomosti žalobkyně o její účasti na daňovém podvodu, na všechny odvolací námitky však, na rozdíl od původního názoru zdejšího soudu, podle NSS vždy reagoval. Zdejší soud k tomu pro pořádek doplňuje, že ani nyní napadené rozhodnutí neshledal nepřezkoumatelným. Žalobkyně sice v nynější žalobě (str. 28) s odkazem na zrušující rozsudek namítala, že se žalovaný nevypořádal vůbec nebo nedostatečně s jejími námitkami proti identifikovaným nestandardním okolnostem věci, blíže však nerozvedla, se kterými námitkami se žalovaný nedostatečně vypořádal. Současně vůbec nereflektovala, že žalovaný původní argumentaci dále rozvedl. Soud proto v obdobné míře obecnosti k této otázce uvádí, že tvrzení, že na její argumenty žalovaný nereagoval vůbec, není pravdivé, naopak, žalovaný podle soudu zejména v bodech 79 a násl. napadeného rozhodnutí dostatečně reagoval na všechny odvolací námitky, resp. jejich doplnění v pozdějším průběhu odvolacího řízení, popřípadě upozornil, že již k určitým okolnostem nepřihlížel.
31. Dále kasační soud v rozsudku NSS podrobně rozvedl základní judikatorní východiska týkající se podvodů na DPH. Z toho považuje zdejší soud za vhodné nyní zdůraznit, že takovým podvodem judikatura označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte v situaci, kdy uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Odmítnutí nároku na odpočet je však výjimkou, důkazní břemeno proto tíží správce daně, který musí prokázat existenci podvodu a rovněž objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného jejím dodavatelem či jiným subjektem v dodavatelském řetězci. Správce daně musí posuzovat každou účetní transakci v řetězci samu o sobě, pro identifikaci podvodu na DPH však postačí, je-li zřejmé, v jakých skutkových okolnostech podvod spočíval (správce daně nemusí prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl podvod spáchán). Teprve až je identifikován podvodný řetězec, je správce daně povinen zkoumat subjektivní stránku, tj. zda stěžovatel věděl nebo měl vědět, že se svým jednáním účastní tohoto podvodu. V případě zkoumání subjektivní stránky je pak rovněž zásadní, zda daňový subjekt přijal taková opatření, která lze po něm rozumně požadovat, aby zajistil, že součástí takového podvodu nebude. Daňové subjekty jsou tedy povinny věnovat zvýšenou pozornost kontrolním mechanismům; je jejich odpovědností, aby v zájmu minimalizace podnikatelského i daňového rizika přizpůsobily svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů se v rámci možností snažily dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů (v podrobnostech viz rozsudek NSS a v něm citovanou judikaturu, vč. judikatury Soudního dvora EU).
32. Ve vztahu k projednávané věci pak NSS zdůraznil, že teprve po prokázání existence daňového podvodu je namístě posuzovat, zda daňový subjekt o své účasti věděl či vědět měl a zda přijal dostatečná opatření, aby své účasti zabránil. Městský soud proto posouzení existence daňového podvodu nesprávně spojoval s vědomostí žalobkyně o něm. Jinak řečeno, správce daně není povinen prokázat vědomost (či potenciální vědomost) daňového subjektu o existenci všech skutečností, na nichž správce daně zakládá své závěry o spáchání daňového podvodu, neboť tyto skutečnosti mohou souviset i s transakcemi, jež se netýkají přímo daňového subjektu samotného.

33. Podle NSS nadto daňové orgány dostatečně odůvodnily zařazení jednotlivých subjektů do obvyklého schématu *missing trader* → *buffer* → *broker* (NSS upozornil na nekontaktnost subjektů na pozici *missing trader*, jež je definičním znakem tohoto typu daňových podvodů, zařazení subjektů oddělujících neuhrazenou daň od nároku na uplatnění odpočtu a zároveň osvobození u žalobkyně jakožto *brokera*). Účastníky řetězců byli rovněž odběratelé žalobkyně, neboť od ní předmětné zboží nakoupili (čímž se objektivně článkem řetězce stali). Z tohoto důvodu také byly daňové orgány oprávněny přihlížet i k případným nestandardním okolnostem ve vztahu žalobkyně a jejích odběratelů (a to i z pohledu vědomostního testu).
34. NSS konečně výslovně uvedl, že všechny (původně) správcem daně identifikované podezřelé okolnosti představují ve spojení s nekontaktností subdodavatelů žalobkyně dostatečně silné důkazy o tom, že ke spáchání daňového podvodu skutečně došlo – daňové orgány tak prokázaly existenci daňového podvodu, čímž byla naplněna první podmínka pro odepření nároku na odpočet DPH.
35. Přesto soud nad rámec výše uvedeného zdůrazňuje, že žalovaný své původní závěry dále rozvedl a okolnosti nasvědčující existenci daňového podvodu ještě rozšířil. Žalovaný především provedl výslechy jednatelů a společníků subdodavatelů žalobkyně, společností Karmil, Pikmantes a IHAPPY, jakožto tzv. *missing traderů*, z nichž vyplynulo, že o činnosti těchto společností prakticky nic neví. O obchodech s platinou a dodávkách společností ULVEA a ANELONA nemají žádnou vědomost. Podle žalovaného se tak i z těchto důvodů jednalo v případě subdodavatelů o prázdné schránky, jež nevykonávaly žádnou činnost. Daň na výstupu z těchto transakcí neuhradily. Z další nové výpovědi M. Š., jenž se měl podílet na vadné dodávce stříbra místo platiny dodavatelům žalobkyně, pak žalovaný žádné nové skutečnosti nečerpal.
36. Chybějící daň pak žalovaný nově identifikoval i v rámci transakcí mezi společnostmi ULVEA a ANELONA a žalobkyní. Společnost ULVEA ve zdaňovacím období září 2014 (obdobná situace byla dle žalovaného i v červenci 2014, zde ovšem nebyla zahájena kontrola) v přiznání k DPH tvrdila uskutečněná a přijatá zdanitelná plnění velmi vysoké hodnoty, vlastní daňová povinnost byla tvrzena v malé výši, ovšem ani tato částka nebyla uhrazena. Společnost zpočátku se správcem daně formálně spolupracovala a předložila podklady, později spolupracovat přestala. Správce daně dospěl k závěru o neoprávněnosti odpočtu a doměřil daň, kterou ULVEA neuhradila. Obdobně tomu bylo i u společnosti ANELONA, jež taktéž neuhradila tvrzenou nízkou daň a ani posléze doměřenou daň v podobě neuznaného odpočtu za nákup platiny od společnosti IHAPPY GROUP (v podrobnostech srov. body 50 – 52 napadeného rozhodnutí).
37. Podle zdejšího soudu je tak dostatečně zřejmé, jak celý řetězec fungoval, a kde lze identifikovat chybějící daň. Zejména o činnosti subdodavatelů žalobkyně existují na základě výpovědí jejich jednatelů a společníků vážné pochybnosti – soud se ztotožňuje s žalovaným, že tyto společnosti fungovaly jen formálně. K těmto společnostem zbývá doplnit, že skutečnost, že chybějící daň byla v jejich případě, stejně jako u dodavatelů ULVEA a ANELONA, formálně stanovena až dodatečně v důsledku doměření daně správcem daně, neznamená, že tato daň nechybí a že k tomu nedošlo v důsledku podvodného jednání (projednávaná věc se liší od situace, již NSS řešil v žalobkyní citovaném rozsudku ze dne 14. 5. 2020, č. j. 1 Afs 493/2019 - 32, kde byla daň dodavateli daňového subjektu doměřena v důsledku neprokázání nároku na odpočet – faktického pořízení a následného prodeje zboží, což znamenalo přerušení obchodního řetězce). Současně neobstojí námitka, že správce daně jen účelově „sankcionoval“ žalobkyni, místo

aby odepřel nárok na odpočet těm subjektům, jež se prokazatelně účastnily podvodu, tj. dodavatelům žalobkyně, ne jí samotné. Z uvedeného je totiž zřejmé, že příslušný správce daně z podstatné části nárok na odpočet předchozím článkům řetězce odepřel (a pokud náležitě prokázal i vědomost žalobkyně o účasti na daňovém podvodu – k tomu viz níže, oprávněně jej odepřel i jí).

38. Vedle detailnější identifikace chybějící daně žalovaný samozřejmě navázal na předchozí zjištění a upozornil na další nestandardnosti transakcí, jež podle něj dotvářejí jeho závěr o existenci daňového podvodu (bod 53 a násl. napadeného rozhodnutí). Jednalo se o absenci ekonomické činnosti v sídle či provozovně jednotlivých společností, změny či absence ve statutárních orgánech; nestandardní způsob dohodnutí ceny před realizací transakcí (její určování pozpátku); ponechání zvážení a měření obsahu ryzího kovu na konečném zahraničním odběrateli či okamžitý přeprodáv platiny, nadto bez vystavení certifikátu; skutečnost, že takové množství platiny žalobkyně dříve neprodávala; hotovostní výběry z účtu společnosti ULVEA po přijetí bezhotovostních plateb od žalobkyně v řádech milionů, neidentifikace všech plateb na účet společnosti ANELONA, jež měla vyplývat z daňové kontroly této společnosti; propojení společností ULVEA a ANELONA prostřednictvím jediného jednatele, společníka i zástupce, vč. pochybností v jeho tvrzeních; obecné podmínky uzavřených smluv či podezřele nízkou cenu.
39. Ne vždy lze tyto skutečnosti označit za podezřelé či protiprávní samy o sobě, stejně tak je jisté nelze vždy klást k tíži žalobkyni (ve smyslu její vědomosti o nich), ve svém souhrnu však vytvářejí dostatečně přesvědčivý obraz o podvodném charakteru transakcí (nejde zde jen o pouhou chybějící daň, ale o podvodné jednání). Lze proto bez rozumných pochybností uzavřít, že dotčená plnění byla zasažena daňovým podvodem. K tomuto závěru již ostatně dospěl NSS, bylo by proto nadbytečné jednotlivě reagovat na v tomto směru žalobkyní vznesené námitky. Ty jsou nadto jen recepcí námitek uplatněných již v původním řízení a NSS se k nim, byť zčásti implicitně, již vyslovil. Žalobkyně přitom v nynější žalobě/replíce náležitě nereaguje na doplnění odůvodnění žalovaného, resp. závěry NSS, nevymezuje se vůči některým novým okolnostem, a stále v podstatné míře směřuje otázku existence podvodu a své vědomosti o něm – primárně nebrojí proti existenci podvodu jako takového, ale právě své účasti na něm (viz výše).
40. To platí i o tvrzení žalobkyně k doplnění dokazování. Pokud žalobkyně nově poukazovala na podle ní nedostatečné doplnění skutkového stavu a upozorňovala, že z doplněných svědeckých výpovědí o její účasti na daňovém podvodu nic nevypovídá, je nutné doplnit, že tyto výpovědi byly relevantní ve vztahu k existenci daňového podvodu, nikoli její vědomosti o něm. Proto není podstatné, zda například jednatele subdodavatelů měli vůbec nějaké povědomí o žalobkyni (viz též bod 83 napadeného rozhodnutí).
41. Pakliže žalovaný řádně prokázal a identifikoval podvodné jednání a chybějící daň, lze přistoupit ke zkoumání zavinění žalobkyně, a tedy dalším dvěma krokům algoritmu, jež jsou součástí tzv. vědomostního testu (možná vědomost žalobkyně o daňovém podvodu a přijetí preventivních opatření). Zde NSS závěry zrušujícího rozsudku zdejšího soudu potvrdil. Vzhledem k tomu, že jsou jeho úvahy v této otázce pro další postup zdejšího soudu do značné míry určující, považuje soud za vhodné tyto závěry i dílčí korekce zrušujícího rozsudku předeští v úplnosti:

[40] V otázce vědomosti žalobkyně o daňovém podvodu dospěl městský soud k závěru, že stěžovatel [zde žalovaný] prozatím dostatečně neprokázal, že žalobkyně věděla nebo mohla vědět, že se daňového podvodu účastnila. Stěžovatel však i nadále trvá na tom, že své důkazní břemeno v této věci unesl.

Nejvyšší správní soud tento názor stěžovatele nesdílí. Stěžovateli je sice nutno dát za pravdu v tom, že o vědomosti daňového subjektu o daňovém podvodu nemusí svědčit každá jednotlivá nestandardní okolnost sama o sobě, ale postačuje, když správce daně shromáždí jasný a logicky ucelený soubor vzájemně se doplňujících důkazů, který závěry správce daně dostatečně podpoří. Správce daně je však v takovém případě povinen předmětný řetězec důkazů, včetně jejich logické provázanosti, podrobně popsat a odůvodnit, v čem přesně jednotlivé okolnosti svědčí o nestandardnosti obchodního případu ve smyslu judikatury Soudního dvora. **Stěžovatel v projednávané věci těmto svým povinnostem beze zbytku nedostál, neboť výčet nestandardních okolností nedoplnil podrobnou úvahou o tom, z jakých důvodů právě tyto okolnosti představují dostatečně silné důkazy o vědomosti žalobkyně o daňovém podvodu.** V této souvislosti lze poznamenat, že některé okolnosti zjištěné správcem daně v rámci daňových kontrol stěžovatel na základě odvolacích námitek nepřevzal (např. hmotnostní odchylky při dodání odběrateli BEDRA, nestandardně nízkou cenu či spekulace ohledně ztráty původního vlastníka), ale dostatečně neodůvodnil, proč se tato změna neprojevila na závěrech rozhodnutí o odvoláních. Je vhodné zdůraznit, že odepření nároku na odpočet DPH při splnění formálních i hmotněprávních podmínek představuje výjimku z pravidla, odůvodnění tohoto postupu tedy musí být dostatečně podrobné, aby nemohly nastat pochybnosti o tom, zda toto opatření naplňuje zásady přiměřenosti a nezbytnosti.

[41] Přestože se Nejvyšší správní soud v této otázce ztotožňuje se závěrem městského soudu, nelze přejít některá dílčí pochybení, jichž se městský soud v rámci své argumentace dopustil. Předně, již z povahy dokazování prostřednictvím řetězce nepřímých důkazů lze dovodit, že každou jednotlivou okolnost samu o sobě lze vysvětlit (obzvláště v situaci, kdy jde o obchodní podmínky v dispozici smluvních stran a je věcí jejich smluvní volnosti, jak si je nastavit), což ovšem nijak nevyvrací jejich potenciální rizikovost, která ve spojení s dalšími okolnostmi může nabýt dostatečné závažnosti, aby vedla k odepření nároku na odpočet DPH. V rámci posuzování některých podmínek transakcí s platinou v projednávaném případě městský soud bez dalšího převzal argumentaci žalobkyně, která předkládala možná vysvětlení, aniž by vzal v úvahu přinejmenším stejně validní argumentaci stěžovatele o objektivní rizikovosti těchto okolností. To lze demonstrovat například na problematice samotného navázání obchodního vztahu s dodavateli: městskému soudu i žalobkyni lze dát za pravdu v tom, že není možné postihovat podnikatele za prosté obchodování se subjekty bez předchozí podnikatelské historie v daném oboru. Zároveň je ovšem pravdou, že neproověřený obchodní partner představuje určité riziko jak podnikatelské (neplnění sjednaných závazků), tak daňové (účast na daňovém podvodu) – lze tedy rozumně předpokládat určitou obezřetnost při uzavírání smluv s takovými subjekty (např. zachycování důležitých ujednání v písemné podobě a dodržování písemně uzavřených rámcových smluv).

[42] Městskému soudu lze rovněž vytknout směřování obchodního a daňového rizika: nestandardně výhodné podmínky (např. možnost hrazení kupní ceny až po dodání odběrateli) sice snižují riziko obchodní (v případě řádného neplnění závazků nevznikne větší škoda), ovšem zvyšují riziko toho, že obchodní partner je ochoten přijmout tyto nestandardní podmínky právě proto, že skutečný zisk realizuje mimo obchodní transakci jako takovou. Městský soud zároveň přejal vnitřně rozpornou argumentaci žalobkyně ohledně rozdílů mezi průmyslovým a investičním porízením platiny: podle žalobkyně její dodavatelé nemuseli mít zázemí pro práci s drahými kovy (testování, přetavení apod.), neboť z jejich strany byl nákup pouhou spekulací na zvýšení ceny této komodity (tedy investicí). K pochybnostem daňových orgánů ohledně absence certifikátů však žalobkyně tvrdila, že šlo o prodej platiny za účelem jejího průmyslového využití mezi subjekty, které jsou schopné ověřit její kvalitu, nikoli za účelem investice. Její dodavatelé však takovými subjekty nebyli, proto by bylo namísto od nich (jakožto od investorů, kteří nemohou sami povahu zboží posoudit) předložení příslušných certifikátů očekávat.

[43] Nejvyšší soud však dává městskému soudu za pravdu v tom, že část odůvodnění napadeného rozhodnutí týkající se nevěrohodnosti předložené fotodokumentace představuje spíše pozůstatek argumentace směřující k prokázání původního, posléze překonaného závěru správce daně o neuskutečnění nákupu platiny od deklarovaných dodavatelů. **Lze potvrdit i závěr městského soudu o**

tom, že požadavek stěžovatele, aby byla platina „nějak označena“, je velmi vágní a nelze z něj seznat, co přesně stěžovatel rozporuje. Nejvyšší správní soud rovněž souhlasí s městským soudem, že stěžovatel se dostatečně podrobně nezabýval jednotlivými způsoby zajištění, jež byly v projednávaném případě aplikovány, zvlášť s přihlédnutím k vysvětlení žalobkyně, že požadavek na čestné prohlášení pramenil z obdobného požadavku odběratele BEDRA. Vzhledem k tomu, že obecně se stěžovatel touto námitkou zabýval (v bodech 74 a 84 napadeného rozhodnutí), nedosahuje toto pochybení intenzity nepřezkoumatelnosti, nelze ovšem dospět k závěru, že stěžovatel prokázal, že by zajištění zvolené žalobkyní bylo nedostatečné či dokonce kontraproduktivní. **Obstojí rovněž výtka městského soudu, že stěžovatel nijak nevysvětlil, v čem spatřoval nestandardnost pojištění dopravy dodavatelem BEDRA.**

[44] Dále je nutno souhlasit s argumentací městského soudu (obsaženou sice v části týkající se existence daňového podvodu, ale směřující k vědomosti žalobkyně o jeho existenci), že dodavatelé žalobkyně daňová přiznání podávali a **žalobkyně nemohla v době provádění předmětných transakcí vědět o nestandardních okolnostech na straně subdodavatelů.** V běžných obchodních vztazích je pochopitelné, když dodavatelé nesdělují svým obchodním partnerům totožnost subdodavatelů, aby v rámci dodavatelskoodběratelského řetězce nemohlo dojít k jejich obcházení. V projednávaném případě nebylo prokázáno, že by žalobkyně vůbec znala totožnost subdodavatelů před 7. 10. 2014 (kdy proběhlo jednání ve věci reklamace). Co se týká situace, kdy žalobkyně uhradila poprvé zálohu na kupní cenu předem a bylo jí místo platiny dodáno stříbro, Nejvyšší správní soud se i v této věci ztotožňuje se závěry městského soudu, který upozornil na možnost vyhodnocení této situace ve prospěch žalobkyně, neboť ta byla v této situaci svými obchodními partnery taktéž oklamána a poškozena (a vyvodila z toho důsledky v podobě okamžitého ukončení spolupráce). Tato okolnost tedy spíše svědčí o charakteru dodavatelů a subdodavatelů, než o vědomosti žalobkyně o účasti na daňovém podvodu. Zároveň je ovšem nutné zdůraznit, že ani poškození žalobkyně samotné dodáním jiného zboží by ji nezbavovalo odpovědnosti za nedostatečnou obezřetnost, pokud by bylo prokázáno, že nevěnovala dostatečnou pozornost interním kontrolním mechanismům, jak požaduje výše citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2011, č. j. 9 AfS 44/2011-343. (pozn. zvýraznění doplněno zdejšími soudem)

42. Úkolem soudu proto bylo posoudit, jestli napadené rozhodnutí optikou výtek zrušujícího rozsudku a rozsudku NSS ob stojí. V tomto ohledu soud předesílá, že žalovaný v napadeném rozhodnutí své původní úvahy a jednotlivé okolnosti rozvinul, k některým skutečnostem pak již nově nepřihlížel. Žalobkyně postup žalovaného ve své žalobě dostatečně nezohledňuje, do značné míry setrvává i v této části na dříve uplatněné argumentaci (například na str. 20-21 žaloby cituje žalovaným identifikované podezřelé okolnosti z původního zrušeného rozhodnutí). To nutně ovlivňuje i přístup zdejšího soudu. Řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s. je postaveno na principu, že je to žalobce, kdo s ohledem na dispoziční zásadu ovládající tento typ řízení soudu předestírá konkrétní důvody, pro které považuje žalobou napadené rozhodnutí za nezákonné – žalobní body se musí vztahovat právě k obsahu napadeného rozhodnutí, případně k postupu žalovaného správního orgánu při vydání napadeného rozhodnutí (srov. rozsudek NSS ze dne 20. 11. 2013, č. j. 4 As 78/2012 - 125). Obsah a kvalita žaloby v zásadě předurčuje obsah a kvalitu rozhodnutí soudu, není jeho úlohou, aby za žalobkyni žalobní argumentaci dotvářel. Soud rovněž nemusí hledat způsob pro alternativní a originální vyjádření závěrů, k nimž již správně dospěl správní orgán (srov. rozsudek NSS ze dne 12. 11. 2014, č. j. 6 As 54/2013 - 128), zvlášť pokud již část jeho úvah potvrdil i kasační soud v rozsudku NSS.
43. Soud proto především zdůrazňuje, že z pohledu vědomosti žalobkyně o účasti na možném daňovém podvodu žalovaný nekladl žalobkyni k tíži nestandardní okolnosti na straně jejích subdodavatelů. Zaměřil se podrobněji na okolnosti spolupráce žalobkyně s jejími přímými dodavateli – společnostmi ULVEA a ANELONA. Podle soudu případně

poukázal nejen na to, že tyto společnosti byly novými a významnými partnery, neměly webové stránky či skutečné sídlo/provozovnu nebo že byly vzájemně personálně propojeny; ještě významnější je podle soudu ta skutečnost, že i pro žalobkyni byl daný typ transakcí nový a nestandardní. V první řadě je třeba zdůraznit, že od uvedených společností přijala plnění v dotčených zdanitelných obdobích v hodnotě 22, resp. 27 milionů Kč, zatímco v předchozích obdobích přijala od všech svých dodavatelů plnění celkově pouze v řadu statisíců či jednotek milionů Kč. Žalobkyně se kromě toho ani přeprodeji platiny podle všeho standardně nevěnovala (nezaměřovala se na ně), zabývala se především výrobou klenotů a šperků z drahých kovů a provozováním maloobchodních prodejen zlatnictví či nabízela investiční diamanty a zlato (vykupovala zvláště zlomkové zlato od soukromých osob), jak uváděla i v doplnění svého odvolání z 21. 3. 2016 a obdobně i v žalobě. Přestože v jiných vyjádřeních naopak zdůrazňovala, že obchodovala i s drahými kovy, výše uvedené v zásadě potvrdil i její tehdejší jednatel A. H. ve vyjádření ze 17. 6. 2015, podle něhož navíc, pokud žalobkyně nakupovala drahé kovy, ty sama ověřovala a certifikovala. Rovněž zástupce odběratele Bedra V. Spanos byl dle své výpovědi z 23. 6. 2015 překvapen, že je žalobkyně schopna dodávat slitky platiny v takovém množství – odběrateli se to jevílo podezřelé.

44. Přesto žalobkyně začala v milionových částkách obchodovat s produktem, kterému se převážně nevěnovala, navíc se subjekty, jež neznala. Už jen z toho důvodu je zvláštní, že takto významné transakce s oběma společnostmi považuje žalobkyně za standardní. Soud je ve shodě se žalovaným toho názoru, že po ní naopak bylo možné očekávat vysokou míru obezřetnosti, pokud jde o kontrolu množství a kvality zboží, nastavení obchodních podmínek apod. K tomuto závěru ostatně v obecné rovině dospěl i NSS, podle něhož nový, neproověřený obchodní partner představuje určité riziko jak podnikatelské, tak daňové (viz výše).
45. Žalobkyně přitom dle žalovaného přistoupila jen na obecné rámcové smlouvy, v nichž nebyly konkrétně vymezeny ani ty nejzákladnější parametry obchodní spolupráce. Rámcové smlouvy neobsahují předmět transakcí (není specifikována ani platina), rozsah, cenu, způsob dodání a termíny plateb za zboží. To lze považovat za ne zcela standardní, zvláště pokud nebyly předloženy objednávky, jež měly uvedené skutečnosti specifikovat, a samozřejmě i v porovnání s mnohamilionovou výší transakcí. Cena měla být stanovena prodávajícím dle aktuálních cen v ceníku, jenž není přílohou smlouvy. Cenu navíc dodavatelé stejně neurčovali, neboť v rozporu s tím byly ceny určovány podle konečných odběratelů.
46. Je nutné připustit, že zdejší soud v bodě 67 zrušujícího rozsudku upozornil, že jednotlivé transakce probíhaly s ústním souhlasem obou smluvních stran a byly realizovány jinak, než podle uzavřených rámcových smluv. Porušení písemných smluv proto bez dalšího nelze považovat za prokázání vědomosti žalobkyně o podvodu na DPH. Nyní však žalovaný neklade žalobkyni k tíži porušování smluvních podmínek jako takové, ale neobezřetnost spojenou s celým kontraktačním procesem. Zdejší soud přitom musí souhlasit, že samotná povaha smluvních ujednání a také skutečnost, že nakonec podle nich žalobkyně a její dodavatelé ani nepostupovali a vztahy zřejmě upravovali jen ústně, jistě o obezřetnosti žalobkyně též vypovídá. Rovněž NSS upozornil, že důležitá ujednání by měla být zachycena v písemné formě.
47. Pokud žalobkyně tvrdí, že riziko pro sebe minimalizovala tím, že platby probíhaly zpětně, již NSS jí vysvětlil, že je nutné rozlišovat obchodní a daňové riziko. Jestliže s výjimkou

Shodu s prvopisem potvrzuje M. V.

posledního případu, kdy jí bylo dodáno stříbro, platila svým dodavatelům zpětně, jistě tím minimalizovala vlastní obchodní riziko, riziko, že její dodavatelé nebudou plnit své daňové povinnosti, tímto nijak sníženo nebylo. Stejně tak zpětná úhrada vysvětluje nanejvýš ochotu žalobkyně ke spolupráci s jejími dodavateli, už tolik ne ochotu těchto dodavatelů – soud má stejně jako žalovaný za to, že se žalobkyně mohla důvodně ptát, proč jsou dodavatelé ochotní přistoupit na nestandardní podmínky spolupráce. Je tomu tak tím spíše, pokud i žalobkyně přiznává, že sama neměla dostatečné prostředky k financování obchodů – dodavatelům platila poté, co obdržela prostředky od svých odběratelů. Se zpětnou úhradou a stanovením ceny při obchodování s drahými kovy se již nadto judikatura správních soudů dříve setkala, např. v rozsudku ze dne 20. 1. 2021, č. j. 10 Afs 206/2020 - 41, označil NSS za podezřelé, pokud je cena v řetězci regulována zpětně podle ceny na londýnské burze.

48. Soud se ztotožňuje se žalovaným, že nestandardním může být i skutečnost, že žalobkyně jednala se zástupcem obou společností M. P. namísto jejich (společného) jednatele H. Nelze vyloučit, aby za podnikatelský subjekt jednal zástupce, zároveň však jistě není možné popřít, že jiný postup, než jednání se statutárními orgány obchodních partnerů, zvláště pokud nejde o partnery dlouhodobé a prověřené, oprávněně vyvolává pochybnosti. Ze skutečností zjištěných během řízení vyplývá, že žalobkyně u jednatele H. spolupráci ani přímo neověřovala, o dodavatelích si ani jinak nezjišťovala informace či doporučení. Soud přitom souhlasí se žalovaným, že se žalobkyně jistě mohla ptát, proč jí stejná osoba M. P., resp. jednatele H. fakturuje platinu (tj. stejné zboží) prostřednictvím 2 různých právnických osob, tím spíše, pokud s druhou z nich (ANELONA) začala obchodovat až poté, co došlo k odpovídající změně personálního složení – lze tak předpokládat, že personální propojenost byla pro uskutečnění obchodů podstatná. Žalobkyně ostatně na věrohodnosti svých tvrzení nepřidala, pokud na jednu stranu uvádí, že k zahájení spolupráce s M. P. došlo v návaznosti na jeho telefonickou nabídku, jak vypověděl jednatel žalobkyně během ústního jednání dne 17. 6. 2015, přestože jindy, a to i v žalobě, uváděla, že měla řadu jiných nabídek, učiněných též prostřednictvím telefonu, které jako neprofesionální a v praxi neobvyklé odmítala.
49. K tomu pak přistupují otázky ohledně role žalobkyně v řetězci transakcí – podle všeho platinu ihned po pořízení (zpravidla tentýž nebo následující den) jen přeprodovala svým odběratelům (nijak ji nezpracovávala ani necertifikovala – odběratelé si platinu sami kontrolovali). Žalovaný přitom z vyjádření M. P. dovodil, že společnosti ULVEA a ANELONA znaly po uskutečnění první transakce konečné odběratele, a žalobkyně tak nemohla do transakcí přispět konkurenční výhodou v podobě propojení subjektů, jež o sobě vzájemně nevědí. Je proto otázkou, jaký byl význam zapojení žalobkyně do obchodů s platinou, a je zcela oprávněné po žalobkyni žádat, aby svou roli již v době realizování transakcí s rizikovou komoditou kriticky zhodnotila [k (ne)opodstatněnosti účasti subjektu v obchodních transakcích srov. např. rozsudek NSS ze dne 9. 3. 2022, č. j. 6 Afs 404/2020 - 49].
50. Žalovaný taktéž akcentoval velmi nízkou jednotkovou cenu transakcí. Soud se s ním ztotožňuje v tom, že žalobkyni jistě mohlo a mělo zájmat a varovat, proč je cena pod cenou tržní a proč jsou její dodavatelé na to ochotni přistoupit (navíc v rozporu s uzavřenými smlouvami). Soud zde připomíná, že původně správce daně uvedl, že cena byla zhruba o 25 % nižší oproti ceně na londýnské komoditní burze, dle níž měla být cena u konečných odběratelů určena. Žalovaný posléze tento názor jako nepodložený

nepřevzal, jak opakovaně zmiňuje žalobkyně, nicméně později – po zrušení původního rozhodnutí zdejší soudem – cenu platiny prověřil prostřednictvím internetové stránky www.kitco.cz (tento server byl i dle žalobkyně k cenotvorbě využíván) a původní závěr korigoval. Dospěl k tomu, že společnost ULVEA fakturovala žalobkyni cenu zhruba o 15 % až 17 % nižší oproti ceně na londýnské komoditní burze.

51. Soud souhlasí se žalovaným, že takovou cenu lze bez bližšího vysvětlení označit za nestandardně nízkou, zejména pokud podstatou obchodů měl být nárůst ceny na světových trzích a pokud sám tehdejší jednatel žalobkyně vypověděl, že cena byla stanovena jako cca 6 % diskont oproti londýnské burze (o 6% diskontu hovoří žalobkyně i v žalobě, aniž by reagovala na nové závěry žalovaného). Je proto s podivem, že dodavatelé přistoupili na nižší cenu a její určení konečným odběratelem a že nadto do transakcí zahrnuli žalobkyni a její marži, přestože M. P. konečné odběratele znal. Na tyto závěry přitom žalobkyně nijak nereagovala, v žalobě naopak uvádí, že žalovaný k nízké ceně již nepřihlížel. Soud přitom musí souhlasit s tím, že právě snížení ceny může být zřetelným znakem podvodného jednání, neboť ke snížení ceny mohlo dojít právě díky neuhrazení DPH, jak uvedl Soudní dvůr EU v žalovaném citovaném usnesení ze dne 14. 4. 2021, ve věci C-108/20, *HR proti Finanzamt Wilmersdor*. Tato skutečnost, stejně jako platební podmínky (zpětná úhrada) objektivně zvyšovaly riziko toho, že dodavatelé byli ochotni přijmout nestandardní podmínky proto, že skutečný zisk realizovali mimo obchodní transakci jako takovou (na což obecně upozorňoval již kasační soud v rozsudku NSS).
52. Žalovaný se v této souvislosti vyjádřil i k údajnému spekulativnímu charakteru obchodů, jak jej namítala žalobkyně. Podle žalovaného se o spekulativní obchody vůbec nejednalo. Podstatou spekulace je nákup platiny za nízkou cenu a její prodej za vysokou cenu v návaznosti na pohyb ceny a měnového kurzu. V tomto případě však k přeprodeji docházelo okamžitě a prodejní cena byla určována pozpátku (nejdříve byla stanovena v rámci transakcí mezi žalobkyní a konečnými odběrateli). Na závěry žalovaného žalobkyně v žalobě dále nereagovala a setrvala na dřívější argumentaci spekulativností transakcí. Také soud si přitom klade otázku, v čem vlastně ona tvrzená spekulace spočívala, pokud byla cena určena na základě jednání s konečným odběratelem pozpátku – žalobkyně, obdobně jako její dodavatelé, nevydělala na zvýšení ceny platiny mezi jejím nákupem a prodejem, ale fakticky mohla vydělat jen na marži vycházející z ceny stanovené konečnými odběrateli. I kdyby se cena platiny na burze skutečně měnila co pět minut, jak žalobkyně uváděla v doplnění odvolání, nemění to nic na tom, že cena byla určena na základě jednání s konečným odběratelem pozpátku, až po dodání zboží dodavateli žalobkyni. To, jaká byla tržní cena v době prodeje platiny odběratelům, se proto nutně neodráželo na zisku žalobkyně a jejích dodavatelů, ten byl dán až následným jednáním mezi žalobkyní a p. P. Jinak řečeno, žalobkyně sice mohla obchod s odběrateli domluvit při vyšší tržní ceně, nemohla však předpokládat, jakou sjedná nákupní cenu se svými dodavateli; ti zase byli zcela závislí na jednání žalobkyně a cenu, za kterou platinu žalobkyni prodali, fakticky nemohli ovlivnit (zejména tak nemohli ovlivnit rozdíl oproti nákupní ceně od svých dodavatelů – stěží proto mohli spekulovat na růst ceny).
53. Právě spekulativní charakter obchodů byl ovšem podstatným bodem zrušujícího rozsudku, neboť jím byla žalobkyní vysvětlována specifičnost transakcí. Žalobkyně svůj postup obhajovala nárůstem ceny na světových trzích a nárůstem subjektů, jež začaly s platinou výhodně obchodovat (aniž musely mít webové stránky, provozovnu či řádné vybavení). V této souvislosti považuje zdejší soud za podstatné, že NSS původně rozhodujícím senátu zdejšího soudu vytknul nekritické přejímání argumentů žalobkyně; upozornil i na

to, že zdejší soud přejal vnitřně rozpornou argumentaci ohledně rozdílů mezi průmyslovým a investičním pořízením platiny, kdy jednou určité okolnosti žalobkyně omlouvala (a činí to i v aktuální žalobě) spekulativním charakterem transakcí, jindy absenci certifikátů omlouvala nákupem platiny za účelem průmyslového využití, nikoli investice.

54. Podle zdejšího soudu nelze ani přes možnou změnu podmínek na trhu a vznik obchodních příležitostí rezignovat na obezřetný přístup k novým obchodním partnerům a nelze pomíjet možné daňové riziko s tím spojené (vysoké množství pochybných nabídek, jež připouští i žalobkyně, mělo míru její obezřetnosti ještě zvýšit). Soud přitom nepopírá, že úvahy o nestandardnosti transakcí mají být činěny i s přihlédnutím k tomu, v jakém prostředí se odehrály a jaké jsou zde běžné obchodní zvyklosti (k tomu rozsudek NSS ze dne 27. 10. 2020, č. j. 8 Afs 49/2019 - 33), to však s ohledem na žalovaným identifikované okolnosti není případ obchodování s drahými kovy, nadto v miliónových částkách.
55. Drahé kovy představují z pohledu možného zasažení transakcí daňovým podvodem rizikovou komoditu, což ostatně ustáleně judikuje i NSS (viz již citovaný rozsudek č. j. 10 Afs 206/2020 - 41, a tam citovanou starší judikaturu). Rizikovost této komodity ostatně potvrzuje i její zařazení do režimu tzv. *reverse charge* ve smyslu § 92f zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty od 1. 4. 2015 (viz i důvodovou zprávu k zákonu č. 360/2014 Sb. a § 2 odst. 2 a 3 nařízení vlády č. 361/2014 Sb.). Tím spíš je zvláštní tvrzení žalobkyně na str. 33 žaloby, že v obchodování s drahými kovy panuje apriorní důvěra ke zvolenému obchodnímu partnerovi (oba dodavatele žalobkyně dříve neznala a pro apriorní důvěru nebyl dán v tomto případě žádný konkrétní důvod).
56. Soud se ztotožňuje se žalovaným, že nestandardnost obchodů ostatně dokresluje i to, že žalobkyně nedodržovala ani postup, jenž sama deklaruje jako standardní na svých webových stránkách. Tam uvádí, že pro výkup drahých kovů je nezbytné ověření pravosti a kvality drahého kovu nezávislou laboratoří, která prodejci vystaví gemologickou zprávu, včetně ohodnocení; teprve poté je nabídnuta výkupní cena. K tomu ve věci nedošlo, nebyla vystavena žádná zpráva a zároveň nebyl dodavateli předložen ani žádný certifikát. Certifikát přitom představuje zásadní průvodní listinu, jak vypověděl i zástupce odběratele BEDRA V. Spanos. Argumentace průmyslovým využitím platiny zde s ohledem na výše uvedené neobstojí, pokud dodavatelé žalobkyně platinu takto nevyužívali a byli dle jejího vlastního tvrzení jen investory (spekulanty). Žalovaný též přiléhavě upozornil, že sama žalobkyně na začátku prvního z rozhodných zdaňovacích období na webových stránkách varovala před imitacemi a falzifikáty drahých kovů a apelovala na související nutnost prověřit kvalitu drahého kovu; sama se tím neřídila, přesné a závazné vážení a měření kvality kovu neprováděla. Žalovaný se sice přímo nevypořádal s tvrzením žalobkyně, resp. výpověďmi P. a A. H. i zaměstnanců žalobkyně z června 2015, podle nichž docházelo k ověření váhy a ryzosti též u žalobkyně, pro soud je ovšem podstatné, že přesné (závazné) měření prováděli až koneční odběratelé. Soud také nepřehlédl, že ve správním spise není k analýze slitků žalobkyní žádná dokumentace a sama žalobkyně ve vyjádření ze září 2014, na které žalovaný odkazoval v bodě 56 napadeného rozhodnutí, hovořila o přesném vážení a měření jen ve vztahu k německému odběrateli, jež bylo pro určení váhy a ryzosti rozhodné. Soud rovněž nepřehlédl, že v žalobě žalobkyně hovoří o tom, že ryzost a váhu ověřovala *orientačně* a na argumentaci žalovaného v napadeném rozhodnutí v tomto ohledu náležitě nereagovala; zejména nechala zcela bez povšimnutí odkaz žalovaného na její vlastní webové stránky.
57. O neobezřetnosti žalobkyně v tomto ohledu konečně svědčí i skutečnost, že v září 2014 jí bylo místo platiny dodáno stříbro, což sama vůbec nezjistila – přišel na to až konečný

odběratel. Tato skutečnost v první řadě významně zpochybňuje tvrzení žalobkyně, že váhu a ryzost platiny kontrolovala (nebylo tomu vždy). Za druhé, jakkoli lze souhlasit s tím, že v tomto případě byla podvedena především ona (skutečně to proto nesvědčí o jejím vlastním podvodném jednání), dané zjištění jen zapadá do celkového obrazu neobežřetného přístupu žalobkyně, jež takový postup dodavatelů umožnila a bez dalšího kov dále přeprodala. To jí však odpovědnosti za obezřetný přístup ke svým dodavatelům nezbavuje, jak uvedl v rozsudku NSS již kasační soud, a pokud tvrdí, že k tomu došlo, protože neměla důvod o spolehlivosti partnerů pochybovat, soud s tímto tvrzením s ohledem na výše uvedené nemůže souhlasit.

58. S tím pak souvisí i další výtky žalovaného, že žalobkyně v dokumentaci k přeprodávané platině nekonkretizovala její jednotlivé kusy (slitky). Žalovaný přitom oproti zrušenému rozhodnutí doplnil, že platina byla označena identifikačními údaji, jejichž uvedení by umožnilo každý kus jednoznačně a nezaměnitelně identifikovat (tím také vyhověl požadavkům zdejšího soudu i NSS, aby specifikoval, jak by žalobkyně měla platinu identifikovat). Podklady obsahují pouze informace o váze platiny, zcela chybí například důležité údaje o ryzosti kovu, ta byla ověřována až zpětně. Žalobkyně namítá, že mezi stranami nebylo pochyb o totožnosti platiny, ta byla též dokumentována fotografiemi.
59. Žalovaný existenci fotografií připustil (i na základě nich ostatně správní orgány uzavřely, že platina byla dodána), nezpochybňoval, že k dodání platiny došlo, považoval však za nestandardní, že u zboží takto vysoké hodnoty žalobkyně netrvala na přesné specifikaci zboží. Podle žalovaného nebyly fotografie průkazné: jednak byly rozostřené, navíc nebyly provázány s dokumentací, jež obsahuje jen váhu platiny. Soud ze správního spisu ověřil, že ač nejsou fotografie vždy zcela čitelné a někdy zcela chybí, převážně z nich údaje zjistit lze (fotografie jsou také zpravidla přiřazeny ke konkrétnímu dodacímu listu). V tomto směru je proto potřeba tvrzení žalovaného do určité míry korigovat; už NSS ostatně upozornil, že poukaz na nevěrohodnost fotodokumentace je spíše pozůstatkem původní argumentace směřující k neprokázání nákupu platiny. Přesto má zdejší soud za to, že i způsob identifikace a dokumentace platiny o přístupu žalobkyně leccos vypovídá – i žalovaný v napadeném rozhodnutí obsah a kvalitu fotografií dával do souvislosti právě s nedostatečnou obezřetností žalobkyně (bod 77 napadeného rozhodnutí). Opět, tato okolnost nemusí být relevantní sama o sobě, společně s výše uvedenými však i podle soudu dokresluje celkový obraz průběhu transakcí a přístupu žalobkyně, jež u obchodu se zbožím mimořádně vysoké hodnoty spoléhala na obecnou identifikaci zboží a nepřiliš kvalitní fotografie, nadto ne zrovna snadno propojitelné s konkrétní transakcí (fotografie drahého kovu nejsou provázány s uvedenou váhou platiny na dokladech, přičemž jiné fotografie, kdy je slitek položen na váze, pak zase neumožňují vůbec identifikovat konkrétní kus). Jestliže sama žalobkyně o totožnosti platiny neměla pochybnosti, mohla přinejmenším předpokládat potřebu řádné identifikace dodávek pro daňové účely. To se – za specifické situace obchodování s rizikovým zbožím, kterým jsou mj. vzácné kovy – nepříčí ani recentní linii judikatury, která vyzvedla, že smyslem podnikání není neohraňované shromažďování důkazů pro účely potenciálního budoucího daňového řízení (rozsudek ze dne 19. 4. 2022, č. j. 3 Afs 223/2020 - 66).
60. Ve svém souhrnu se i podle zdejšího soudu jedná o velmi nestandardní až podezřelé okolnosti, jichž si mohla být žalobkyně v době uskutečnění transakcí jistě vědoma a mohla tomu uzpůsobit svůj postup tak, aby možné účasti na daňovém podvodu zabránila. Podle

soudu však žalobkyně na obezřetnost a podíl na ovládání transakcí fakticky rezignovala. Žalovaný tentokrát v napadeném rozhodnutí blíže rozvedl a zejména vzájemně propojil jednotlivé podezřelé okolnosti vztahující se k subjektivní stránce věci – dle soudu již řádně a přezkoumatelně zdůvodnil, v čem shledává problematické a rizikové body a co z těchto okolností z pohledu možné vědomosti žalobkyně dovozuje. Stejně tak je zřejmé, jaké okolnosti již v této souvislosti žalobkyni k tíži neklade a jak se vypořádal se souvisejícími odvolacími námitkami žalobkyně. Podle soudu tak žalovaný vyhověl výtkám zdejšího soudu (ve světle jejich korekce ze strany NSS), aniž musel provádět další dokazování. Dlužno doplnit, že žalovaný již explicitně v této části žalobkyni nevyčítal způsob zajištění směnkou či čestným prohlášením (k tomu se vyjadřoval jen ve vztahu k argumentaci žalobkyně ohledně dostatečnosti učiněných opatření), nesoulad dat na fakturách a dodacích listech či odchylky ve váze dodávek platiny; žalobní námitky v tomto směru jsou proto zcela mimoběžné (viz též bod 86 napadeného rozhodnutí).

61. Žalobkyně podle soudu taktéž správním orgánům nedoložila, že uskutečnila dostatečná opatření, aby své účasti na daňovém podvodu zabránila. Soud se ztotožňuje se žalovaným, že prověření, že dodavatelé byli existujícími společnostmi, plátcí DPH, a nikoliv nespolehliví plátcí, představuje základní opatření obezřetného podnikatele v jakémkoliv běžném obchodním styku. V závislosti na závažnosti identifikovaných okolností případu se ovšem mohou, jak je tomu i v projednávané věci, ukázat jako zcela nedostatečná (viz i žalovaným citovaný rozsudek NSS ze dne 26. 8. 2020, č. j. 4 Afs 10/2020 - 58). Tento závěr není v rozporu ani s judikaturou Soudního dvora EU, na níž žalobkyně v této souvislosti v obecné rovině upozorňovala (rozsudek ze dne 11. 5. 2006, ve věci C-384/04, *Federation of Technological Industries*, ze dne 27. 9. 2007, ve věci C-409/04, *Teleos*, a další).
62. Soud nadto souhlasí se žalovaným, že nahlédnutím do veřejných evidencí by žalobkyně, obdobně jako v případě citovaného rozsudku NSS, nadto nutně zjistila, že s ní nejedná osoba figurující v orgánech těchto společností a že její dodavatelé představují personálně propojené subjekty, u nichž došlo ke změnám v personálním složení; tato zjištění jí proto mohly varovat. Stejně tak žalobkyně blíže nerozvedla, v čem mohlo – vzhledem ke všem okolnostem případu – zabránit účasti na daňovém podvodu předložení daňových přiznání dodavatelů, neboť to nic nevypovídá o správnosti těchto tvrzení, tím méně o tom, že daň byla též skutečně uhrazena. Žalobkyně samozřejmě není povinna detailně zkoumat, zda a jak její dodavatelé skutečně plní své daňové povinnosti (to po ní žalovaný ani nepožadoval), nicméně obdobnou logikou nemůže prostou kontrolu daňových přiznání považovat za dostatečné opatření dokládající bezproblémovost jejích dodavatelů – mohla učinit opatření i jiného druhu (viz níže).
63. Soud se ztotožňuje s žalovaným i ohledně hodnocení čestného prohlášení, podle něhož dodávaný materiál nepochází z trestné činnosti (takto stručná prohlášení byla součástí dodacích listů). Prohlášení se totiž skutečně vztahují jen k původu zboží, tj. tomu, že nepochází z trestné činnosti. Ohledně plnění daňových povinností z nich nic dovozovat nelze. Dlužno dodat, že vzhledem k výše popsáným okolnostem je soud nutně nepovažuje za věrohodná ani z hlediska původu slitků. Jestliže žalobkyně namítala, že obdobná opatření (vč. uvedeného prohlášení) po ní požadovali její zahraniční odběratelé, aniž to kdokoliv označil za nedostatečné, žalovaný k tomu v bodě 74 napadeného rozhodnutí zdůraznil, že preventivní opatření učiněná odběrateli nehodnotí, každému článku řetězce jsou však známy jiné nestandardnosti, v jejichž kontextu je nutné preventivní opatření posuzovat. Jakkoli se žalovaný s touto otázkou mohl jistě vypořádat podrobněji, soud k tomu dodává, že předmětem tohoto řízení opravdu není detailní posouzení, jestli

odběratelé žalobkyně učinili dostatečná opatření k zabránění účasti na daňovém podvodu. V obecné rovině lze doplnit, že soud vnímá rozdíl například mezi pořízením platiny od nového obchodního partnera, jako byly společnosti ULVEA a ANELONA, a od žalobkyně, jež se v oblasti šperkařství delší dobu pohybovala (svědek Spanos ji ve výpovědi z 23. 6. 2015 označil za firmu s tradicí); odběratelé nadto měli nad průběhem transakcí mnohem větší kontrolu než žalobkyně.

64. Na tomto místě, tj. právě ve vztahu k provedení preventivních opatření, se žalovaný vypořádal i s tvrzeními ohledně držení blanco směnky k zajištění případné škody společnosti ULVEA. Zdůraznil, že tu žalobkyně vůbec nepředložila, vzájemná komunikace a uznání dluhu ULVEOU vůči žalobkyni navíc její existenci nenapovídá (viz bod 73 napadeného rozhodnutí). Přesto žalovaný připustil, že případná existence této blanco směnky a dále existující pojištění přepravovaného zboží a platby pozpátku, mohou deklarovat určitou obezřetnost odvolatele v rámci obchodních transakcí. Přílehlavě však zdůraznil, že tyto okolnosti měly zabránit poškození žalobkyně, nikoli její účasti na podvodu na DPH – tato opatření už neoznačoval jako kontraproduktivní, jak v žalobě stále namítá žalobkyně, ale jen nedostatečná.
65. V této souvislosti pak nelze než závěrem zopakovat, že žalobkyně si nijak blíže neproověřila své dodavatele (žalovaný zde navrhoval např. možnost doporučení), její přístup neodpovídal jí samotnou uváděným požadavkům, žalobkyně nepožadovala gemologické zprávy ani předložení certifikátu, a nedbala na řádné smluvní ujednání a detailní identifikaci platiny. V případě certifikátu si nadto ve svých vyjádřeních protirečí (viz výše). Tyto skutečnosti – komplexně nahlíženy – dosvědčují, že žalobkyně neučinila taková opatření, jež by po ní bylo možné při obchodování se zbožím vysoké hodnoty v desítkách milionů korun rozumně požadovat. Žalobkyně proto nemohla být v dobré víře, že se daňového podvodu neúčastní.

VII. Závěr a náklady řízení

66. Na základě všech shora uvedených skutečností soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
67. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, proto jí právo na náhradu nákladů řízení nenáleží. Žalovanému pak žádné náklady v souvislosti s vedením předmětného řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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 24. dubna 2023

Mgr. Martin Lachmann v. r.
předseda senátu