



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Karla Černína, Ph.D., a Mgr. Jana Čížka ve věci

žalobce: **AMPM, a.s.**
sídlem Holandská 878/2, Brno
zastoupeného advokátkou JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D.
sídlem Chodská 9, Praha 2

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 6. 2020, čj. 22969/20/5300-22442-712851

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Účastníci řízení nemají právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Kauza se ocitá před Krajským soudem v Brně již podruhé. Žalobce v letech 2011 - 2014 obchodoval s drahými kovy (zejména se zlatem a se slitinami s obsahem zlata), jež nakupoval výhradně od české obchodní korporace OSDK, a.s., a vyvážel je do jiných členských států EU a do třetích zemí. V souvislosti s tím uplatňoval nároky na vrácení

zaplacené daně z přidané hodnoty (DPH). Specializovaný finanční úřad na základě výsledků daňové kontroly neuznal žalobci odpočty DPH za období od ledna 2011 do března 2014 (včetně), protože se podle něj žalobce vědomě účastnil daňového podvodu. Specializovaný finanční úřad vydal celkem 39 (převážně dodatečných) platebních výměrů, jimiž doměřil žalobci DPH za jednotlivé měsíce v celkové výši 1 935 249 769 Kč, a dále mu uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši celkem 386 062 905 Kč.

2. Žalobce se proti platebním výměrům Specializovaného finančního úřadu neúspěšně odvolal. Žalovaný zrušil samostatným rozhodnutím pouze platební výměr ve věci DPH za květen 2013 a zastavil zde řízení z důvodu prekluze. Zbylé platební výměry potvrdil rozhodnutím ze dne 11. 10. 2016 (dále též „první odvolací rozhodnutí“). První odvolací rozhodnutí žalovaného nicméně zrušil Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 29. 3. 2019, čj. 30 Af 121/2016 - 104, jelikož je shledal nepřezkoumatelným (dále též „první rozsudek krajského soudu“ nebo „předchozí zrušující rozsudek“). Žalovaný se podle krajského soudu nevyrovnal s celou řadou žalobcových odvolacích námitek a neumožnil mu účastnit se výslechu svědků.
3. Na základě zrušujícího rozsudku vydal žalovaný dvě rozhodnutí. Proti prvním z nich žalobce nebrojí, neboť žalovaný mu vyhověl – zrušil platební výměry ve věci DPH za leden až červen 2011, protože zde nemohl účast žalobce na daňovém podvodu prokázat (rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 6. 2020). Vedle toho vydal žalovaný téhož dne i druhé rozhodnutí označené v záhlaví (dále též „druhé odvolací rozhodnutí“ nebo „napadené rozhodnutí“), jímž zamítl žalobcova odvolání a potvrdil platební výměry na DPH za červenec 2011 až březen 2014 (s výše zmíněnou výjimkou května 2013). Žalovaný v odvolacím řízení nově zjistil, že v červenci 2011 proběhla v podnikatelských prostorech žalobce a jeho dodavatele (na stejné adrese) policejní prohlídka, o jejíchž důvodech byl žalobce informován a prohlídky se účastnil jeho tehdejší jednatel. V následujících zdaňovacích obdobích tak měl žalobce k dispozici další informaci svědčící o jeho účasti na daňovém podvodu a adekvátně na to nereagoval. Proti druhému odvolacímu rozhodnutí brojí žalobce u Krajského soudu v Brně opět žalobou podanou dne 23. 8. 2020. Tvrdí, že žalovaný jeho účast na podvodu neprokázal, že nerespektoval závazné právní názory vyjádřené v prvním rozsudku krajského soudu a dopustil se celé řady procesních chyb.

II. Argumentace žalobce

4. Žalobce navrhuje napadené rozhodnutí zrušit, a to především proto, že žalovaný nerespektoval závazné právní názory vyslovené v prvním rozsudku krajského soudu a v důsledku toho zůstalo i druhé odvolací rozhodnutí nezákonné a nepřezkoumatelné. Vedle toho žalobce zpochybňuje, že by žalovaný prokázal jeho účast na daňovém podvodu, namítá prekluzi práva vyměřit daň a vznáší i celou řadu procesních námitek.
5. Pokud jde o **existenci podvodu na DPH**, žalobce vychází z toho, že orgány daňové správy by měly tvrdit a prokázat existenci pravomocně vyměřené a nezaplacené daně, že příčinou chybějící daně byl podvod a že tento podvod měl přímou souvislost s prověřovanými žalobcovými obchody v příslušných zdaňovacích obdobích (zde žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 5 Afs 60/2017). To by měly orgány daňové správy učinit u každého jednotlivého subjektu, s nímž žalobce v rámci údajného podvodného řetězce obchodoval a u něhož mělo dojít k narušení neutrality DPH. Souvislost s podvodným jednáním musí být podle žalobce prokázána u každé jednotlivé prověřované transakce. Tyto požadavky orgány daňové správy nenaplnily.

6. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí omezil na prostý výčet subjektů zapojený do jednotlivých obchodních transakcí, přičemž některé z nich označil za tzv. *buffery* a jiné za tzv. *missing tradery*. Zároveň vytučil ty subjekty, u nichž podle něj došlo k porušení neutrality DPH. Jeho postup je ale zmatečný, protože ponechal nevytučené i některé subjekty, které označil za *missing tradery*, u nichž ale z povahy věci musí vždy dojít k narušení neutrality DPH. Navíc žalovaný ve svém rozhodnutí neuvedl žádné bližší okolnosti o tom, jak u jednotlivých subjektů k narušení neutrality DPH došlo. Namísto toho pouze odkázal na písemnost „Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“, kterou žalobci dříve zaslal. Tím zatížil své rozhodnutí nepřezkoumatelností. Ostatně, ani ze Seznámení nevyplývají skutečnosti, které by prokazovaly existenci daňové ztráty u jednotlivých subjektů, natož aby zde byl odkaz na potřebné důkazy. Lze nalézt i řadu nesrovnalostí. Například celkový počet subjektů v rozhodnutí neodpovídá počtu subjektů Seznámení a odkazovaná část Seznámení se týká i zdaňovacího období, které není předmětem napadeného rozhodnutí. V Seznámení pak označuje žalovaný některé subjekty za *buffery*, ale zároveň tvrdí, že u nich zjistil neodvedenou daň, což nedává smysl.
7. Stěžejní důkazy, které ve spisovém materiálu podle žalobce chybí, jsou zejména tyto: (i.) pravomocné platební výměry pro každý jednotlivý subjekt, který měl porušit neutralitu DPH, (ii.) výpisy z osobních daňových účtů těchto subjektů, (iii.) veškeré podklady z jednotlivých řízení o stanovení daňové povinnosti těmito subjekty, aby bylo zřejmé, že k doměření DPH došlo v důsledku podvodu, (iv.) důkazy o příčinné souvislosti daňové ztráty s obchody žalobce, (v.) doklady o tom, že finanční správa se pokusila vymáhat nedoplatky primárně na příslušných subjektech. Jako důkazy přitom rozhodně nemohou obstát úřední záznamy, natož e-maily od jiných orgánů daňové správy (zde žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 1 Afs 107/2014).
8. Dále žalobce namítá, že u některých subjektů odůvodnil žalovaný daňovou ztrátu nepřípustně (k tomu žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 1 Afs 493/2019, věc FILÁK). V první řadě se to týká žalobcova přímého obchodního partnera a jediného dodavatele, korporace OSDK. Ta totiž veškerá přijatá i uskutečněná plnění priznala a orgány daňové správy jí doměřily DPH buď proto, že měla nebo mohla vědět, že se účastní daňového podvodu (tedy nebyla sama podvodníkem), nebo proto, že si podle nich odpočty DPH nárokovala neoprávněně, aniž by to ovšem žalovaný blíže vysvětlil. To se opakuje i u dalších subjektů. Žalobce poukázal na konkrétní případy, kdy žalovaný v Seznámení dovodil chybějící daň z toho, že se daný subjekt zapojil do řetězce, o němž věděl nebo mohl vědět, že je zasažen podvodem na DPH. Tím ovšem orgány daňové správy chybějící daň u daňového subjektu samy vytvořily, aniž by byla výsledkem podvodného jednání. Dále žalobce poukázal na případy, kdy dotčený subjekt podle žalovaného neprokázal oprávněnost svých nároků na odpočet DPH, aniž by žalovaný vysvětlil, z jakého důvodu k tomu došlo a jakou to mělo souvislost s podvodným řetězcem. U jiných subjektů upozorňuje žalobce na to, že podle žalovaného neprokázaly faktické přijetí plnění. To by ale znamenalo přetržení podvodného řetězce, neboť podle judikatury nelze zaměňovat daňový podvod a neuskutečněné plnění. U některých subjektů žalovaný dokonce zmínil, že daň priznaly a uhradily, avšak následně jim daňová správa doměřila daň vyšší, kterou již neuhradily. Přitom důvody tohoto postupu nijak blíže neobjasnil. U poslední skupiny subjektů žalovaný argumentuje, že nebyly kontaktní a jejich daňová tvrzení nebylo možné ověřit. Za prvé o tom nepředložil žádné důkazy, z nichž by bylo zřejmé, jaké kroky daňová správa učinila k tomu, aby dané subjekty kontaktovala. Za druhé

některé subjekty se staly nekontaktními až v průběhu daňových kontrol či dokonce až po jejich ukončení. Pak ovšem nelze přičítat jejich nekontaktnost žalobci k tíži, jednalo by se o tzv. předsudek zpětného hodnocení (žalobce zde odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ve věcech sp. zn. 1 Afs 120/2014, 5 Afs 180/2014).

9. Konečně žalovaný tvrdí, že k neodvedení daně přistoupily i další nestandardní okolnosti. Ve skutečnosti tu však poukazuje na tytéž skutečnosti, které později v rozhodnutí vyhodnotil jako takzvané objektivní okolnosti svědčící o existenci podvodu. Přičítá je tedy žalobci k tíži dvakrát, i v rámci vědomostního testu, což je podle judikatury nepřípustné.
10. Podle žalobce neprokázal žalovaný ani to, že by tu byly **objektivní okolnosti, jež měly u žalobce vzbudit podezření**, že by se mohl stát součástí daňového podvodu.
11. Žalobce se především již v úvodu žaloby ohrazuje proti názorům finančního úřadu vyjádřeným ve zprávě o daňové kontrole. Podle nich byl žalobce dokonce jedním ze dvou organizátorů podvodného řetězce, jehož účelem bylo pouze čerpání nadměrných odpočtů DPH, o čemž mělo svědčit mimo jiné to, že zboží, jež žalobce v řetězci nakupoval (materiál s obsahem drahých kovů), nemělo žádné smysluplné využití a že žalobcova ekonomická činnost byla na čerpání daňových odpočtů zcela závislá. Ačkoliv žalobce sám uvádí, že žalovaný v napadeném rozhodnutí od těchto závěrů prvostupňového orgánu ustoupil, přesto v žalobě vysvětluje, proč jsou mylné a nepodložené. Také zdůrazňuje, že existenci, kvalitu, množství a cenu jím obchodovaného zboží žalovaný již nyní nikterak nezpochybňuje.
12. Žalobce dále vymezuje – s neurčitým odkazem na judikaturu Soudního dvora EU a Nejvyššího správního soudu – jaká kritéria mají objektivní okolnosti splňovat. Musí podle něj prokazatelně vybočovat z běžné praxe na trhu, musí nasvědčovat účasti daňového subjektu na daňovém podvodu, daňový subjekt musel mít možnost je zjistit v době realizace zdanitelných plnění, a musí jít o skutečnosti, které s daňovým subjektem nějak souvisí a nikoliv týkající se společností, s nimiž vůbec neobchodoval.
13. Za zásadní považuje žalobce fakt, že všechny objektivní okolnosti, na kterých založil tzv. vědomostní test v napadeném rozhodnutí, uváděl žalovaný již ve svém prvním odvolacím rozhodnutí, které krajský soud zrušil. Jediná nově zjištěná objektivní okolnost, kterou i sám žalovaný označuje jako stěžejní, je policejní prohlídka prostor, kde žalobce podnikal, která proběhla v červnu 2011. O co šlo? Podle nových zjištění žalovaného měl žalobce k dispozici soudní příkaz z června 2011 ukládající Policii ČR, aby provedla prohlídku tzv. jiných prostor (sloužících k podnikání na adrese, kde měl sídlo žalobce i jeho dodavatel, společnost OSDK, stejně jako někteří její dodavatelé). Zde byl podrobně popsán princip daňového podvodu organizovaného panem Š., do něhož byla zapojena i společnost OSDK, tj. žalobcův výhradní dodavatel zlata a materiálu s obsahem drahých kovů. Žalobcův jednatel se navíc oné prohlídce, jež odhalila řadu podezřelých skutečností, osobně zúčastnil, tedy znal její výsledky.
14. Podle žalobce jde *de facto* o jedinou objektivní okolnost, na které žalovaný své rozhodnutí založil. Usuzuje tak z faktu, že daňové výměry za období předcházející této prohlídce žalovaný naopak zrušil s tím, že dříve zjištěné objektivní okolnosti nepostačují k závěru, že žalobce měl a mohl vědět o své účasti na daňovém podvodu.
15. Navíc žalobce poukazuje i na to, že *modus operandi* popsany v příkazu k prohlídce se podstatně liší od toho, co bylo žalobci známo o obchodní činnosti společnosti OSDK. Podle

podezření policie měl pan Š. přivážet do České republiky zlato, následně ho měl roztavovat na slitinu s nižším obsahem zlata a tu dále prodávat. Žalobce však nikdy nebyl svědkem toho, že by pan Š. v laboratoři OSDK tavil zlato. Naopak, různí obchodní partneři dodávali společnosti OSDK již hotové slitky různých kovů k provedení analýzy a následnému prodeji. Pokud nějaké tavby probíhaly, společnost OSDK z nich vždy pořizovala videozáznam, zasílala ho finančnímu úřadu, a zároveň ho zpřístupňovala pomocí hesla na svých webových stránkách. Ze záznamů je zřejmé, že k žádnému legování zlata (tj. přidávání mědi a jiných slitin do zlata) nedochází.

16. Druhou objektivní okolnost představuje podle žalovaného způsob spolupráce se společností OSDK, žalobcovým výhradním dodavatelem. Zejména žalobci vytýká, že od ní nezískal informace o jejích dodavatelích, ačkoliv tak podle rámcové smlouvy, kterou měl s touto společností uzavřenou, učinit mohl. Převzal také obchodní model společnosti OSDK a pokračoval v podobných obchodech, jaké s ním dělala společnost OSDK, jen je uzavíral se svou vlastní společností PM Trading. Tento žalobcův obchodní řetězec již příslušný správní soud také vyhodnotil jako podvodný.
17. Tady žalobce zejména namítá, že jeho obchodní vztahy se společností OSDK byly zcela standardní a poukazuje na celou řadu opatření, která přijal, aby si ověřil, že společnost OSDK je spolehlivý obchodní partner, etablovaný na trhu a plní si své povinnosti. Hlavním důvodem pro navázání spolupráce se společností OSDK bylo podle něj to, že měla velmi spolehlivou a akreditovanou laboratoř a tavnici. Zdůrazňuje, že veškeré platby prováděl bezhotovostně, zboží fyzicky přebíral včetně analýzy a kontrolního odvrtní, že u něj ověřoval ryzost, že kontroloval kódy, které společnost OSDK zboží přiřazovala, a že reklamoval zboží, pokud ryzost nesesedla.
18. Nic nestandardního nespátřuje žalobce ani v tom, že podle výsledků prohlídky jiných prostor se v téže kanceláři na jednom místě nacházelo účetnictví a přihlašovací údaje různých korporací, neboť se jednalo o místnost externí účetní, kterou i sám žalobce využíval. Že existují nějaké korporace na pozicích A (tedy dodavatelé společnosti OSDK) a tvoří spolu podvodný řetězec, netušil. Tady žalobce vysvětluje, že neměl žádnou možnost zjistit, kdo jsou dodavatelé společnosti OSDK. Dvakrát takový dotaz vznesl (doloženo ve správním spise). Poprvé proto, že jeho zahraniční odběratel požadoval garanci. Společnost OSDK sice žalobci nakonec sdělila, že jí zlato prodala společnost Daim, ale až poté, co žalobce složil finanční jistotu. Odběratel se s tím spokojil a ve spolupráci se žalobcem pokračoval. Ve druhém případě mu společnost OSDK požadovanou informaci sdělit odmítla. Tento postoj byl ovšem zcela v souladu s tím, jak rámcovou smlouvu o obchodování uzavřenou se společností OSDK vykládal i sám žalobce. Závazek OSDK předat žalobci potřebné know-how rozhodně neznamenal, že OSDK zpřístupní žalobci svou dodavatelskou strukturu. Tu si společnost OSDK hlídala a považovala ji za své obchodní tajemství. Ohledně výkladu smlouvy měl žalovaný vyslechnout zástupce společnosti OSDK, jak mu uložil krajský soud v předchozím zrušujícím rozsudku. To však neučinil. Žalobce o získání odmítnutých informací neusiloval také proto, že v té době u něj prováděl finanční úřad intenzivní kontrolní úkony a u společnosti OSDK místní šetření, aniž by dospěl k jakýmkoliv závěrům. Žalobce tak neměl žádnou indicii, že by byl součástí daňového podvodu a neměl důvod prověřovat dodavatele OSDK.
19. Pokud jde o společnost PM Trading, tu žalobce založil za účelem obchodování se stříbrem. Teprve poté, co začala klesat přesnost analýz laboratoře společnosti OSDK, ukončil s ní žalobce obchodování a změnil i obchodní zaměření společnosti PM Trading. Jednalo se tedy

o přirozený vývoj, nikoliv o předem připravovanou akci, jak nepodloženě tvrdí žalovaný. Žalobce dále podotýká, že proti rozsudku správního soudu, kterým žalovaný argumentuje, podala společnost PM Trading kasační stížnost. Upozorňuje, že v roce 2014 prověřoval jeho obchodování se společností PM Trading finanční úřad a nic mimořádného nezjistil. Pokud pak jde o listiny z trestního spisu, propojenost mezi panem M. ml., jednatelem žalobce, a osobami zapojenými do různých obchodních řetězců kolem společnosti PM Trading Policie ČR sice tvrdila, ale neprokázala.

20. Třetí objektivní okolnost představuje podle žalovaného fakt, že žalobce byl se společností OSDK personálně propojen. Konkrétně šlo o to, že pan M. st. (otec žalobcova jednatele) byl předsedou dozorčí rady korporace OSDK. Přesto to nevyužil k získání potřebných informací o její činnosti. Žalobce namítá, že podrobně popsal, v čem činnost dozorčí rady spočívala a proč nebylo možné dané informace získat, resp. proč by se jednalo o zneužívání informací získaných v obchodním styku. Navrhl k tomu i svědky, ale žalovaný je nevyslechl a skutkový stav řádně nezjistil. Tím porušil závazný názor z předchozího zrušujícího rozsudku krajského soudu. Žalovaný také nesprávně zhodnotil expertní vyjádření k činnosti dozorčí rady, které žalobce v řízení předložil.
21. Žalobce na jiném místě své žaloby vysvětluje, že smyslem členství pana M. st. v dozorčí radě OSDK byla zejména kontrola, zda společnosti OSDK plní obchodní smlouvy uzavřené se žalobcem a své veřejnoprávní povinnosti, což byla jedna z garancí vůči investorům, kteří žalobci půjčili počáteční kapitál. Pan M. st. v pozici člena dozorčí rady rozhodně nevykonával obchodní vedení či řízení OSDK ani dohled nad jejími obchodními aktivitami.
22. Čtvrtá objektivní okolnost má spočívat ve znalosti korporace OSDK. Již krajský soud v předchozím zrušujícím rozsudku však označil za spekulativní a nepodložené tvrzení žalovaného, že si měl žalobce všimnout stále stejných osob chodících do sídla OSDK, např. pana P. Žalobce pana P. nezná.
23. Stejně absurdní je tvrzení žalovaného, že žalobce od roku 2010 v podstatě financoval činnost OSDK. Žalobce poskytl OSDK půjčku ve výši 10 mil. Kč jako určitou formu jistoty v počátcích spolupráce. Obrat společnosti OSDK se pohyboval v řádech miliard korun a půjčka v této výši tak nemohla představovat financování její činnosti. Všechny další platby už pak byly buď platbami za zboží nebo platbami zálohovými, což je zřejmé z účetnictví.
24. Pátou objektivní okolnost má představovat shodné sídlo žalobce a korporace OSDK. Nejedná se však o samostatnou objektivní okolnost, neboť pouze rozvíjí tři předchozí. Navíc žalobce vysvětlil důvody, proč k tomu došlo. Jednak tu byly důvody bezpečnostní (zboží při prodeji mezi OSDK a žalobcem neopouštělo dobře zabezpečený areál), a také chtěl žalobce zjednodušit práci správci daně (tentýž správce daně, nebylo třeba provádět dožádání).
25. Šestou objektivní okolnost představuje sama obchodovaná komodita, tedy zlato, která je obecně riziková a často využívaná k daňovým podvodům. Žalobce uvádí, že na něj žalovaný uvalil povinnost automaticky ověřovat původ zboží, se kterým obchodoval. Podle judikatury SDEU však nemůže stát podmiňovat nárok na odpočet DPH podmínkami, které nejsou výslovně stanoveny v příslušné směrnici (žalobce zde odkázal na rozsudek SDEU ve věci Evita-K). Podle žalobce je takovýto požadavek absurdní a neodpovídá realitě obchodu se zlatem. Specifika obchodu s drahými kovy chtěl žalobce prokázat výsledkem jednatele jednoho ze svých obchodních partnerů, ten však žalovaný provést odmítl.

Namísto toho v rozporu s předchozím zrušujícím rozsudkem opět vyšel z toho, že žalobce si měl být rizikovosti obchodů se zlatem vědom, protože ta vyplývá z judikatury.

26. V neposlední řadě žalobce připomíná, že správce daně po celou dobu výkonu jeho ekonomické činnosti konstantně prověřoval jak jej, tak i jeho obchodního partnera, společnost OSDK. Například od srpna 2010 probíhalo vytýkácí řízení na DPH za zdaňovací období červen a září 2010, kdy správce daně podrobně zkoumal žalobcovy obchody a provedl místní šetření jak u žalobce, tak u společnosti OSDK. Nárok žalobce na odpočet DPH na vstupu poté uznal. Další kontrolní postupy správce daně vůči sobě a společnosti OSDK týkající se zdaňovacích období 2010 až 2013 popsal žalobce v přílohách své žaloby a obecně poukázal i na kontrolní úkony vůči dodavatelům společnosti OSDK. Upozornil, že další podobné informace mohou být ve vyhledávací části jeho spisu. Podle žalobce šlo o kontroly hloubkové, o důkladné a opakované prověřování jeho ekonomické činnosti. Přesto nikdy nedošlo k tomu, že by správce daně kterýkoliv nárok na nadměrný odpočet neuznal nebo že by žalobci či společnosti OSDK vytkl jakékoliv pochybení zásadní povahy (od OSDK dostával žalobce tyto informace skrze svého zástupce v dozorčí radě). Jelikož správce daně opakovaně označoval žalobcova daňová přiznání jako nedůvěryhodná a vyžadoval a prováděl jejich další prověřování, je třeba každé vrácení nadměrného odpočtu žalobci hodnotit jako vědomou a záměrnou činnost správce daně.
27. Žalobce z toho dovozuje následující. Jestliže daňový podvod za celé čtyři roky konstantního prověřování žalobcových obchodů a jeho obchodních partnerů neodhalily ani orgány daňové správy – jejichž možnosti zjišťovat a ověřovat podezřelé okolnosti jsou mnohem širší než možnosti žalobce – nebylo možné požadovat po žalobci, aby pojal podezření, že je zapojen do podvodného řetězce, a přijal opatření proti tomu (zde žalobce odkázal na rozsudek SDEU ve věci Mahagében). Naopak, žalobci s ohledem na výsledky kontrolních postupů daňové správy svědčila dobrá víra, že obchody, do kterých je zapojen, probíhají v souladu se zákonem. S touto odvolací námitkou se žalovaný v napadeném rozhodnutí nijak nevypořádal (s výjimkou zmínek v bodech 205 a 280), ačkoliv mu to krajský soud ve svém předchozím zrušujícím rozsudku uložil.
28. Žalovaný se odvolává na nově zjištěnou objektivní okolnost - policejní prohlídku, vůči tomu však žalobce vznáší dvě výhrady. Za prvé, ani tato nově zjištěná skutečnost neopravňovala žalovaného, aby ignoroval závazný právní názor krajského soudu. Za druhé, žalobce má za to, že i správce daně informace o trestné činnosti pana Štajera obsažené v příkazu k domovní prohlídce v dané době znal. Žalobce předpokládá, že příslušné dokumenty jsou zařazeny do daňového spisu společnosti OSDK, do něhož správce daně žalobci odepřel přístup. Do žalobcova daňového spisu je správce daně naopak účelově nezařadil. Že však povědomí o všech podezřelých okolnostech měl, o tom podle žalobce svědčí dvě listiny. Jednak sdělení tehdejšího Finančně analytického útvaru Ministerstva financí z července 2013 zařazené ve vyhledávací části žalobcova spisu, z něž vyplývá, že 26. 9. 2011 (tj. 4 měsíce po provedené prohlídce jiných prostor) podal tento útvar na žalobcova právního předchůdce trestní oznámení. Dále pak Návrh na podání obžaloby od Policie ČR z července 2016, jehož přílohou jsou rozsáhlé materiály od finančního úřadu, které žalobci sice správce daně nezpřístupnil, žalobce z nich nicméně dovozuje úzkou spolupráci mezi policií a finančním úřadem.
29. V závěru této části žalobce kritizuje práci žalovaného s důkazy. Žalovaný provedl předběžnou selekci důkazů a upřednostnil ty, které svědčily o existenci objektivních okolností. Těm přisoudil roli tzv. koruny důkazů, která však v daňovém právu neexistuje.

Ostatní důkazy zcela pominul a nijak se o nich v napadeném rozhodnutí nezmiňuje. Stejně tak ignoroval žalovaný i kontext, a to jak časový, tak i další souvislosti, zejména přítomnost běžných obchodních praktik a obezřetné jednání žalobce.

30. Žalobce konečně namítá, že i kdyby byl prokázán daňový podvod a existovaly by objektivní okolnosti svědčící o jeho existenci, tak žalobce přijal **dostatečná opatření, aby předešel své účasti na podvodu.**
31. Žalobce shrnuje celkem sedmnáct opatření, která přijal zčásti před zahájením obchodování se společností OSDK, zčásti v jeho průběhu. V první řadě si žalobce ověřoval vědomosti společnosti OSDK o principech obchodování s drahými kovy, hodnotil vybavení její laboratoře, tavníky a dalšího zázemí, technickou a technologickou úroveň analýz a informační systém, který tato společnost vyvinula a který umožňoval sledovat online průběh taveb a výsledky analýz. Společnost OSDK měla pro svou činnost veškerá veřejnoprávní povolení a její laboratoř se připravovala na akreditační řízení. Měla dobrou pověst jako veřejně známý obchodník s drahými kovy a uveřejňovala reklamu. Společnost OSDK nebyla podle žalobcových zjištění žádnou „prázdnou schránkou“ – ve svém sídle byla kontaktní, vyvíjela ekonomickou činnost, měla vlastní provozovnu, bezpečnostní vybavení i zaměstnance na různých pozicích. Tito zaměstnanci se nestřídali, vlastník společnosti byl v letech 2011-2012 jejím prokuristou a různé činnosti vykonávali ve společnosti též rodinní příslušníci. Žalobce si před zahájením obchodování vyhledal společnost OSDK ve veřejně dostupných rejstřících (obchodní rejstřík a registr plátců DPH). Také v průběhu obchodního vztahu žalobce opakovaně ověřoval v obchodním rejstříku personální změny ve vedení společnosti OSDK, zveřejňování auditovaných účetních závěrek a dalších dokumentů, platnost její registrace k DPH, zjišťoval, zda má zveřejněný bankovní účet a zda není vedena v registru nespolehlivých plátců. Za tímto účelem dokonce žalobce vyvinul i speciální software. V průběhu obchodování aplikoval též proces KYC. Žalobce uzavíral se společností OSDK jakožto svým dodavatelem písemné smlouvy, probíhala též komunikace e-mailem (objednávky, reklamace). Platby prováděl žalobce zásadně bezhotovostně až po dodání zboží, zboží přepravovala bezpečnostní agentura a přeprava byla pojištěna. Dodávky si obě společnosti odsouhlasily. Zboží žalobce fyzicky přebíral ve formě číslovaných slitků společně s odpovídající obchodní dokumentací a evidoval je ve své skladové evidenci. Aby byl informován o chodu společnosti, měl žalobce svého člověka v dozorčí radě OSDK. Své sídlo umístil žalobce do stejné budovy jako OSDK, mimo jiné proto, aby zajistil místní příslušnost stejného správce daně. Podle žalobcových informací – získávaných jak od statutárních zástupců OSDK, tak neformální cestou od finančního úřadu – společnost OSDK podávala daňová přiznání a ta byla hodnocena jako převážně správná. Předkládala také potvrzení o bezdlužnosti, přičemž pokud by jí správce daně odmítl vrátit nadměrné odpočty DPH, muselo by se to promítnout v účetnictví, o čemž by se dozvěděla dozorčí rada. Ani permanentní prověřování společnosti OSDK ze strany daňové správy nepřineslo nic víc než minoritní nálezy. Sporné otázky žalobce pravidelně konzultoval s právními, daňovými, ekonomickými, bezpečnostními a jinými poradci, což dokládá v přílohách žaloby. Kdykoliv měl pochybnosti o řádnosti prováděných obchodů, podával na doporučení svého právního poradce trestní oznámení.
32. Ze 17 žalobcích opatření jich žalovaný zhodnotil pouze 12, což činí jeho rozhodnutí nepřezkoumatelným.

33. Žalovaný také odmítl vyslechnout celou řadu svědků, které žalobce navrhoval, a kteří měli prokázat zejména unikátnost laboratoře OSDK, využitelnost slitiny s nízkoryzostním zlatem pro podnikatelskou činnost, běžnou praxi v tomto oboru, povahu obchodní činnosti společnosti OSDK a jednoho z jejích dodavatelů (společnosti Daim), skutečný výkon činnosti dozorčí rady OSDK a kontrolní opatření přijatá žalobcem. Tím žalovaný znemožnil žalobci prokázat, že tvrzená opatření přijal, a namísto toho uzavřel, že žalobce svá tvrzení o přijatých opatřeních nijak nedoložil. Aby žalobce přesvědčil soud, že navržené výsledky svědků byly relevantní, přikládá k žalobě jejich čestná prohlášení o skutečnostech, ke kterým měli vypovídat.
34. Žalovaný navíc připravil žalobce o možnost navrhnout důkazy k tomu, že činil přiměřená opatření proti své účasti na případném podvodu i tím, jak postupoval v odvolacím řízení. Teprve v závěru odvolacího řízení vydal totiž žalovaný výzvu podle § 115 odst. 2 daňového řádu, v níž žalobce seznámil s tím, jak reagoval na zrušující rozsudek krajského soudu a jak hodnotí první dva kroky tzv. Axel Kittel testu, z nichž dovedl žalobcovu účast na daňovém podvodu a jeho možnost se o tom dozvědět. Zároveň žalobce vyzval, aby doložil svou dobrou víru a to, že činil přiměřená opatření. Podle žalobce měl žalovaný tyto dva úkony rozdělit. Nejprve měl žalobce seznámit se svým právním názorem, který zaujal v odvolacím řízení, umožnit mu na něj reagovat, a teprve poté měl žalobci umožnit, aby prokázal dobrou víru a přijetí přiměřených opatření. Napadené rozhodnutí tak bylo pro žalobce překvapivé. Domnívá se, že žalovaného k němu vedla obava z toho, že marně uplyne lhůta pro stanovení daně.
35. Konečně žalobce žalovanému vytýká i to, že v rozporu se setrvalou judikaturou (kterou však žalobce nespécifikuje) neuvedl, jaká opatření měl žalobce činit, aby zabránil své účasti na daňovém podvodu.
36. V samostatné části žaloby poukazuje žalobce na jednotlivé případy, kdy žalovaný podle něj **nerespektoval závazný právní názor krajského soudu** vyslovený v předchozím zrušujícím rozsudku. Žalovaný podle něj nenapravil procesní vady, kterému krajský soud vytýkal, a neodpověděl na odvolací námitky, k nimž se podle krajského soudu měl vyjádřit. Jeho rozhodnutí tak zůstalo nepřezkoumatelné a již jen proto by je měl krajský soud zrušit.
37. Žalovaný se především vůbec nevyrovnal s tím, že činnost žalobce i jeho dodavatele OSDK konstantně prověřovaly orgány finanční správy v intenzitě odpovídající daňové kontrole bez jakéhokoliv výsledku. Stejně tak prověřovaly i činnost dalších subjektů zapojených do obchodních řetězců, konkrétně některých dodavatelů společnosti OSDK a jejich dodavatelů.
38. Žalovaný nerespektoval ani doporučení krajského soudu, aby v rozhodnutí přehledně shrnul, jaké skutečnosti považuje za prokázané a jaké nikoliv.
39. Ve věci smlouvy mezi žalobcem a OSDK se žalovaný nedokázal na výklad příslušných ustanovení společnosti OSDK jakožto smluvní strany, ačkoliv to krajský soud označil za více než vhodné.
40. Žalovaný neodpověděl na výhradu žalobce, že jeho požadavek, aby žalobce prověřoval, odkud obchodované zboží pochází, je v rozporu s judikaturou SDEU.
41. Stejně jako v předchozím rozhodnutí žalovaný žalobci vytýká, že si měl být vědom rizikovosti obchodu se zlatem, aniž by reagoval na názor krajského soudu, že je zvláštní žalobci toto vytýkat, když těmito informacemi disponovaly zejména orgány daňové správy.

42. Žalovaný se podle žalobce ani tentokrát nijak nevyslovil k nesrovnalostem obsaženým ve zprávě o daňové kontrole, pokud jde o počty společností zapojených do jednotlivých obchodních řetězců a počty těch z nich, které nespolupracovaly se správcem daně.
43. Žalovaný opět rezignoval na to, aby popsal a prokázal, jak domnělý řetězový podvod fungoval a kdo a v jakém rozsahu neodvedl do státního rozpočtu DPH.
44. Žalovaný řádně nereagoval ani na výčet skutečností, které podle žalobce svědčily o spolehlivosti společnosti OSDK a nezavdávaly na straně žalobce důvod k jakémukoliv podezření.
45. Žalovaný se nevyrovnal ani s žalobcovou analýzou předchozí judikatury správních soudů, z níž vyplývá nesrovnatelnost žalobcovy kauzy s jinými podvody na DPH – šlo většinou o jednání, jež byla již na první pohled nestandardní, a navíc o fiktivní transakce s neexistujícím zlatem. Tím pádem nelze na dosavadní rozhodovací praxi odkazovat při posuzování přiměřenosti žalobcem přijatých opatření.
46. Žalovaný ani tentokrát neodpověděl na žalobcovu námitku, že není možné požadovat, aby prokazoval negativní skutečnosti (žalobce tak označuje skutečnosti, které sám netvrdil). Konkrétně že finanční úřad neměl právo žalobce v průběhu daňové kontroly vyzývat, aby doložil „podstatu a smysl skrytého podnikatelského uskupení Koncern Hvožd'anská“.
47. Pokud jde o výsledky svědků P., P. a Z., žalovaný je sice zopakoval, jak mu krajský soud uložil, ale i tentokrát znemožnil žalobci, aby se jich zúčastnil a svědkům mohl klást otázky. Termíny výslechů totiž nekonzultoval se žalobcovým právním zástupcem, ten se jich z omluvitelných důvodů nemohl zúčastnit a žádal o navržení nových termínů. Žalovaný mu nevyhověl a výsledky provedl bez něj. Tvzení žalovaného, že za sebe mohl právní zástupce ustanovit substituta, je iluzorní, neboť daňový spis čítá několik tisíc stran a znalost kauzy nelze v krátkém časovém úseku předat další osobě. Pokud by žalobce měl možnost se výslechu zúčastnit, položil by svědku P. zejména dotazy na počátky jeho obchodní spolupráce se společností OSDK, na to, jakým způsobem si prověřoval své obchodní partnery, zda a jak hradil své daňové povinnosti a zda tyto povinnosti nějak prověřoval finanční úřad a s jakým výsledkem. Žalovaný namísto toho položil panu P. prakticky stejné otázky jako v roce 2014 a vůbec nereflektoval, že podle nových skutkových zjištění učiněných v odvolacím řízení (příkaz k prohlídce jiných prostor) měl být pan P. součástí podvodné skupiny kolem pana Š. I na to by se i pro to žalobce zeptal. Dále žalobce upozorňuje, že pan P. pouze odkázal na své předchozí výpovědi, avšak protokoly z těchto výpovědí žalovaný do spisů žalobce nezařadil.
48. Příkazy krajského soudu tak podle žalobce realizoval žalovaný pouze, co se zjišťování daňové ztráty týče. Ani zde však nedokázal identifikovat chybějící daň.
49. Závěrečná část žaloby pak obsahuje přehled nejrůznějších **procesních námitek**.
50. Žalobce tvrdí, že jeho daňový spis byl nesprávně veden. Vytýká žalovanému, že mu neumožnil nahlédnout do celého daňového spisu, že pochybil při přerazování listin vyhledávací části spisu do části veřejné, a že nezařadil do daňového spisu veškeré listiny, zejména z trestních spisů, do kterých nahlížel.
51. Žalobci vadí to, že mu orgány daňové správy neumožnily nahlédnout do daňového spisu společnosti OSDK, neboť se v něm podle něj nacházejí listiny týkající se vědomosti správce daně o trestních řízeních vedených v roce 2011.

52. Žalobce nadále trvá na tom, že daňová kontrola zdaňovacích období leden 2012 a únor 2013 měla povahu opakované daňové kontroly, pro kterou nebyly splněny zákonné podmínky. Předchozí kontrolní úkony správce daně považuje žalobce za daňovou kontrolu v materiálním smyslu.
53. Zprávu o daňové kontrole finanční úřad se žalobcem neprojednal a daňová kontrola tak nebyla řádně ukončena. Žalovaný se k tomu v napadeném rozhodnutí náležitě nevyslovil.
54. Žalobce také tvrdí, že důvody, pro které žalovaný odmítl vyslechnout jím navržené svědky, neobstojí. Žalovaný nemůže svědeckou výpověď odmítnout pouze proto, že má pocit, že toho již i zjistil dost. To žalobce demonstruje na případu svědka H.
55. Svou žalobu zakončuje žalobce polemikou s některými body napadeného rozhodnutí.
56. Žalobce bez bližšího vysvětlení také uvádí, že došlo k **prekluzi**. Lhůta pro stanovení daně podle něj uplynula již v průběhu daňové kontroly, tedy před vydáním platebních výměrů.

III. Argumentace žalovaného

57. Žalovaný navrhuje podanou žalobu zamítnout, odkazuje na konkrétní části odůvodnění napadeného rozhodnutí a k některým žalobním bodům argumentuje podrobněji. Na svém procesním stanovisku setrval po celou dobu řízení před soudem.

IV. Řízení před krajským soudem

58. Ve věci proběhlo dne 5. 10. 2023 na žádost žalobce ústní jednání podle § 49 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Obě strany při něm setrvaly na svých stanoviscích.
59. Zástupkyně žalobce na dotaz soudu potvrdila, že nemá žádné námitky proti nahlížení do spisu, které se uskutečnilo dne 21. 8. 2023, ačkoliv některé jí známé listiny (žaloba, napadené rozhodnutí, vyjádření žalovaného) ve spise chyběly, protože s nimi v té době pracoval v rámci přípravy na jednání soudce zpravodaj. Stejně tak potvrdila, že se včas dozvěděla o datu soudního jednání, jež bylo přeloženo na její žádost, a že měla dostatek času na přípravu.
60. Návrhy žalobce na výslechy svědků krajský soud na jednání zamítl, neboť je shledal nadbytečnými. To zdůvodní níže v tomto rozsudku. Písemná prohlášení osob, které žalobce navrhl jako svědky, krajský soud jako důkaz neprováděl, neboť nemohou nahradit samotné svědecké výpovědi. Jejich smyslem bylo pouze osvědčit, k jakým skutečnostem by měly tyto osoby vypovídat. Krajský soud je proto po dohodě se zástupkyní žalobce vyhodnotil jako součást žaloby, tedy jako tvrzení žalobce, a bude proto na jejich obsah v odůvodnění tohoto rozhodnutí reagovat.
61. Krajský soud dále zamítl provedení důkazů dalšími dokumenty přiloženými k žalobě. Pokud jde o tabulky úkonů správce daně vůči žalobci a OSDK, existence těchto úkonů nebyla mezi stranami sporná, spor se vedl pouze o jejich význam při právním hodnocení věci. Stejně tak soud zamítl návrh, aby provedl důkaz fotografií sídla žalobce a OSDK, neboť společné sídlo obou společností ani jeho fyzickou existenci žalovaný v rozhodnutí nezpochybnuje. Informace finančního úřadu o rizikových faktorech žalobcova daňového přiznání na DPH a informace žalobce správci daně o prvním dodání zlata již jsou součástí daňového spisu, jak potvrdila ústně i zástupkyně žalobce. Nadto je soud nepovažuje pro posouzení věci za nijak podstatné, jak vysvětlí níže. Obchodní model žalobce a přehled

odběratelů nepředstavují důkazy, neboť jde o dokumenty, které vyhotovil sám žalobce. Lze je vnímat nanejvýš jako součást žalobcových skutkových tvrzení.

V. Posouzení věci krajským soudem

62. Žaloba není důvodná.

Skutkové shrnutí a zasazení věci do kontextu

63. Žalobce (společnost AMPM, a. s.) vznikl zápisem do veřejného rejstříku dne 5. 12. 2009 pod názvem VSDK, s. r. o., a jeho jedinou jednatelkou a společnicí byla tehdy P. Š. Od ní koupil společnost VSDK v létě 2010 P. M. st. (otec P. M. ml., pozdějšího vlastníka a předsedy představenstva VSDK). Stalo se tak na základě obchodních jednání vedených s manželem P. Š., J. Š. – ten byl zároveň i konečným vlastníkem korporace OSDK, s níž žalobce následně začal obchodovat. Sídlo společnosti VSDK se již od února 2010 nacházelo na adrese Hvožd'anská 2237/5, Praha 4 Chodov, přičemž v témže areálu sídlila i společnost OSDK pana Š. a řada jejích dodavatelů, jak se později ukázalo. V březnu 2013 se VSDK stala akciovou společností a od září 2014 změnila svůj název na AMPM (takto ji bude soud nadále označovat).
64. Společnost AMPM se věnovala obchodu se zlatem, stříbrem a jinými drahými kovy. Dne 3. 9. 2010 podepsala se společností OSDK dvě Rámcové smlouvy o spolupráci. První, účinnou jen do konce roku 2010, druhou na dobu neurčitou. Společnost OSDK se tak stala, a po celé rozhodné období také zůstala, jediným žalobcovým dodavatelem drahých kovů.
65. V předmětných zdaňovacích obdobích nakupovala společnost AMPM od OSDK ve velkých objemech slitky materiálu s obsahem drahých kovů (zejména nízkoryzostní zlato a stříbro), které následně buď nezměněné vyvezla do jiného členského státu EU, popř. do třetí země, nebo je nechala dále zpracovat a výsledné slitky drahých kovů (ryzí zlato, stříbro, investiční zlato) prodávala tuzemským odběratelům, popř. opět vyvážela do jiného členského státu EU. Při nákupu nízkoryzostních slitků si AMPM nárokovala z přijetí těchto plnění odpočty DPH. Při jejich přímém prodeji do jiných členských států, popř. třetích zemí uplatňovala v rámci vývozu osvobození od DPH. Pokud nízkoryzostní slitky zpracovala na slitky vysokoryzostní, potom v případě jejich prodeje uplatňovala buď režim přenesení daňové povinnosti dle § 92b zákona o dani z přidané hodnoty (ryzí zlato) nebo osvobození bez nároku na odpočet daně v souladu s uplatněním zvláštního režimu podle § 92 zákona o dani z přidané hodnoty (investiční zlato). Díky takto nastavenému obchodnímu modelu vykazovala AMPM v předmětných zdaňovacích obdobích vždy vysoké nadměrné odpočty DPH.
66. Finanční úřad pro Prahu – Jižní město zahájil u AMPM v září 2013 daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období květen 2013. V prosinci téhož roku došlo ke změně místní příslušnosti a věc převzal Specializovaný finanční úřad (dále bude soud oba správce daně nazývat *promiscue* také jen „finanční úřad“). Specializovaný finanční úřad zahájil dne 18. 2. 2014 další daňovou kontrolu, a to za všechna další zdaňovací období spadající do let 2011-2013. V průběhu roku 2014 pak docházelo k zahájení dalších daňových kontrol za leden až březen 2014. Finanční úřad na jejich základě neuznal společnosti AMPM nároky na odpočty DPH z nákupu materiálu s obsahem drahých kovů od společnosti OSDK, neboť se podle něj ve všech zdaňovacích obdobích vědomě účastnila daňového podvodu. Na základě toho vydal finanční úřad dne 19. 6. 2015 (převážně dodatečně) platební výměry na částky pohybující se v řádech milionů Kč. Jak již bylo

řečeno v úvodním vymezení věci, Odvolací finanční ředitelství v prvním kole zamítlo žalobcovu odvolání proti všem vydaným platebním výměrům s výjimkou výměru za květen 2013, kde právo stanovit daň plynutím času zaniklo. Poté, co zdejší soud toto první odvolací rozhodnutí zrušil, Odvolací finanční ředitelství uložilo finančnímu úřadu, aby řízení doplnil, zejména aby provedl některé důkazy. S výsledky doplnění seznámilo žalobce prostřednictvím písemnosti ze dne 20. 3. 2020 nazvané *Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení* (dále též „Seznámení“). Na ni žalobce reagoval podáním doručeným dne 31. 5. 2020. Názor žalovaného však svými výhradami nezměnil a ten, jak již bylo řečeno v úvodu tohoto rozsudku, zrušil pouze platební výměry za leden až červen 2011, protože zde nemohl účast žalobce na daňovém podvodu prokázat (rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 6. 2020). Vedle toho vydal žalovaný téhož dne i druhé odvolací rozhodnutí označené v záhlaví, jímž ve zbytku zamítl žalobcovu odvolání a potvrdil platební výměry na DPH za červenec 2011 až březen 2014 (s výše zmíněnou výjimkou května 2013).

67. Pro celkový kontext je ovšem nutné dodat, že aktivita daňové správy nesměřovala jen vůči žalobci, tedy společnosti AMPM, ale i vůči jejímu výhradnímu dodavateli, tedy společnosti OSDK. Také jí správce daně odepřel nárok na odpočet DPH v souvislosti s odesláním drahých kovů do jiného členského státu kvůli účasti na daňovém podvodu, a na základě toho jí doměřil DPH za zdaňovací období leden 2011 až březen 2014 v souhrnné výši 2 259 021 139 Kč (srov. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 10. 12. 2020, čj. 6 Af 16/2017-56). Rozsudek je pravomocný a řízení o kasační stížnosti bylo zastaveno kvůli zániku této společnosti bez právního nástupce (srov. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2021, čj. 9 Afs 1/2021-44).
68. Stojí za pozornost, že ve zdaňovacím období říjen až prosinec 2011 dodávala společnost OSDK drahé kovy kromě žalobce i dalšímu subjektu, Inovačnímu technologickému centru – VÚK, a.s. Také tomuto odběrateli doměřily orgány daňové správy DPH kvůli účasti na daňovém podvodu a také on – v té době již v likvidaci a zastoupený insolvenčním správcem – u českých soudů neuspěl (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2018, čj. 9 Afs 188/2017-39, a na něj navazující usnesení Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 2333/18 ze dne 24. 7. 2018).
69. Možná nejdůležitější pro celkový kontext věci je existence společnosti PSDK.cz, nyní PM Trading, s. r. o. Tuto společnost AMPM koupila jako tzv. *ready-made* společnost v červenci 2012, ovládá ji a existovalo mezi nimi značné personální propojení (mj. sdílely jednatele). Obě společnosti sídlily až do března 2014 na téže adrese v areálu na Hvoždanské v Praze. V listopadu 2013 se tato korporace oddělila od AMPM a OSDK a zahájila vlastní podnikání v oblasti drahých kovů (stále však byla ovládána AMPM, tedy žalobcem). Vytvořila při tom strukturu, která byla dříve používaná skupinou subjektů organizovaných J. Š. se sídlem na Hvoždanské. V jejím rámci hrála obdobnou roli jako její mateřská společnost AMPM v původní struktuře – nakupovala nízkoryzostní drahé kovy a dodávala je do jiných členských států EU a do třetích zemí, přičemž roli OSDK převzala v nové struktuře korporace Clear conception, s. r. o., jež prováděla analýzy a byla jediným dodavatelem drahých kovů pro PM Trading. Dodavatele společnosti Clear conception představovaly personálně propojené podvodné řetězce firem, které daňová správa zčásti rozkryla a společnosti PM Trading nárok na odpočty DPH kvůli účasti na daňovém podvodu odepřela. Správní soudy i v tomto případě její závěry potvrdily (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 1. 2021, čj. 10 Afs 206/2020-41, a obdobně i rozsudek

Městského soudu v Praze ze dne 28. 11. 2022, čj. 17 Af 26/2021-97, kde dosud čeká na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu kasační stížnost vedená pod sp. zn. 8 Afs 6/2023).

70. Lze tedy konstatovat, že správní soudy již potvrdily účast na daňovém podvodu jak u žalobcova výhradního dodavatele (OSDK), tak u další společnosti, která od téhož dodavatele odebírala materiál s obsahem drahých kovů (Inovační technologické centrum – VÚK). Totéž se stalo i u žalobcovy dceřiné společnosti (PM Trading), která používala takřka totožný obchodní model jako žalobce.

K prekluzi nedošlo

71. Než se mohl soud věnovat jádru věci, musel si nejprve odpovědět na otázku, zda nedošlo k prekluzi práva vyměřit daň. Žalobce tuto námitku vznesl bez toho, že by ji jakkoliv rozvedl. Pouze tvrdil, že lhůta pro vyměření daně uplynula marně již během prvostupňového řízení. Prekluze je ovšem otázka, kterou musí soud ověřovat z úřední povinnosti.
72. Postačí stručně uvést, že časově první zdaňovací období, za něž orgány daňové správy vyměřily žalobci daň, je červenec 2011. Napadené rozhodnutí o odvolání je z ledna 2020, tedy v době jeho vydání rozhodně neuplynula ani u nejstaršího zdaňovacího období „absolutní“ desetiletá lhůta pro stanovení daně (§ 148 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád). Pokud jde o „relativní“ tříletou lhůtu pro stanovení daně (§ 148 odst. 1 až 4 daňového řádu), ta počala běžet znovu od začátku při zahájení daňové kontroly dne 18. 2. 2014, přičemž všechny platební výměry vydal finanční úřad již dne 19. 6. 2015 (čimž ji navíc o jeden rok prodloužil). Již na první pohled je tedy tvrzení žalobce o uplynutí lhůty během prvostupňového řízení nesmyslné. Pokud snad žalobce chtěl tuto námitku navázat na své tvrzení uvedené na jiném místě žaloby, že již předchozí úkony správce daně podle něj představovaly fakticky daňovou kontrolu, v tom mu soud za pravdu nedal a vyjádří se k tomu níže.

Rozhodnutí je přezkoumatelné a naplňuje požadavky předchozího rozsudku

73. Jako první se soud musel zabývat námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Její příčinou může být buď nesrozumitelnost, nebo nedostatek důvodů. V obou případech však platí, že je potřeba s tímto institutem zacházet obezřetně a vyhradit jeho užití pouze těm případům, kdy vady odůvodnění reálně brání soudu v tom, aby napadené rozhodnutí přezkoumal (ve vztahu k soudním rozhodnutím srov. k nesrozumitelnosti rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2013, čj. 6 Ads 17/2013-25, bod [19], k nedostatku důvodů pak usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, čj. 2 As 196/2016-123, č. 3668/2018 Sb. NSS, body [29] - [30]). Zejména je nutno zdůraznit, že správní orgán, stejně jako soud, není povinen vyvracet jednotlivě každou dílčí námitku, pokud své rozhodnutí jako celek logicky a přesvědčivě odůvodní (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 12. února 2009 sp. zn. III. ÚS 989/08, N 26/52 SbNU 247). Rozhodnutí obou stupňů přitom tvoří jediný celek a navzájem se doplňují (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2013, čj. 6 Ads 134/2012-47).
74. Věc se před Krajským soudem v Brně ocitá již podruhé. V prvním kole, jak je patrné z úvodního vymezení věci, krajský soud odvolací rozhodnutí žalovaného zrušil pro nepřezkoumatelnost. Nové odvolací rozhodnutí žalovaného již shledává krajský soud přezkoumatelným a námitky žalobce proti němu považuje za nedůvodné.

75. K tomu je nutno v první řadě uvést, že v předchozím řízení se krajský soud nacházel ve zcela jiné situaci. Žalovaný na velmi obsáhlé odvolací námítky žalobce reagoval rozhodnutím, které na 43 stranách obsáhle shrnovalo skutkový stav a právní úpravu, aniž by ale poté odpovědělo na stěžejní žalobcovy výhrady a argumenty. Z rozhodnutí nebylo ani zřejmé, které ze skutkových závěrů finančního úřadu žalovaný bere za své a které naopak považuje za nedostatečně důkazně podložené. V řízení také došlo k procesním chybám, zejména pokud jde o výsledky svědků bez přítomnosti žalobce. Krajský soud proto poukázal na celou řadu dosud nejasných otázek, které bude třeba v novém řízení zodpovědět. Žádné větší ambice si předchozí zrušující rozsudek nekladl.
76. Nyní má krajský soud za úkol zhodnotit řízení, které bylo podstatně doplněno. Výsledky svědků žalovaný zopakoval a žalobce o nich předem vyrozuměl. Podklady rozhodnutí doplnil o řadu dokumentů z trestního řízení vedeného s jednatelem společnosti OSDK (žalobcův výhradní dodavatel). A své závěry o tom, že zde byly objektivní okolnosti, jež měly žalobce vyvarovat, že se účastní daňového podvodu, podepřel žalovaný velmi významným novým zjištěním o policejní prohlídce podnikatelských prostor žalobce a jeho obchodního partnera. Žalobce znal nejen její důvody, ale jeho jednatel se jí osobně účastnil a věděl tedy, co se při ní zjistilo. Toto nové skutkové zjištění podstatně změnilo dosavadní důkazní situaci a mnohé dřívější žalobcovy námítky značně oslabilo. Konečně i přezkoumávané rozhodnutí má nyní 117 stran (tedy téměř trojnásobek rozhodnutí předchozího) a – co je mnohem důležitější – žalovaný se v něm poctivě pokouší odpovědět na jádro žalobcových obsáhlých námitek.
77. Touto optikou je pak třeba nazírat na žalobní argumentaci. Žalobce v řadě případů ulpívá na prvním rozsudku krajského soudu, jímž dostal za pravdu, a snaží se krajský soud přesvědčit, že žalovaný jeho právní názory nerespektoval. Jediným závazným právním názorem v onom rozsudku vysloveným však byl závazek, aby žalovaný napravil procesní chybu, týkající se výsledku svědků, a aby odpověděl na stěžejní žalobcovy odvolací námítky. A přesně to žalovaný nyní učinil. Krajský soud proto na jednotlivé žalobcovy výtky, v čem všem údajně žalovaný nerespektoval závazné právní názory obsažené v předchozím zrušujícím rozsudku, odpoví jen velmi stručně. Již nyní přitom podotýká, že v níže citovaných bodech napadeného rozhodnutí žalovaný na žalobcovy výtky nejen odpověděl, ale učinil tak přiléhavě a přesvědčivě.
78. Důležité především je, že žalovaný provedl znovu výsledky svědků P., Z. a P. (bod 294 napadeného rozhodnutí), přičemž umožnil žalobci, aby se jich zúčastnil, neboť jej předem s předstihem několika týdnů o konání těchto výsledků informoval. Žalobcova advokátka na všechny tři výsledky vyslala své náhradníky (substituční zmocněnce). Teprve po dokončení dvou z těchto tří výsledků požádala žalobcova advokátka o přeložení termínu všech tří výsledků, neboť jí měly kolidovat s jinými povinnostmi a nemohla se jich tak zúčastnit osobně (podrobný průběh komunikace žalobcovy advokátky s finančním úřadem je shrnut v bodech 1108-1115 Seznámení). Takovýto postup hodnotí soud shodně se žalovaným jako nelogický a nedostatečně vysvětlený. Rozhodně soud nevěří žalobcovu tvrzení, že pro substituta nebylo možné se na výsledky svědků řádně připravit. Časový předstih, s jakým žalovaný o termínech výsledků informoval, byl dostatečný. A s ohledem na to, že šlo o výslech opakovaný, mohl žalobce ve spolupráci se svou stálou zástupkyní jistě bez problémů připravit seznam doplňujících otázek, jež je třeba svědkům položit, nebo alespoň načrtnout okruhy sporných skutečností, na které je třeba se při výsledku zaměřit.

Pokud tedy žalobce ani tentokrát nebyl výsledkům přítomen osobně nebo prostřednictvím své advokátky, zavinil tento stav sám a nemůže to vytýkat žalovanému.

79. Námitky žalobce, že jej i jeho obchodního partnera, společnost OSDK, konstantně prověřoval správce daně a neshledal žádná pochybení, což žalobce „uklidňovalo“, vypořádal žalovaný v bodech 274-275 napadeného rozhodnutí. Vysvětlil, že před zahájením příslušných daňových kontrol prověřoval pouze to, zda žalobce a jeho dodavatel splnili formální a hmotněprávní podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH (tedy zda mají potřebné doklady, zda se obchodní transakce fakticky uskutečnily a zda souvisely s jejich ekonomickou činností).
80. Doporučení soudu, aby žalovaný shrnul, jaký skutkový stav považuje za prokázaný, bylo skutečně pouhým doporučením. Šlo zejména o to, že žalovaný se ve svém prvním odvolacím rozhodnutí nepostavil jasně k některým dalekosáhlým skutkovým závěrům, z nichž vycházel finanční úřad. Žalovaný ale nyní v bodech 40, 224, 226 a 240-241 napadeného rozhodnutí jasně formuloval, v jakých otázkách zvolil skutková východiska odlišná od těch prvostupňových. Zejména nezpochybňuje, že OSDK žalobci fakticky dodávala materiál s obsahem drahých kovů, a nemá přitom za prokázané, že by jeden a týž materiál s obsahem drahých kovů v podvodných řetězcích koloval a po vyvezení se vracel zpět do ČR. Nerozporuje smysluplnost žalobcovy modelu podnikání, jeho ziskovost a především – nepovažuje žalobce za spoluorganizátora daňového podvodu (resp. nemá to za prokázané).
81. Další nezávazné doporučení soudu, aby ohledně „správného“ výkladu rámcové smlouvy mezi žalobcem a jeho dodavatelem oslovil druhou smluvní stranu, tj. společnost OSDK, žalovaný nenaplnil. To ale bylo dáno podstatnou změnou skutkové situace, jak žalovaný vysvětlil v bodě 246 napadeného rozhodnutí. S ohledem na sílu podezření, jež měla v žalobci vyvolat policejní prohlídka, její důvody a výsledky, se jeví žalovanému o to podezřelejší, že žalobce pokorně a bez jakékoliv diskuze či snahy se bránit přijal výklad smlouvy, na základě kterého mu OSDK odmítla poskytnout jakékoliv informace o svých dodavatelích.
82. Obdobně se žalovaný postavil i k námitce žalobce, že neměl povinnost prověřovat původ zboží a zjišťovat obchodní partnery svého dodavatele, společnosti OSDK. I zde žalovaný poukazuje na specifickou situaci, kdy žalobce znal veškeré podstatné informace o podezření na daňový podvod, které prověřují orgány činné v trestním řízení, a přesto nevyvinul sebemenší úsilí, aby zjistil, od koho dodávaný materiál s obsahem drahých kovů pochází. Namísto toho setrvale navyšoval objemy, v jakých s tímto materiálem a se společností OSDK obchodoval (body 142-144 a napadeného rozhodnutí). Pro žalobce měl být podle žalovaného varující i fakt, že materiál s obsahem drahých kovů nepodléhal, na rozdíl od samotného zlata, režimu přenesení daňové povinnosti, což byl nový právní institut, jenž měl zamezit daňovým podvodům (bod 187 napadeného rozhodnutí). To, společně s velkou hrozbou žalobcovy platební neschopnosti v případě výpadku příjmů z odpočtů DPH (bod 224 napadeného rozhodnutí) mělo žalobce vést k tomu, aby se hlouběji zajímal o rizika obchodování se zlatem a o to, od koho pochází dodávaná komodita.
83. V bodě 256 napadeného rozhodnutí žalovaný jasně vysvětlil, že jeho závěry nejsou vůbec postaveny na tom, že žalobce nepředložil na základě výzvy finančního úřadu důkazy o tzv. koncernu Hvoždanská. Žalobci to nikdo neklade k tíži, tudíž nebyl přinucen prokazovat to, co nazývá negativními skutečnostmi.

84. Další údajně nevypořádané námitky už se bezprostředně vztahují k prokázání podvodu na DPH a k přijetí dostatečných opatření. Platí u nich, že žalovaný proti nim postavil ucelenou a přesvědčivou argumentaci, jak soud vysvětlí v dalších částech tohoto rozsudku, a proto nebylo potřeba je vypořádat jednotlivě.

Daňový podvod byl dostatečně prokázán

85. Hmotněprávní a formální podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH vymezuje § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Judikatura Soudního dvora Evropské unie (dále též „SDEU“) a Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“) však zákon dotvořila v tom směru, že je možno odepřít daňovému subjektu tento nárok i v případě, že sice zákonem vymezené podmínky splnil, avšak přijetím daného plnění se zapojil – ať již vědomě či v důsledku vlastní nedbalosti – do daňového podvodu. Pokud jde o obecná právní východiska, odkazuje Krajský soud v Brně v zájmu stručnosti na body 120-145 svého předchozího rozsudku čj. 30 Af 121/2016-104, v nichž vymezil základní principy, na kterých je příslušná judikatura postavena.
86. K tomu je třeba dodat, že žalobce vykládá tyto principy nesprávně. V podstatě tvrdí, že aby orgány daňové správy mohly konstatovat existenci daňového podvodu, musí přesně identifikovat každou nezaplacenou daň, a zároveň i subjekt, který ji neodvedl, dále prokázat, že chybějící daň je důsledkem podvodu, a navíc by měly být schopné spojit konkrétní podvodné jednání a chybějící daň i s konkrétní obchodní transakcí, jíž se přímo účastnil žalobce. Takovéto požadavky jsou absurdní a dalece přesahují rámec toho, co požaduje judikatura správních soudů a SDEU. Ve svém důsledku by vedly k tomu, že odepřít nárok na odpočet DPH nebo doměřit daň u řetězových podvodů na DPH by bylo možné jen tam, kde se podařilo zmapovat celý podvodný řetězec a zjistit výši daňové povinnosti každého subjektu, který se jej účastnil. Taková situace je v praxi spíše výjimečná. Právě kvůli zakrytí podvodného jednání bývají v podvodných řetězcích zpravidla zařazeny subjekty nazývané *missing trader*, jejichž úkolem je neodvést daň a následně zmizet ze scény, takže skutečnou výši daňové povinnosti ani důvody neodvedení daně u nich není možné ověřit.
87. Proto je užívané spojení „existence daňového podvodu“, případně „prokázání daňového podvodu“, v určitém smyslu zavádějící, neboť v zásadě nebude možné existenci daňového podvodu nad veškerou pochybnost prokázat. Přesněji je hovořit o *důvodné domněnce* daňového podvodu (rozsudek NSS ze dne 12. 6. 2019, čj. 2 Afs 162/2018-43, *AUTODOPRAVA K & K*, bod 23). Po správci daně se tedy chce pouze to, aby vysvětlil podstatu daňového podvodu či vylíčil řetězec skutkových okolností, které ve svém souhrnu svědčí o daňovém podvodu. Tyto okolnosti mohou mít svůj původ v minulosti – např. obchodní historie či minulé personální vazby – v době uzavření transakce – nestandardní obchodní podmínky – i v době následující po uzavření obchodu – např. následná nekontaktnost dotčených osob, náhlé ukončení činnosti, následné nestandardní peněžní toky mezi dotčenými osobami (rozsudek NSS ze dne 6. 8. 2020, čj. 1 Afs 304/2019-33, *ExaSoft Holding*, body 24 a 27).
88. Správce daně tudíž nemusí prokazovat, který konkrétní článek daňového řetězce a jakým způsobem spáchal podvod (rozsudek NSS ze dne 10. 10. 2012, čj. 1 Afs 37/2012-50, *PRIMOSSA*, bod 57). Stejně tak správce daně nemusí prokázat, že daňový subjekt věděl o tom, u kterého článku řetězce byla identifikována chybějící daň a v jakých detailech podvodný mechanismus spočíval (rozsudek NSS ze dne 18. 5. 2023, čj. 8 Afs 201/2021-74,

č. 4491/2023 Sb. NSS, *Edko.cz*, bod 63). Nevyžaduje se ani přesné vyčíslení chybějící daně (např. rozsudek NSS ze dne 28. 8. 2020, čj. 8 Afs 232/2018-45, *Harmonie Rajhrad*, bod 28). To je v mnoha případech prakticky nemožné (výše citovaný rozsudek NSS čj. 2 Afs 162/2018-43, *AUTODOPRAVA K&K*, bod 23, nedávno rozsudek NSS ze dne 26. 1. 2023, čj. 1 Afs 164/2021-52, *Z + M Servis*, bod 27). Už vůbec pak z judikatury nevyplývá požadavek, aby správce daně nejprve neúspěšně vymáhal neodvedenou daň u toho subjektu, který ji neodvedl, a teprve poté ji doměřoval dalším subjektům do podvodného řetězce zapojeným.

89. Samozřejmě, že vždy musí existovat určitá příčinná souvislost mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu na jedné straně a vědomostí o skutečnostech svědčících o podvodném jednání za účelem vylákání odpočtu na DPH na straně druhé (žalobcem často citovaný rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2018, čj. 5 Afs 60/2017-60, č. 3705/2018 Sb. NSS, *VYRTYCH*, bod 69). To ale NSS konstatoval proto, že v případě *VYRTYCH* byl závěr o daňovém podvodu založen pouze na neodvedené dani u jediného poddodavatele (bod 61 citovaného rozsudku), aniž by zde existoval jakýkoliv souvislý dodavatelský řetězec a aniž by přistoupily další podezřelé okolnosti (bod 64 citovaného rozsudku), a aniž by přímý dodavatel žalobce jevil jakékoliv známky „nesolidnosti“, jež by měly jeho odběratele varovat (bod 69 citovaného rozsudku). Z tohoto judikátu proto nelze dovozovat, že by plnění, u kterého je odmítnut nárok na odpočet, muselo být podvodem přímo zasaženo. Naopak, chybějící DPH (daňový únik) u jednoho z článků v dodavatelsko-odběratelském řetězci nemusí nutně odpovídat odepřené výši nárokováného odpočtu z plnění v tomto řetězci přijatém a ani se nemusí přímo týkat daného plnění (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2021, čj. 9 Afs 160/2020-49, *LAKUM - KTL*, bod 33). Stejně tak je zcela namístě odepřít celý nárok na odpočet DPH, i když daň nebyla odvedena jen z části plnění, jež daňový subjekt zapojený do podvodného řetězce od svého dodavatele přijal (rozsudek NSS ze dne 19. 1. 2023, čj. 1 Afs 101/2021-42, č. 4447/2023 Sb. NSS, *Trímet*, bod 25, s odkazem na rozsudek SDEU ze dne 24. 11. 2022 ve věci C-596/21, *Finanzamt M*).
90. Krajský soud zhodnotil věc optikou výše citované judikatury a naznal, že žalovaný svou povinnost splnil a důvodnou domněnku daňového podvodu ve svém rozhodnutí obhájil. Pokud jde o chybějící daň, v bodech 44-55 napadeného rozhodnutí žalovaný obecně popsal, jak fungovaly jednotlivé obchodní řetězce, které dodávaly materiál s obsahem drahých kovů ve formě nízkoryzostních slitků společnosti OSDK, jež je pak dále prodávala žalobci. Identifikoval jednotlivé korporace, které se těchto transakcí účastnily, přičemž mnohdy jedna a táž korporace zaujímal v různých řetězcích různé pozice. Uzavřel, že daň v první řadě neodvedla společnost OSDK, která vykazovala nízké daňové povinnosti jenom díky vysokým nárokům na odpočty DPH na vstupu, jež však následně neobhájila. Daňová správa jí proto daň doměřila a OSDK ji nezaplatila. Krajský soud k tomu podotýká, že i když se nepodařilo prokázat, že by společnost OSDK byla přímo organizátorem celého daňového podvodu, tak se do něj přinejmenším zapojila zcela vědomě (srov. výše citovaný rozsudek Městského soudu v Praze čj. 6 Af 16/2017-56, bod 53). Již fakt, že společnost OSDK za těchto okolností doměřenou daň neuhradila, tak podle krajského soudu postačuje k tomu, aby bylo možno konstatovat, že v systému DPH chybí daň ve smyslu výše citované judikatury.
91. K narušení neutrality systému DPH však došlo i u řady dalších společností zapojených do předmětných řetězců, jak žalovaný popsal v bodech 57-89 napadeného rozhodnutí (s odkazem na podrobnější rozbor, který provedl v bodech 52-839 Seznámení). Krajský soud

podotýká, že s ohledem na rozsah kauzy považuje míru podrobnosti, s jakou je tato problematika zpracována v napadeném rozhodnutí, za zcela dostatečnou a rozhodnutí považuje za plně přezkoumatelné. Odkaz na detailnější popis v *Seznámení*, které žalovaný žalobci zaslal v závěru odvolacího řízení, je v tomto případě legitimní „technikou“, neboť jinak by rozhodnutí, již nyní velmi obsáhlé, nabobtnalo do rozsahu, který by orientaci v něm a procesní obranu žalobce spíše ztěžoval, než že by jí byl ku prospěchu. Vzhledem k tomu, že žalobce se s odkazovaným dokumentem měl možnost v průběhu odvolacího řízení seznámit, tak pokud by chtěl brojit proti konkrétním zjištěním tam popsáným, mohl tak učinit. Také se o to v žalobě pokusil, ovšem držel se v poměrně obecné rovině.

92. Především tvrdil, že žalovaný v napadeném rozhodnutí neuvedl žádné bližší podrobnosti stran toho, jak u jednotlivých subjektů k narušení neutrality DPH došlo. To není pravda. Žalovaný v bodech 54-55 napadeného rozhodnutí popsal jednotlivé typy jednání, které u různých subjektů zapojených v daných řetězcích zjistil, a následně rozebral, proč je lze všechny podřadit pod pojem daňový únik, resp. narušení neutrality DPH. Tento rozbor je zcela konkrétní ve vztahu k jednotlivým typovým jednáním, což je pro odůvodnění závěrů žalovaného postačující. Žalovaný popsal, že některé články obchodních řetězců jednoduše nepodaly daňové přiznání nebo přiznanou daň neodvedly. Jiné plnění, jež nakonec doputovalo celým řetězcem až k žalobci, ve svém daňovém přiznání zatajily nebo je účelově kompenzovaly vysokými hodnotami přijatých plnění na vstupu, jejichž uskutečnění nebyly schopny prokázat. V některých případech nárokovaly dotčené subjekty odpočet DPH na plnění přijaté od neplátce DPH. Konečně další se vědomě či nevědomě zapojily do daňového podvodu. Kterému z dotčených subjektů lze přičíst to které jednání, to lze zjistit ze *Seznámení*.
93. Ze samotného *Seznámení* pak v dostatečné míře vyplývají konkrétní skutečnosti, které prokazují chybějící daň u jednotlivých konkrétních subjektů. Jsou popsány stručně (v rozsahu jednoho odstavce na každý subjekt v daném zdaňovacím období), ale srozumitelně. V textu jsou také zmíněny důkazní prostředky, o něž se zjištění o chybějící dani opírá. Zpravidla jde o úkony samotných daňových subjektů – podaná daňová přiznání – a někdy i následné úkony daňové správy – výsledky daňových kontrol či postupů k odstranění pochybností, případně zajišťovací příkazy.
94. Konkrétní označení jednotlivých dokumentů daňové správy čísly jednacími se nachází v obsáhlém dokumentu čj. 199488/19/4225-21791-506622, který vypracoval Specializovaný finanční úřad a zaslal jej odvolacímu orgánu jako přílohu *Doplnění spisového materiálu k odvolání* (viz č. l. 61 odvolacího spisu). V něm shrnuje výsledky došetření věci poté, co zdejší soud zrušil první odvolací rozhodnutí. Finanční úřad na příkaz odvolacího orgánu podrobně zmapoval jednotlivé podvodné obchodní řetězce a zjistil řadu podezřelých skutečností o jednotlivých společnostech, jež se do těchto řetězců zapojily (dokument má celkem 1974 stran). S tímto dokumentem se zástupkyně žalobce seznámila, přičemž žalovaný jí jej dne 26. 5. 2020 zaslal i na DVD (viz *Sdělení* na č. l. 68 odvolacího spisu). Z téhož *Sdělení* dále vyplývá, že zástupkyně měla k dispozici i veškeré dokumenty, z nichž doplnění spisového materiálu vychází a jež byly v převážné většině přeraženy do veřejné části spisu. Na DVD, jež jí finanční úřad předal již při ústním jednání dne 25. 5. 2020, jsou obsaženy veškeré použité důkazy o daňových únicích a dalších nestandardních skutečnostech vztahujících se k jednotlivým zapojeným společnostem. V adresáři nazvaném *3_Informace k subjektům v řetězci* jsou dokumenty rozděleny přehledně do složek pojmenovaných názvy jednotlivých společností (viz DVD, jež je přílohou úředního

záznamu č. l. 53 spisu vedeného finančním úřadem v souvislosti s doplněním odvolacího řízení).

95. Žalobce velmi obecně a bez jakékoliv specifikace tvrdil, že ve spise chybí některé typy důkazů. U řady společností ale postačovalo porovnat jejich daňová přiznání za příslušné období s plněními, jež měly podle faktur poskytnout v nynější kauze a jež do svého daňového přiznání nezahrnuly. U společností, u nichž došlo k doměření DPH (např. A.J. Company & Trade či FLORILEGION), soud namátkově ověřil, že jsou na DVD ve spise obsaženy kromě zpráv o daňové kontrole též platební výměry a výpisy z jejich osobních daňových účtů.
96. Je pravda, že finanční úřad se u některých společností (např. KENZENO či OSDK) spokojil s tím, že výsledky daňových řízení doložil do odvolacího spisu pouze formou zpráv o daňové kontrole, nikoliv již pravomocných platebních výměrů. Soud ale musí opět poukázat na rozsah celé kauzy a zdůraznit, že subjektem nynější daňové kontroly byl pouze samotný žalobce. Informace o dalších desítkách subjektů bylo nutno do spisu začlenit pouze v tom rozsahu, jaký byl potřebný k posouzení otázky, zda došlo k daňovému podvodu. Žalobce přitom, ačkoliv byl seznámen se shromážděnými důkazy, netvrdil, že by snad v některém konkrétním případě nedošlo nakonec ani na základě výsledků daňové kontroly k vyměření či doměření DPH nebo že by některý subjekt vyměřenou či doměřenou daň přece jen uhradil. Soudu také není zřejmé, jak by mohly podklady z jednotlivých řízení o stanovení daňové povinnosti přispět k žalobcově procesní obraně. Obzvláště uvážíme-li, že jde o daňové kauzy jiných subjektů, jejichž případné námitky proti vyměření daně by si ani nemohl v nynějším řízení osvojit a vznášet je a s nimiž ostatně nebyl podle svého vlastního tvrzení v žádném kontaktu (s výjimkou dodavatele OSDK; u něj však doměření DPH a její nezaplacení vyplývá nezpochybnitelně z rozsudků správních soudů citovaných výše, jež jsou soudu známy z jeho úřední činnosti).
97. Další část důkazů, jejichž doplnění žalobce požadoval, pak vůbec nebyla potřebná, neboť daňová správa není povinna prokazovat příčinnou souvislosti daňové ztráty s obchody žalobce, ani to, že se pokusila vymáhat nedoplatky primárně na příslušných subjektech.
98. Žalobce se také, opět bez jakékoliv specifikace, vymezoval proti dokazování prostřednictvím úředních záznamů a e-mailů od jiných orgánů daňové správy. Soud proto v podobně obecném duchu odpovídá, že takové důkazy považuje za přípustné, jestliže mají vypovídat jen o obsahu daňových evidencí nebo o úkonech daňové správy vůči dotčeným subjektům.
99. Tam, kde žalobce poukazuje na „řadu nesrovnalostí“, působí jeho argumentace obecně a účelově. Pokud celkový počet subjektů zapojených do podvodných řetězců uvedený v napadeném rozhodnutí neodpovídá počtu subjektů v Seznámení (žalobce neupřesňuje, které číselné údaje se rozcházejí, a soud za něj nebude nepřesnosti dohledávat), lze to nejspíše vysvětlit tím, že Seznámení se vztahuje k více daňovým obdobím, než za která nakonec žalovaný daň doměřil. To zase záviselo na tom, od kdy byl žalovaný schopen prokázat žalobcovu vědomost o tom, že se zapojil do daňového podvodu. Dále žalobce tvrdí, že žalovaný ve svém rozhodnutí zmatečně ponechal nevytučněné i některé subjekty, které označil za *missing tradery*, u nichž ale z povahy věci musí vždy dojít k narušení neutrality DPH. Krajský soud na tom nic matoucího nespátřuje. Žalovaný popsal zaběhanými odbornými výrazy úlohu, kterou jednotlivé subjekty podle jeho názoru v podvodném řetězci sehrály, avšak vytučnil pouze ty, u nichž se mu podařilo chybějící daň

nebo nekontaktnost zjistit a spolehlivě doložit. Stejně tak pokud v Seznámení označuje žalovaný některé subjekty za *buffery*, a zároveň tvrdí, že u nich zjistil neodvedenou daň, může to vyplývat z toho, že *buffer* si sice zpravidla v průběhu obchodování plní daňové povinnosti, aby nebudil podezření, ale může změnit své chování v okamžiku, kdy zasáhne daňová správa, začne věc šetřit a hrozí rozkrytí celého podvodného řetězce.

100. Konkrétnější zacílení své argumentace nabídl žalobce až u námitky, která se týkala toho, že žalovaný odůvodnil chybějící daň v některých případech nepřipustně. Žalobce zde polemizuje s konkrétními body *Seznámení* (což opět svědčí o tom, že pro něj odůvodnění napadeného rozhodnutí odkazem na tento dokument bylo srozumitelné).
101. V první řadě soud v obecné rovině uvádí, že pro závěr o neodvedení DPH, resp. o podvodu na DPH, by zcela postačovalo, že daňové subjekty v obchodním řetězci, do něhož byl žalobce zapojen, neposkytly správci daně součinnost ani přes opakované výzvy (žalobcem citované rozsudky ohledně důsledků nekontaktnosti dodavatele se ve skutečnosti týkají neunesení důkazního břemene, nikoliv daňových podvodů). Nekontaktnost některých subjektů v řetězci je totiž typická pro roli *missing trader*, neboť znemožňuje ověřit jejich daňová tvrzení. Jak uvedl NSS v související věci žalobcovy dceřiné společnosti PM Trading, opačný výklad by vedl k tomu, že by jakýkoliv podnikatel v řetězci, který podal přiznání k DPH, daň uhradil a posléze se stal nekontaktním (správce daně by u něj nemohl následně ověřit, zda je DPH deklarována ve správné výši), automaticky znemožnil správci daně odhalit, že DPH nebyla odvedena hlouběji v obchodním řetězci. Skupina podvodných podnikatelů v řetězci by tak dostala do rukou mocný nástroj, jímž by učinila správce daně bezzubým (rozsudek NSS ze dne 20. 1. 2021, čj. 10 Afs 206/2020-41, věc *PM Trading*, bod 29). Nekontaktnost přitom může nastat i později, po skončení obchodování. Při zjišťování chybějící daně hrají totiž roli i okolnosti, jež nastaly následně (viz výše citovaná judikatura). Předpoklad zpětného hodnocení při zjišťování daňového podvodu nehraje žádnou roli. Mohl by se případně projevit až v dalším kroku při hodnocení těch objektivních okolností, jež měly žalobce varovat, že se může jednat o podvodný řetězec.
102. Žalobce dále namítá, že nekontaktnost nebyla prokázána opakovanými výzvami správce daně či podobnými důkazy. Žádný z příkladů, na něž žalobce v žalobě poukazuje (týkají se korporací RLP SKLADOVÁNÍ, CROY Concept, Elapon, Laurint a PAZHA Company) však nepředstavuje nekontaktnost v její ryzí podobě. Ta spočívá v tom, že nebylo vůbec možné ověřit daňová tvrzení daňového subjektu. Ve skutečnosti u jmenovaných subjektů žalovaný poukázal především na to, že ve svých daňových přiznáních (některé ani daňové přiznání nepodal) evidentně zatajily poskytnutá plnění, z nichž si jejich odběratelé nárokovali odpočet a tato plnění posléze doputovala rozkrytými podvodnými řetězci až k žalobci. Nekontaktností těchto subjektů žalovaný pouze vysvětluje, proč daňová správa tyto skutečnosti neodhalila včas a proč nemohla daň vyměřit. Nekontaktnost však nebylo třeba důkazně podložit, neboť existence neodvedené daně vyplývá již z porovnání obsahu daňových přiznání (resp. informace, že nebyla podána) a informací o toku materiálu s obsahem drahých kovů v obchodních řetězcích, jež byly zjištěny a důkazně podloženy v nynějším řízení.
103. Relativně jednodušší je situace tam, kde došlo k vyměření či doměření DPH a daňový subjekt ji neuhradil. Celkem totiž nezáleží na tom, z jakého důvodu byla daň doměřena. Proto také nebylo potřeba to podrobněji v napadeném rozhodnutí a *Seznámení* rozebírat (ostatně, lze to vyčíst z příložených zpráv o daňových kontrolách). Podstatou daňového podvodu je právě to, že nebyla odvedena určitá částka získaná jako DPH – tedy 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 šesté směrnice, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám (rozsudek NSS ze dne 18. 3. 2010, čj. 9 Afs 83/2009-232, *PRIMOSSA*).

104. Jistěže obecně nelze zaměňovat neprokázání nároku na odpočet DPH a účast na daňovém podvodu. To ale platí především ve vztahu k jednomu a témuž daňovému subjektu – orgány daňové správy musí jasně definovat, z jakého z těchto dvou důvodů mu nárok na odpočet DPH odírají, tedy v konkrétním případě je nemohou libovolně směřovat (toho se týká žalobcem citovaný rozsudek NSS ze dne 21. 12. 2016, čj. 6 Afs 147/2016-28, *JUTTY GROUP*). Avšak v podvodném řetězci se může chybějící daň zakládat i na tom, že některý ze zúčastněných subjektů nesplnil formální či hmotněprávní podmínky nároku na odpočet DPH a následně doměřenou daň do státního rozpočtu neodvedl. Bude to dokonce pravidlem tam, kde si některé články řetězce uměle snižovaly daňovou povinnost fiktivními plněními, jejichž přijetí pak logicky nebudou schopny správci daně doložit.
105. V tomto ohledu vůbec nelze srovnávat nynější případ s kauzou *FILÁK* řešenou v rozsudku NSS ze dne 14. 5. 2020, čj. 1 Afs 493/2019-32, jak to opakovaně činí žalobce. Tam totiž jediným subjektem, který neodvedl daň, byl přímý dodavatel korporace *FILÁK*, přičemž DPH mu orgány daňové správy doměřily proto, že nebyl schopen prokázat faktické přijetí deklarovaného plnění od svého vlastního dodavatele. Společnost *FILÁK* však už důkazní břemeno ohledně přijatého plnění unesla. Přesto jí daňová správa nárok na odpočet DPH odepřela, a to kvůli účasti na daňovém podvodu. Přitom ovšem v kauze *FILÁK* nefigurovaly žádné další podezřelé okolnosti ani nedošlo k rozkrytí žádných účelově vytvořených obchodních řetězců s desítkami zúčastněných subjektů, jako je tomu v nynějším případě. Proto po právu závěry daňové správy v kauze *FILÁK* neobstály, neboť daň sice nebyla odvedena, ale o existenci daňového podvodu zde nebyl dostatek indicií. Neznamená to však, že by jakýkoliv případ doměření daně z důvodu nesplnění podmínek pro odpočet DPH (neunesení důkazního břemene) zákonitě „přetrhával podvodný řetězec“, jak tvrdí žalobce.
106. Nic problematického nespaturuje krajský soud ani na případech, kde se chybějící daň zakládá na tom, že se určitý subjekt v obchodním řetězci účastnil daňového podvodu a daňová správa mu proto daň doměřila. Obzvláště to platí tam, kde šlo o účast vědomou (jako tomu bylo u společnosti OSDK, žalobcova výhradního dodavatele). I tam, kde by účast na daňovém podvodu měla mít nedbalostní povahu, však lze k závěru o chybějící dani dospět. V takovém případě by měl totiž standardně jednající daňový poplatník vyměřenou daň uhradit (případně požádat o posečkání apod.) a proti vyměření, pokud s ním nesouhlasí, se bránit soudní cestou (kde opět připadá v úvahu prozatímní řešení formou odkladného účinku přiznaného žalobě). Jestliže namísto toho odmítne platební výměr akceptovat a stanovenou DPH neuhradí, pak nepochybně tato daň v systému chybí. Snad by se tento náhled mohl hypoteticky ukázat jako problematický ve specifickém případě, kdy by orgány daňové správy chtěly svůj závěr o daňovém podvodu zakládat pouze na nezaplacených daních vyměřených subjektům, jež se měly podvodu účastnit z nedbalosti, aniž by bylo možné předpokládat, že v něm kterýkoliv z nich hrál nějakou aktivní roli (např. *buffer* nebo *missing trader*). K ničemu takovému ale v daném případě nedošlo. Figuruje zde totiž celá řada dalších „subtypů“ chybějící daně (viz výše).
107. Na závěr je možno dodat, jak ostatně podotkl i NSS ve věci *PM Trading*, že pokud stěžovatelka chtěla vyvrátit závěr daňových orgánů, že daň nebyla odvedena, mohla sama za pomoci vlastních obchodních kontaktů dohledat, že ve všech řetězcích byla DPH

zaplacená, případně mohla pomoci správci daně dohledat prvotní zdroj obchodovaných materiálů s obsahem drahých kovů. Přestože si byla vědoma vysokého rizika, že jí nárok na odpočet DPH nebude přiznán, na tuto možnost rezignovala (výše citovaný rozsudek NSS čj. 10 Afs 206/2020-41, bod 31). To platí i v nynějším případě.

108. Samozřejmě si je krajský soud vědom toho, že o daňovém podvodu nelze hovořit tam, kde by důvodem nezaplacení doměřené daně bylo pouhé podnikatelské selhání. To je ale v nynějším případě naprosto vyloučeno. Kromě chybějící daně odhalily totiž orgány daňové správy u korporací zapojených do dodavatelských řetězců před žalobcovým dodavatelem OSDK celou řadu podezřelých okolností, které existenci daňového podvodu potvrzují (srov. body 90-129 napadeného rozhodnutí). Namátkou lze uvést:

- většina dodavatelů neměla delší podnikatelskou historii, vlastní internetovou prezentaci, natož aby patřili mezi všeobecně známé obchodníky s drahými kovy,
- mnozí se k DPH registrovali až těsně před uskutečněním prvních prošetřovaných obchodů a jejich jedinou přiznanou ekonomickou činností byl obchod v uvedených řetězcích,
- někteří nezveřejňovali účetní závěrky či nepodávali daňová přiznání, stali se nespolehlivými plátcí, případně jim byla zrušena registrace k DPH
- řada dodavatelů neměla žádný obchodní majetek, žádné či jen jednoho zaměstnance (jednatele) a nehradili žádné, dokonce ani běžné provozní výdaje
- některé zúčastněné subjekty byly personálně propojeny s korporací OSDK a mezi sebou navzájem,
- OSDK fakticky jednala a rozhodovala za své dodavatele a její vedoucí zaměstnanci měli dispoziční práva k jejich bankovním účtům,
- prodejní ceny nízkoryzostních slitků drahých kovů se určovaly bez toho, že by před tím prodávající znal jejich ryzost, resp. výsledky provedené analýzy nehrály v určení ceny a rozhodnutí o prodeji žádnou roli,
- platby za slitky drahých kovů probíhaly převážně v hotovosti, navíc slitky se účelově rozdělovaly na menší části tak, aby jejich cena nepřesáhla hodnotu, za kterou je hotovostní úhrada podle zákona přípustná,
- OSDK nemohla fyzicky provádět u nakupovaných slitků 3 tavby, které deklarovala, neboť podle její evidence nedocházelo u nakoupeného materiálu k žádné změně (úbytku) hmotnosti,
- atd.

109. Žalobce ve vztahu k existenci daňového podvodu tato zjištění nijak nerozporuje. Pouze se vymezuje vůči tomu, že jde v řadě případů o tytéž okolnosti, které v další části napadeného rozhodnutí žalovaný použije jako skutečnosti, jež měly žalobce varovat, že se možná účastní daňového podvodu. To je ale naprosto v pořádku. V reálném životě se mohou prolínat důvody, které svědčí pro existenci podvodu na DPH, a ty, které slouží jako objektivní okolnosti svědčící o zaviněné účasti daňového subjektu na podvodných obchodech (srov. rozsudek NSS ze dne 25. 7. 2019, čj. 10 Afs 182/2018-42, věc *Easy Working*, bod 43). Rozdíl mezi nimi je v tom, že žalobci nelze klást v rámci vědomostního testu k tíži ty skutečnosti, o nichž se nemohl dozvědět – ať již proto, že to bylo mimo jeho reálné možnosti, nebo proto, že dané skutečnosti nastaly až po uskutečnění prošetřovaných plnění. To žalovaný žalobci srozumitelně vysvětlil (bod 253 napadeného rozhodnutí). Mezi okolnosti, které žalobce nemohl znát, spadají například detailní informace o postupu, jakým nakupovala společnost OSDK nízkoryzostní slitky drahých kovů od svých dodavatelů, nebo fakt, že

někteří z nich nepodali daňová přiznání a stali se následně nekontaktními. Tyto vědomosti ale také nikdo v řízení žalobci nepřičítal. Figurují pouze mezi objektivními okolnostmi nasvědčujícími, že byl spáchán daňový podvod, nikoliv mezi těmi, které měl žalobce znát a přizpůsobit jim své podnikatelské rozhodování.

Objektivní okolnosti měly žalobce varovat

110. Krajský soud má za to, že orgány daňové správy v daném případě shromáždily dostatek indicií, jež tvoří ve svém souhrnu logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují, že žalobce o podvodu na DPH měl a mohl vědět (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2013, čj. 1 Afs 58/2013-34, *PRIMOSSA*, bod 48).
111. Žalobce především poukazuje na to, že předchozí „sada“ indicií v soudním přezkumu neobstála. Přesto je v druhém odvolacím rozhodnutí žalovaný beze změny zopakoval a doplnil k nim nově pouze jedinou novou skutečnost – policejní prohlídku podnikatelských prostor společnosti OSDK a dalších společností sídlících v areálu na Hvožděnské, která proběhla ve dnech 29. a 30. 6. 2011 a již se účastnil žalobcův tehdejší jednatel. Na této jediné okolnosti však nelze vědomost o daňovém podvodu postavit.
112. Soud nejprve připomíná, že žalovaný předchozí zrušující rozsudek akceptoval a platební výměry týkající se zdaňovacích období předcházejících předmětné policejní prohlídce zrušil. Učinil tak proto, že ve vztahu k nim žádná nová zjištění neučinil. Ve vztahu k následujícím zdaňovacím obdobím však – a to žalobce zjevně opomíjí – nestojí policejní prohlídka osamoceně, ale představuje jen další, byť nepochybně nejvýznamnější, díl do skládačky nepřímých důkazů svědčících o žalobcově povědomí o daňovém podvodu. Připomeňme, co vše při ní vyšlo najevo (body 135-141 napadeného rozhodnutí).
113. Především soudce v *Příkazu k prohlídce jiných prostor*, doručeném i žalobcovu jednatele, popsal mechanismus daňového podvodu, z něhož policie podezřívala J. Š. Ten měl vytvořit a fakticky ovládat síť korporací, do nichž dosazoval jako jednatele neexistující osoby nebo tzv. bílé koně. Tyto společnosti měly tvořit obchodní řetězce a v nich si přeprodávat fiktivní plnění - nízkoryzostní slitky drahých kovů. Společnosti na počátku řetězce z těchto převodů neodváděly DPH, ačkoliv tak učinit měly. Další pak již DPH odváděly, avšak z přidané hodnoty v minimální výši. Na konci řetězce se pak zboží prodávalo třetím subjektům, které již nebyly jeho součástí.
114. Tu žalobce především namítá, že popsaný mechanismus neodpovídal tomu, co žalobce věděl o fungování svého výhradního dodavatele, společnosti OSDK patřící panu Š. Pokud snad žalobce měl na mysli to, že OSDK mu dodávala fyzicky existující slitky drahých kovů, tedy že nešlo o fiktivní plnění, to nikdo nepopírá. To však vůbec nevylučuje, že žalobce mohl v řetězci hrát roli onoho třetího subjektu, jemuž podvodný řetězec po několika vnitřních fiktivních převodech dodal skutečné zboží. Slitky přitom mohly do řetězce fyzicky vstoupit na počátku a následně se mohly jen formálně převádět mezi jednotlivými články (s velkým počátečním navýšením ceny), nebo mohlo jít naopak zpočátku o fiktivní komoditu, která fyzicky vstoupila do řetězce až později, před samotným převodem na žalobce. Stejně tak k tavně zlata na nízkoryzostní slitky mohl pan Š. buďto utajeně využívat laboratoř své společnosti OSDK, nebo k nim mohlo docházet ve zcela jiném místě. Konec konců, v příkazu k prohlídce se uvádí, že důvodem k jejímu nařízení je to, že v prostorách patřících

OSDK „dochází ke zpracování drahých kovů a dalšímu nakládání s nimi“, tedy i s fyzickou existencí drahých kovů policie počítala.

115. Každopádně žalobce nemohl dovozovat ze svých dílčích vědomostí o společnosti OSDK a jejím obchodování dalekosáhlé závěry o tom, že trestní obvinění pana Š. je už v základu nesmyslné nebo že se alespoň jeho případná trestná činnost určitě nijak netýká obchodů prováděných společností OSDK. Pokud tak činil, jednal nepodloženě a lehkově.
116. Samotná prohlídka odhalila mimo jiné, že v místnosti označené „VSDK – M.“ se nacházely kupní smlouvy na převod předmětných plnění mezi OSDK a jejími dodavateli. VSDK byl tehdejší název AMPM, tedy žalobce, a P. M. st. – jemuž kancelář zřejmě patřila – byl otcem žalobcovu jednatele (a později byl v AMPM i zaměstnancem, společníkem a členem dozorčí rady). Z toho je zřejmé, že žalobce mohl znát přinejmenším první „vrstvu“ společností tvořících podvodné řetězce (žalovaný je v napadeném rozhodnutí označuje jako „korporace na pozici A“). Další úzké propojení mezi žalobcem, OSDK a korporacemi na pozici A představuje fakt, že jim účetnictví evidentně zpracovávala též externí účetní. Co je však mnohem závažnější, v místnosti označené „pokladní – účetní“ se našla jak razítka žalobce, OSDK a některých korporací na pozici A, tak i pokyny pro přihlášení do jejich internetového bankovníctví. To zcela zapadalo do policejní hypotézy o tom, že pan Š. kromě své vlastní společnosti fakticky ovládá i řadu dalších, oficiálně nezávislých společností, s nimiž obchoduje. A vzbuzuje to dokonce otázku, zda mezi takto ovládané společnosti nepatřil i sám žalobce.
117. V neposlední řadě stojí za povšimnutí, co už žalobce věděl ze své vlastní činnosti. Že totiž korporace Daim, s. r. o., figuruje mezi dodavateli nízkoryzostních slitků drahých kovů pro OSDK, ale přitom zároveň odebírá příslušné zboží od žalobce. I tato „dvojitá úloha“ korporace Daim mohla přispět k žalobcovu podezření, že obchodování OSDK jeví podezřelé rysy charakteristické pro řetězové podvody na DPH (bod 157 napadeného rozhodnutí).
118. Každopádně, i kdyby žalobce nevěděl nic více, než co vyšlo najevo při policejní prohlídce, měl rozhodně zbystřit. To, že u jeho dodavatele probíhá policejní vyšetřování daňového podvodu, by mělo být pro každého podnikatele varovným signálem *par excellence*. Chtěl-li by žalobce tvrdit, že to v něm nevyvolalo žádné obavy, že by se snad mohl svými obchody do podvodného jednání zapojit, musel by nabídnout opravdu přesvědčivé vysvětlení, proč neviděl důvod k podobným úvahám. Což neučinil. To, že policejní vyšetřování nepřineslo okamžité výsledky, rozhodně žalobci nijak nepřisvědčuje. Ano, obžalobu na pan Š. a další osoby podal skutečně státní zástupce až v roce 2018, tedy mnohem později (obdobně jako obžalobu na pana M. ml. a další osoby). Ale to je při policejním vyšetřování rozsáhlé hospodářské trestné činnosti vcelku obvyklé a očekávatelné. Vedle toho působí jednání žalobce, jehož jedinou reakcí na seznámení s policejním vyšetřováním představovalo přerušování obchodů s OSDK na dobu asi tří týdnů, opravdu dojmem, že se měl jen „vlk nažrat a koza zůstat celá“. A to jsme se ještě vůbec nedostali k tomu, jak informace z policejní prohlídky zapadají do kontextu ostatních, již dříve zjištěných objektivních okolností a vrhají na ně nové světlo.
119. V první řadě musí soud zmínit, že podle některých indicií žalobce ani nepotřeboval zjišťovat, kdo jsou bezprostřední dodavatelé OSDK (korporace na pozici A), neboť je znal. O tom svědčí výše zmíněný fakt, že kupní smlouvy mezi OSDK a jejími dodavateli se nacházely v kanceláři na Hvoždanské, jež podle označení patřila jednomu z pánů M. Další

indicie dokonce nasvědčuje tomu, že žalobce mohl být seznámen s celým fungováním podvodných řetězců, do nichž se zapojil. To vyplývá z toho, že jeho dceřiná společnost PM Trading se od konce roku 2013 účastnila takřka totožného daňového podvodu s nízkoroznostními drahými kovy, jen organizovaného jinými osobami (zde soud odkazuje na rozsudky správních soudů citované v úvodním shrnutí, kde jsou obchody této společnosti podrobně zmapovány). I kdyby měl žalobce pravdu v tom, že policie neprokázala všechna tvrzená personální propojení mezi žalobcovým jednatelem P. M. ml. a osobami zapojenými do podvodných řetězců spojených s PM Trading, tak úplně postačuje, co vyplývá z daňového spisu. Že totiž PM Trading (dříve PSDK.cz) byla dceřinou společností žalobce (ten ji výhradně vlastnil) a že přinejmenším dvě osoby, které za společnosti v podvodných řetězcích jednaly (A. Š.) nebo jim obchody a vybavení zprostředkovaly (V. K.), byly dříve žalobcovými zaměstnanci.

120. I kdyby ale soud připustil, že žalobce dodavatele OSDK neznal, zůstávají tu podezřelé okolnosti svědčící o tom, že se o ně navzdory silným signálům ani nezajímal. Především žalobce po policejní prohlídce vůbec neaktivoval ustanovení *Rámcové smlouvy o spolupráci s OSDK*, které jej opravňovalo k přístupu k informacím. První rámcová smlouva s OSDK (účinná do konce roku 2010) obsahovala čl. II.2., podle něž měl dokonce prodávající v případě potřeby povinnost na žádost kupujícího do 72 hodin předložit veškeré doklady prokazující původ obchodovaného MSDK. Ten ve druhé verzi smlouvy, uzavřené na dobu neurčitou, kupodivu chybí. Lze zde ale nalézt čl. 4.3, v němž se OSDK zavázala předat žalobci „*své vědomosti, zkušenosti či znalosti v oboru podnikání s materiály s obsahem drahých kovů, umožnit, zajistit či zprostředkovat kontakt obchodních partnerů OSDK v ČR i v zahraničí v rozsahu žádaných garancí, doporučení či zaručení se vůči třetím osobám.*“ Aby žalobce tyto informace neprozradil dále, měly strany v čl. 4.3 sjednanu povinnost mlčenlivosti, při jejímž porušení by žalobce musel zaplatit smluvní pokutu ve výši 1 mil. Kč.
121. Žalobce tak podle soudu byl oprávněn žádat od OSDK kontakt na její obchodní partnery, nebo přinejmenším bylo možné rámcovou smlouvu vykládat tímto způsobem. V době policejní prohlídky měl za sebou žalobce dvě zkušenosti s využitím tohoto ustanovení. V prvním případě (září 2010) mu OSDK vyhověla a po složení finanční jistoty „prozradila“, že jejím dodavatelem, je společnost Daim. Ve druhém případě (leden 2011) své dodavatele identifikovat odmítla. Snad by bylo možné chápat, že žalobce se s tím v zájmu zachování dobrých obchodních vztahů v oné době spokojil. Ale v situaci, jaká nastala v červnu 2011, již takové jednání nebylo odůvodnitelné. Naopak, ve světle nových okolností se dosavadní urputné utajování dodavatelů ze strany OSDK muselo jevit o to podezřelejší. Dalo by se proto očekávat, že žalobce vznesl nový dotaz, aby rozkryl obchodní partnery svého dodavatele, a že bude tentokrát důsledně trvat na tom, že na takové informace má podle smlouvy právo. Jistěže není nikde zaručeno, že by uspěl a OSDK by od svého výkladu smlouvy ustoupila. Ale to, že se žalobce ani nepokusil zjistit něco více o dodavatelích OSDK předtím, než s ní po krátkém (spíše symbolickém) přerušení v červenci 2011 znovu obnovil obchodování, svědčí buď o naprostém nedostatku soudnosti a obezřetnosti, nebo spíše o postoji „kdo se moc ptá, moc se dozví“.
122. Dále je tu fakt, že žalobce údajně prosadil do dozorčí rady OSDK svého člověka, tedy P. M. st. (body 152-178 napadeného rozhodnutí). Za běžných okolností jistě nebude úkolem dozorčí rady detailně analyzovat jednotlivé obchodní transakce společnosti, na jejíž řízení dohlíží. Avšak v situaci, kdy se aktivity dané společnosti nebo jejího vlastníka stanou

předmětem vyšetřování orgánů činných v trestním řízení v souvislosti s podezřením na krácení daně, nabývá podle názoru soudu kontrolní úloha dozorčí rady na významu. Rozhodně se v takové situaci nemůže dozorčí rada spokojit jen s obecnými informacemi o hospodářských výsledcích a závěrech auditu. Vždyť jí v dané době ukládal obchodní zákoník mj. kontrolovat, zda se podnikatelská činnost společnosti uskutečňuje v souladu s právními předpisy. Za tím účelem dával jejím členům právo nahlížet do všech dokladů a záznamů týkajících se činnosti společnosti. Totéž oprávnění potvrzovaly i *Stanovy korporace OSDK*. Pokud toto oprávnění kontrolní rada nevyužije k alespoň nárazové intenzivnější kontrole dokladů a účetnictví „své“ společnosti, nutně tím zavdává příčinu k pochybnostem, zda vůbec hodlala svou zákonnou úlohu naplňovat. Možnost jednorázové kontroly vycházející z konkrétního podezření a zaměřené na konkrétní obchodní případ či případy přitom nevylučuje ani expertní stanovisko B. H., na které poukazuje žalobce. Rozhodně to nelze označit za nějaké obchodní vedení nebo řízení OSDK.

123. Pokud by se některý člen dozorčí rady touto cestou pustil, velmi pravděpodobně by narazil na to, že obchodní partneři OSDK neprojevují takřka žádnou autonomii. OSDK je na základě smluv zastupovala při obchodním jednání, uzavírala za ně smlouvy, vystavovala daňové doklady a prováděla platby. Své zboží jí korporace na pozici A prodávaly společně ve skupinách, často na základě jedné a téže analýzy ryzosti. Přitom docházelo (alespoň dokladově) k účelovému rozdělení dodávaných slitků tak, aby jejich kupní cena splňovala tehdejší zákonný limit pro platby uskutečňované v hotovosti, tj. 350 000 Kč (podrobněji viz body 94-95, 110-111 napadeného rozhodnutí). Právě hotovostně pak OSDK svým dodavatelům, korporacím na pozici A, zboží převážně hradila.
124. Již jen tyto okolnosti by nutně musely dále posílit žalobcovu podezření, že obchodování OSDK jeví rysy obcházení zákona. Využití těchto informací k tomu, aby žalobce přijal nějaká preventivní opatření proti své účasti na daňovém podvodu (v krajním případě přestal s OSDK obchodovat), by rozhodně nebylo možné označit za zneužití informací v obchodním styku. Tím by byly úkony zcela jiného druhu, např. pokud by žalobce naopak navázal obchodní vztah přímo s některou z korporací na pozici A, a tím „obešel“ OSDK jako svého dosavadního prostředníka. Takové jednání by ale těžko bylo možné označit za preventivní opatření proti účasti na podvodu, spíše naopak. Po žalobci proto nikdo nic takového nepožadoval.
125. Je těžko uvěřitelné, že by žalobci v důsledném prosazování svých práv na informace cokoliv bránilo. Jak zjistil žalovaný – a to žalobce nijak nerozporuje – žalobce byl hlavním věřitelem OSDK (body 181-182 napadeného rozhodnutí). Míra peněžních závazků OSDK vůči žalobci stále rostla, až v roce 2013 se stal žalobce jejím věřitelem jediným. Svědčí to o velké provázanosti obou společností a vysoké vzájemné důvěře. Kromě toho je ale za této situace opravdu s podivem, že žalobce nevyužil této své „páky“ k tomu, aby se ujistil, že obchodní partneři jeho dodavatele jsou opravdu spolehliví a že u nich nic nenasvědčuje tomu, že by byli zapojeni do řetězového podvodu organizovaného panem Š., z něhož je podezřívala Policie ČR.
126. Tomu, že společné sídlo žalobce a OSDK musel často navštěvovat pan P., nepřikládal již žalovaný v napadeném rozhodnutí žádný velký význam (body 179-180 napadeného rozhodnutí).
127. Také podezřelou skutečnost, že ve stejném areálu sídlily kromě žalobce a OSDK také přímí dodavatelé OSDK (korporace na pozici A), použil žalovaný spíše pro dokreslení toho, jak

rychle by se u žalobce muselo začít rozvíjet podezření na „nekalou hru“, pokud by si zjistil alespoň základní informace o tom, kdo jeho výhradnímu dodavateli obstarává drahé kovy nízké ryzosti (body 183-184 napadeného rozhodnutí). Obzvláště, pokud by si dal žalobce existenci společného sídla dohromady s informacemi od policie, podle níž celý podvod organizoval pan Š. tak, že zapojené korporace přímo či nepřímo ovládal a jednal za ně. A také s fakty zjištěnými při policejní prohlídce, kdy část korporací na pozici A sídlících na Hvožděanské zde sídlila pouze formálně, neboť neměla buď žádnou kancelář, nebo jí jako kancelář údajně sloužila neoznačená místnost, jež se nezamykala.

128. Naopak významnou objektivní skutečnost jistě pro žalovaného představoval fakt, že žalobce obchodoval s nízkoryzostním zlatem. Tedy s komoditou, která přímo zve k daňovým podvodům a je k nim také často využívána (body 185-189, 225 a 252 napadeného rozhodnutí). Po daňovém subjektu přitom obecně lze požadovat, aby věnoval pozornost původu nakupovaného zboží (rozsudek NSS ze dne 16. 2. 2017, č. j. 9 Afs 109/2016 - 74, bod 84). Navíc obchodování se zlatem nepředstavuje úplně standardní odvětví. Proto je možné klást na subjekty se zlatem obchodující vyšší nároky stran posouzení otázky, zda věděly nebo mohly vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty (např. rozsudek ze dne 10. 4. 2008, čj. 2 Afs 35/2007-111, *SOLITER*, a mnoho dalších). Ještě více to pak platí pro slitiny zlata s ryzostí pod 333/1000, tj. mimo jiné žalobcem obchodovaný materiál s obsahem drahých kovů. Od roku 2011 se u zlata zavedl novelou zákona o DPH režim přenesení daňové povinnosti, a to právě proto, aby se předcházelo podvodům na DPH. Nízkoryzostního zlata se ovšem tento režim netýkal. K tomu NSS uvedl, že „*se toto specifické zboží objevilo na českém trhu až počínaje rokem 2011, v souvislosti s novelou zákona o DPH [nová úprava v § 92a a § 92b]. Jistě nelze říci, že každé nízkoryzostní zlato je užíváno k nelegální činnosti a daňovým únikům. [Nicméně] použitelnost takového zlata je velmi omezená, a pravděpodobnost daňových úniků a obcházení daňového zákonodárství velmi vysoká*“ (rozsudek ze dne 11. 6. 2015, čj. 10 Afs 18/2015-48, *MPM Invest*, bod 26, obdobně též rozsudek ze dne 28. 1. 2016, čj. 4 Afs 233/2015-47, *MPM Invest*, bod 48).
129. Rizikovost obchodované komodity proto vnímá jako důležitou a vypovídající skutečnost i krajský soud. Obzvláště zvážíme-li konkrétní skutkové okolnosti. Především žalobce neobchodoval s danou komoditou jen příležitostně, krátkodobě a v malém množství, ale systematicky, po dobu několika let a ve velkých objemech. Byl závislý na jediném dodavateli, veškerý dodávaný materiál tedy získával od této jediné společnosti. Přitom v červnu 2011 zjistil, že jednatel jeho dodavatele je podezřelý z daňového trestného činu prováděného právě s touto obchodovanou komoditou. Přesto obchody s tímto svým jediným dodavatelem po krátkém přerušení obnovil a množství obchodovaných nízkoryzostních kovů ještě navýšil. A za celou dobu až do března 2014 nevyvinul sebemenší snahu o skutečném původu dodávaného materiálu nic bližšího zjistit. Nelze než konstatovat, že takováto neopatrnost je trestuhodná.
130. Jen pro úplnost soud dodává, že ani on, ani žalovaný netvrdí, že by snad povinnost prověřovat své dodavatele či původ zboží stíhala každého plátce DPH a že by se tak stávala podmínkou pro samotné uplatnění nároku na odpočet, jak se snaží dovozovat žalobce. Posouzení, zda žalobce měl k takovému kroku přistoupit, je odvislé výhradně od zhodnocení individuálních okolností nynější věci. A to, že tak neučinil, považuje soud za jednu z objektivních okolností svědčících o tom, že o své účasti na daňovém podvodu měl a mohl vědět, nikoliv za nesplnění podmínek pro odpočet DPH.

131. Za výše popsaných okolností žalovaný uzavřel, že žalobce měl k dispozici dostatek indicií, které jej měly varovat, že se může účastnit daňového podvodu. A soud s ním plně souhlasí. Žalovaný skutkový stav zhodnotil správně, nikoliv tendenčně. Jistěže žádná ze zjištěných objektivních okolností v tomto případě není jakousi „korunou důkazů“. Avšak navzájem se doplňují a posilují. Je třeba mít na paměti, že i komplex řady nepřímých indicií může být dostatečný k tomu, aby správce daně unesl důkazní břemeno stran zavinění účasti daňového subjektu na podvodu (výše citovaný rozsudek NSS čj. 10 Afs 206/2020-41, *PM Trading*, bod 38).
132. Soud rozumí tomu, že žalobce se snaží svou dobrou víru dovést mimo jiné z toho, že celá řada skutkových okolností naopak o žádném podezřelém jednání nesvědčila, neboť některé znaky typické pro daňové podvody zde chyběly. Tak například společnost OSDK nebyla žádnou prázdňou schránkou s fiktivním sídlem a nastrčeným jednatelem, ale existující společností se zaměstnanci, s provozovnou a dokonce s akreditovanou laboratoří. Žalobce nepřebíral zboží pouze formálně a nehradil je v hotovosti, ale skutečně si ověřoval jeho fyzické dodání a kvalitu a hradil je bezhotovostními převody.
133. Potíž je ale v tom, že každý daňový podvod je skutkově jiný, neboť způsob jeho provedení závisí na fantazii těch, kteří jej připravují. Navíc některé znaky, jež se u daňových podvodů často opakují, se nemusely projevit právě na tom stupni řetězce, kde se pohyboval žalobce. Tak například účelově zakládané a personálně propojené společnosti a hotovostní platby za převody zboží se vyskytovaly u korporací, jež dodávaly nízkoryzostní slitky OSDK. A žalobce, ačkoliv obchodoval s rizikovou komoditou a měl velmi silný důvod k obavám, že její dodání je zatíženo podvodem, nevyužil, jak už bylo výše řečeno, možnosti, které měl ke zjištění těchto informací.
134. Přitom krajský soud podotýká, že požadavky kladené na žalobce v souvislosti s podezřením a policejním vyšetřováním, jemuž čelil jeho výhradní dodavatel, nejsou nikterak přehnané. Vždyť i žalobcem často citovaný rozsudek NSS ve věci *VYRTYCH* v bodě 69 uvádí, že požadavek na prověřování subdodavatelů „*bude zcela na místě tam, kde již samotný dodavatel (z hlediska jeho samotné faktické existence, sídla, kontaktnosti), s nímž daňový subjekt uzavírá obchod, nebo samotný předmět dodávky (rizikovitost komodity, rozsah dodávky, fakticita plnění, její relevantnost ve vztahu k předmětu činnosti apod.) či její cena či jiné okolnosti budou vykazovat určité znaky pochybností o ‚solidnosti‘ transakce, její vážnosti či smyslu a úmyslu jednajících vylákat daňovou výhodu.*“
135. Žalobce se ještě snaží celému zjištěnému konglomerátu objektivních okolností, které jej měly ve svém souhrnu přivést k podezření, že se účastní transakcí zasažených daňovým podvodem, čelit poukazem na další fakt. Že totiž finanční úřad od roku 2010 konstantně a intenzivně prověřoval jeho i OSDK ohledně odpočtů DPH, a to bez jakéhokoliv výsledku. Žalovaný ovšem v bodech 274-278 napadeného rozhodnutí srozumitelně vysvětlil, že veškerá činnost daňové správy, která předcházela zahájení daňových kontrol, měla jediný cíl – ověřit, zda žalobce a jeho dodavatel splnili formální a hmotněprávní podmínky pro své nároky na odpočet DPH (daňové doklady, faktické uskutečnění plnění v souladu s doklady a jeho použití pro vlastní ekonomickou činnost). Z toho důvodu probíhala operativní formou, tj. vyhledávací činností v rámci místního šetření a postupem k odstranění pochybností. Teprve když finanční úřad pojal podezření, že by mohlo jít o podvod na DPH, zahájil daňovou kontrolu a v jejím rámci začal rozkrývat obchodní řetězce, které byly do podvodných transakcí zapojeny. Jde pochopitelně o dlouhý a složitý proces.

136. Toto zdůvodnění hodnotí krajský soud jako postačující. Z toho, že orgány daňové správy neodhalily celý podvod dříve, ačkoliv příslušné transakce prověřovaly, pro sebe žalobce nemůže nic dovozovat, a to z mnoha důvodů. Především, jak už bylo řečeno, finanční úřad hodnotil věc před zahájením daňové kontroly z jiných hledisek. Použil i tomu odpovídající postupy, jež umožňovaly po rychlém ověření zákonných podmínek nárokové odpočty na DPH uznat a neztěžovat tak žalobci jeho ekonomickou činnost. I kdyby se ale finanční úřad zabýval i možností, že byl spáchán daňový podvod, ovšem bez jasného výsledku, nezakládalo by to nutně na straně žalobce dobrou víru. Lze se v tomto ohledu inspirovat judikaturou pojednávající o legitimním očekávání. Jako protizákonnou lze podle ní hodnotit libovůli (svévůli) daňových orgánů spočívající v různém posouzení téže právní otázky, ovšem otázky, kterou správce daně v konkrétních případech skutečně posuzoval a vyvodil z ní nějaké jasné závěry. Neproověření či pouhé přehlédnutí určité skutečnosti, a tedy neposouzení právního vztahu, nelze zaměňovat s jeho aprobačními daňovými orgány, tím méně pak může zakládat nějaké legitimní očekávání (rozsudky ze dne 12. 2. 2020, čj. 10 Afs 343/2019-49, *CRISTAL PALACE*, bod 35, nebo ze dne 25. 2. 2022, čj. 10 Afs 212/2020-78, *M Plast*, bod 32).
137. To, že orgány daňové správy neodmítnou nárok na odpočet, může mít mnoho důvodů. Může to být samozřejmě nejen proto, že prověřovaná plnění jsou daňově neproblematická, ale též proto, že vůči těmto plněním nemá daňový orgán tak silné důkazy, z nichž by dovedl daňový podvod nebo něčí vědomost o účasti na podvodu. Anebo tato plnění správce daně nezkontroloval pečlivě nebo z jakýchkoli jiných důvodů dospěl k závěru, že u nich nárok na odpočet vznikl (rozsudek NSS ze dne 31. 8. 2023, čj. 10 Afs 19/2023-64, *EURO NÁŘADÍ*, bod 41). Finanční úřad tedy jednoduše nemusel v dané fázi nalézt dostatek indicí ukazujících na podvod. Obzvláště uvážíme-li, že šlo o podvod komplikovaný, do něhož byla zapojena řada vzájemně provázaných korporací, jež koordinovaly své kroky.
138. Z tohoto pohledu je značně zjednodušující žalobcova úvaha, že pokud podvod včas neodhalily orgány daňové správy se všemi nástroji, jež jim k tomu zákon dává, nemohl jej odhalit ani on. Především je třeba říci, že žalobce jako podnikatel a obchodní partner zase disponuje nástroji, jež nemá k dispozici daňová správa. Může zjišťovat informace interními cestami (např. skrze obsazení postu v dozorčí radě, jako v tomto případě, nebo skrze své další obchodní kontakty v daném oboru), může vyvíjet ekonomický tlak na svého obchodního partnera a žádat uspokojujivé vysvětlení podezřelých skutečností pod pohrůžkou přerušení oboustranně výhodného obchodního vztahu apod. Především je ale ve zcela odlišném postavení z hlediska toho, kolik informací vlastně potřebuje zjistit. Již pouhé podezření na to, že se mohl zapojit do podvodu na dani, by jej mělo vést k přijetí alespoň nějakých preventivních opatření. Naproti tomu daňová správa může přijmout jasné závěry a doměřit daň teprve tehdy, je-li schopná shromážděnými důkazními prostředky prokázat, že k daňovému podvodu skutečně došlo a daňový subjekt se do něj přinejmenším nevědomě zapojil. Staví-li tedy žalobce věc tak, že by začal přijímat nějaká mimořádná preventivní opatření teprve tehdy, kdyby daňová správa odepřela jeho dodavateli odpočet na DPH z důvodu účasti na podvodu, je zcela mimo realitu.
139. Konečně je možno dodat, že i kdyby orgány daňové správy disponovaly informacemi umožňujícími jim doměřit daň v souvislosti s daňovým podvodem, nemusely by tak ihned učinit. Mohly by vyčkávat na výsledek postupu orgánů činných v trestním řízení, aby předčasným odhalením získaných informací nezmařily trestní řízení. Zároveň platí, že není povinností daňových orgánů, aby již ve vyhledávací fázi informovaly dotčené daňové

subjekty o jejich možné účasti na řetězových podvodech. Takovým postupem by mohly zmařit odkrývání jednotlivých karuselových podvodů (rozsudek NSS ze dne 28. 4. 2020, čj. 4 Afs 145/2019-62, *Kovostroj Bohemia*, bod 73).

140. Ze všech těchto důvodů se nelze v obchodních vztazích spoléhat na to, že když daňová správa dosud nezasáhla, je vše v pořádku a zapojení podnikatele do daňového podvodu je vyloučeno. Proto se jeví krajskému soudu jako zcela nepodstatné, zda finanční úřad věděl o vedeném trestním řízení vůči J. Š. a o související prohlídce podnikatelských prostor společnosti OSDK. Důležité je pouze to, že o ní věděl žalobce. A je třeba se ptát, jak na její výsledky reagoval.

Žalobce nepřijal dostatečná opatření, aby předešel své účasti na podvodu

141. Úvodní žalobcova námitka, že žalovaný hodnotil pouze část jím přijatých opatření, je již na první pohled nesmyslná. Žalobcem poukazovaný počet (tj. 12) opatření je vyjmenován v bodě 192 napadeného rozhodnutí. Podle uvozovací věty jde ovšem pouze o ta opatření, jež žalobce uplatňoval v původním řízení (před zrušením prvního odvolacího rozhodnutí zdejší soudem). Žalovaný setrval na jejich dřívějším hodnocení jako nezpůsobilých, přičemž konkrétní důvody ve vztahu ke každému z nich znovu shrnul v bodě 209 napadeného rozhodnutí.
142. V novém odvolacím řízení rozšířil žalobce seznam svých opatření na 16 (z velké části se s těmi dřívějšími překrývají). Žalovaný je reprodukuje a vypořádává se s nimi v bodech 195-208 napadeného rozhodnutí. Stručně řečeno, žalovaný označil naprostou většinu opatření pouze za formální, neboť šlo o standardní prověřování obchodního partnera. K tomu dodal, že členství P. M. st. v dozorčí radě OSDK považuje s ohledem na způsob fungování této dozorčí rady za zcela neefektivní. Žalobcovo tvrzení, že množství zlata, s nímž OSDK obchodovala, nepřekračovalo rozsah, který bylo možné v ČR očekávat, označil žalovaný za příliš obecné. A společné sídlo a tím i stejnou místní příslušnost finančního úřadu vyhodnotil žalovaný dokonce jako účelový krok, jehož smyslem spíše bylo zjišťovat informace o daňových řízeních u dodavatele za účelem včasného opuštění pozice v podvodném řetězci.
143. Vedle toho žalovaný konstatoval, že žádné ze svých tvrzených opatření nedoložil žalobce důkazy. V bodě 210 napadeného rozhodnutí navíc žalovaný zdůraznil, že žalobce svá opatření nijak nezpřísnil ani zásadně nerozvinul poté, co se dozvěděl prostřednictvím policejní prohlídky jiných prostor o podezřelých skutečnostech, které obchodování OSDK provázely. Naopak, objemy nakupovaného materiálu s obsahem drahých kovů od OSDK dokonce ještě navýšil. Právě tohoto období se přitom týká napadené rozhodnutí. Krajský soud potvrzuje, že v této situaci žalobcova kontrolní opatření nebyla dostatečná, a to ani ve svém souhrnu, neboť za dostatečná by je bylo možno označit v situaci, kdy by žalobce neměl žádné nebo jen velmi slabé indicie nasvědčující existenci daňového podvodu. Žalobce se však nacházel v situaci, kdy se činnost jeho dodavatele prošetřovala s podezřením na daňový podvod policie. Taková situace si vyžaduje jistě mnohem aktivnější přístup a nelze se spokojit jen se sledováním veřejně dostupných informací, databází či ověřováním identity jednajících osob procesem KYC.
144. Pro úplnost krajský soud podotýká, že sedmnácté opatření uvedené v žalobě (výsledky prověřování ze strany správce daně) nelze již na první pohled za opatření považovat, neboť je nepřijal sám žalobce. Jde spíše o vnější skutečnost, která má zeslabovat význam

objektivních okolností, jež měly žalobce varovat, že se účastní daňového podvodu. Jako takovou ji soud vypořádal v předchozí části tohoto rozsudku.

145. Žalobce dále tvrdí, že žalovaný mu znemožnil unést důkazní břemeno o přijatých opatřeních tím, že odmítl vyslechnout jím navržené svědky. Žalovaný se ale všem důkazním návrhům žalobce podrobně věnoval v bodech 178, 280-281 a 286-293 napadeného rozhodnutí, a to i s přílehlavými odkazy na judikaturu. A krajský soud se s jeho závěry zcela ztotožňuje. Podotýká, že jen někteří z žalobcem navržených svědků měli skutečně vypovídat o tom, že by žalobce přijal nějaká opatření k zamezení své účasti na daňovém podvodu (konkrétně M., B., P. a N.). Ostatní měli spíše prokázat, že činnost žalobce nebyla účelová, ale měla ekonomické opodstatnění, nebo že žalobce neměl žádný důvod domnívat se, že se účastní daňového podvodu. Z důvodu přehlednosti se však krajský soud vyjádří ke všem navrženým svědeckým výpovědím na tomto místě, neboť žalobce na ně taktéž v žalobě poukazuje společně.
146. Stručně řečeno, výslech P. M. st. označil žalovaný za nadbytečný (body 178 a 281 napadeného rozhodnutí). Dozorčí rada OSDK, v níž P. M. st. působil, zřejmě opravdu fungovala tím způsobem, jaký žalobce popsal, tudíž to nebylo třeba prokazovat. Ovšem právě proto, že členové dozorčí rady dostávali jen velmi obecné informace o obchodování OSDK, nebylo možné považovat obsazení postu v této radě svým člověkem za účinné opatření proti žalobcově účasti na daňovém podvodu. To by musel takový člen nejpozději po provedené policejní prohlídce usilovat o změnu zavedené praxe, což se nestalo. Ze stejných důvodů by bylo zbytečné vyslýchat i dalšího člena dozorčí rady OSDK, M. K. (bod 291 napadeného rozhodnutí). I ten by podle svého písemného prohlášení předloženého soudu mohl nanejvýš potvrdit, jak dozorčí rada za běžných okolností fungovala, a že ji nikdo neinformoval o tom, že v prostorách společnosti OSDK proběhla v červnu 2011 policejní prohlídka. Žalobce to však věděl a panu M. st. jako svému zástupci v dozorčí radě to jistě mohl sdělit, a ten z toho měl vyvodit důsledky.
147. Nadbytečný by byl podle žalovaného výslech F. S., který měl jako odborník potvrdit unikátnost zkušební laboratoře společnosti OSDK (bod 286 napadeného rozhodnutí). Za prvé to podle žalovaného není možné prokázat svědeckou výpovědí. Tu musí soud provést určitou korekci názoru žalovaného, protože pokud by byl svědek osobou, která se v daném oboru dobře orientuje (čemuž žalobcem předložené písemné prohlášení tohoto svědka nasvědčuje), bylo by možné uvěřit jeho tvrzení, že jiná laboratoř s akreditací Českého institutu pro akreditaci (ČIA) na analýzy drahých kovů v dané době na trhu v ČR neexistovala. Důležité ale je, že žalovaný dále uvedl, že unikátnost laboratoře nijak nerozporuje. To pochopitelně činí předmětný důkaz nadbytečným. Žalovaný pouze upozornil, že na trhu působila v dané době přinejmenším jedna další společnost disponující laboratoří provádějící analýzy drahých kovů, navíc s dlouhou historickou tradicí (viz též bod 122 napadeného rozhodnutí). Krajský soud k tomu dodává, že žalobce nevysvětlil, proč by pro něj technologické vybavení laboratoře OSDK včetně její akreditace ČIA mělo být natolik nenahraditelné, že by jej nutilo navázat obchodní spolupráci právě jen s OSDK a bránilo mu přerušit s touto společností obchodní styky dokonce i tehdy, když měl silné signály o tom, že se tím může podílet na daňovém podvodu.
148. M. H. měl jako jednatel společnosti Daim osvětlit, jak probíhala její obchodní činnost a vyvrátit tak závěry žalovaného o tom, jak fungovaly korporace na pozici A v daných obchodních řetězcích. Žalovaný správně zhodnotil, že doposud shromážděné důkazy o činnosti a podezřelých rysech těchto společností tvoří přesvědčivý celek (bod 287

napadeného rozhodnutí). Šlo o informace z veřejně dostupných zdrojů, z obchodního rejstříku, od bank a z vnitřních systémů daňové správy. V neposlední řadě je třeba zmínit, že žalovaný už v řízení vyslechl M. P. a F. Z., kteří byli jednatelem celkem pěti společností na pozici A (přímí dodavatelé OSDK), a J. P., který vystupoval a jednal za několik různých korporací na pozici B (tj. dodavatelů korporací na pozici A). Jejich výpovědi se v řadě věcí shodovaly a korespondovaly i s dalšími dosud shromážděnými důkazy. Tyto důkazy se tudíž navzájem podporují a společně vytvářejí ucelený a věrohodný obraz reality. Výpověď navrženého svědka by tak závěry žalovaného nemohla zvrátit, i kdyby snad jako jediný vypovídal odlišně a v žalobcův prospěch (jeho prohlášení žalobce k žalobě nepřipojil). S ohledem na důkazní stav by tedy i tento výslech byl nadbytečný.

149. Žalobce navrhoval výslech zástupců svých zahraničních odběratelů (K. K., U. Z., M. S., F. S.) aby potvrdili, že pro jejich společnosti byla slitina nízkoryzostního zlata využitelná. To by bylo nadbytečné, protože žalovaný to nezpochybňuje (bod 288 napadeného rozhodnutí). Stejně tak by bylo zbytečné vyslýchat znalkyni R. S., neboť její znalecký posudek žalovaný jako důkaz nepoužil a nic z něj nedovozoval (tamtéž, ostatně není zmíněn ani v *Seznámení*).
150. Vyslýchat L. Z., jednatele žalobcova obchodního partnera, který nebyl do nyní řešených transakcí nijak zapojen, navrhoval žalobce proto, aby osvětlil, jak funguje trh s drahými kovy. Žalovaný správně vyhodnotil, že taková výpověď by byla pro řízení naprosto bez významu (bod 289 napadeného rozhodnutí). Ani prohlášení pana Z. předložené v soudním řízení nenasvědčuje tomu, že by šlo o informace relevantní pro řízení. Vyjadřuje se totiž zejména k tomu, v jakých objemech je nutno obchodovat se zlatem, aby se to s ohledem na výši marže vyplatilo. Vysoké objemy obchodů však žalovaný žalobci nekladl k tíži. Dále pan Z. popisuje, jaké vybavení by bylo potřebné pro vstup na trh s nízkoryzostními slitky drahých kovů, což také v dané věci nebylo předmětem jakéhokoliv sporu.
151. Bezúčelné by bylo vyslýchat V. P. a V. P. V odvolacím řízení žalobce dokonce ani nevysvětlil, jaký mají tyto osoby vztah k případu nebo k jeho aktérům (bod 290 napadeného rozhodnutí). Z prohlášení pana P. předloženého soudu vyplynulo, že by mělo jít o bývalého žalobcova zaměstnance. Měl potvrdit, že se podílel na praktickém uplatňování těch opatření, jejichž přijetí sice žalobce podle žalovaného nedoložil, ale přesto je žalovaný věcně zhodnotil a považoval za nedostačující. V této situaci by potvrzení jejich realizace svědkem nemohlo vnést do případu nic nového. Ani v soudním řízení pak žalobce nesdělil nic bližšího k osobě pana P. Stejně tak nevysvětlil, jak by měl souviset IT systém společnosti OSDK s objektivními okolnostmi či žalobcem přijatými opatřeními proti účasti na podvodu. Nezavdal tak ani soudu důvod, aby tohoto svědka vyslýchal, neboť není zřejmé, co relevantního pro posouzení věci by se tím mohlo objasnit.
152. L. B. nemohl být slyšen jako svědek jednoduše proto, že jde o předsedu žalobcova představenstva. Nikoliv tudíž o osobu třetí, jež by mohla podat nezávislé svědectví o žalobcových kontrolních opatřeních (bod 290 napadeného rozhodnutí). Své vyjádření mohl podat kdykoliv v průběhu řízení jako statutární orgán žalobce. A navíc skutečnosti, o nichž měl vypovídat, jsou zčásti bez významu (žalovaný nic nedovozoval z činnosti společnosti Fine Gold Investment, na níž se žalobce podílel), zčásti nesporné (žalovaný nezpochybnil, že žalobce prováděl ta preventivní opatření, která popsal, jen je shledal nedostatečnými).
153. O K. N. žalobce v odvolacím řízení tvrdil, že jeho výslech má doložit činnost dozorců rady OSDK. Jako takový jej žalovaný odmítl jako nadbytečný (bod 291 napadeného

rozhodnutí). Prostudováním žaloby a svědkova písemného prohlášení předloženého v soudním řízení soud zjistil, že ve skutečnosti šlo o žalobce právního poradce. Měl potvrdit, že skutečně žalobce ujistil, že s ohledem na presumpci nevinny může i po provedené policejní prohlídce se společností OSDK nadále obchodovat. K tomu soud podotýká, že ani to žalovaný v napadeném rozhodnutí nijak nerozporoval. Proto by uvedená svědecká výpověď byla nadbytečná a neprováděl ji tudíž ani soud. K tomu je třeba říci, že i když se žalobce radil s odborníkem či odborníky o tom, jak má v dané situaci dále postupovat, udělená špatná rada, kterou se rozhodl následovat, jej nikterak nemůže vyvinut z toho, že se účastnil na daňovém podvodu a navzdory silným signálům nepřijal dostatečná opatření, aby tomu předešel.

154. Odmítnuté výslechy dalších svědků žalobce v žalobě výslovně nezmiňuje, proto krajský soud již jen stručně odkazuje na důvody pro jejich odmítnutí, které žalovaný vyjevil v bodech 280 a 292-293 napadeného rozhodnutí.
155. Se žalobní námitkou, že žalobce neměl dostatečnou možnost se v odvolacím řízení vyjádřit, zejména uvést, jaká opatření přijal, a navrhnout o jejich realizaci důkazy, se žalovaný jasně a přiléhavě vypořádal v bodech 283-284 napadeného rozhodnutí. Především je nutno říci, že veškerá opatření, jež by žalobce mohl uvádět na svou obranu, by musela být přijata v minulosti (nejpozději v době, kdy předmětné obchody s drahými kovy probíhaly). Jen těžko si tak lze představit, že by žalobce mohl „vytáhnout z rukávu“ nějaká další dosud nezmíněná opatření poté, co by jej odvolací orgán nejprve seznámil s tím, že první a druhý krok testu účasti na daňovém podvodu považuje za splněný.
156. I kdyby si ale žalobce „vzpomněl“ na nějaké další opatření, jež v minulosti přijal, až v reakci na objektivní okolnosti, jež podle daňové správy svědčily o jeho zlé víře, měl na takové rozpominání a uplatňování dalších skutečností a důkazů dostatek času. Své komplexní právní hodnocení celého případu mu žalovaný podrobně popsal v *Seznámení* podle § 115 odst. 2 daňového řádu, které jeho zástupkyni doručil dne 23. 3. 2020. Ta požádala o prodloužení lhůty k vyjádření o 60 dnů. Vyhovět jí sice žalovaný nemohl (lhůta je podle zákona propadná), ale v písemnosti doručené zástupkyni dne 2. 4. 2020 jí sdělil, že s vydáním odvolacího rozhodnutí po požadovanou dobu posečká a k případnému doplnění přihlédne. K žádnému zkrácení žalobcových procesních práv tak evidentně nedošlo.
157. Konečně namítá-li žalobce, že žalovaný nevysvětlil, jaká opatření proti své účasti na daňovém podvodu měl přijmout, aby je bylo možno hodnotit jako dostatečná, takovou povinnost orgány daňové správy nemají (rozsudek NSS ze dne 28. 1. 2016, čj. 4 Afs 233/2015-47, *MPM Invest*, bod 66). Daňová správa v nynější věci unesla své důkazní břemeno a prokázala, že žalobce o daňovém podvodu měl a mohl vědět. Byl to poté žalobce, kdo se mohl „vyvinut“, kdyby prokázal přijetí dostatečných opatření. Daňová správa však zcela správně celou sadu aktivit, na které žalobce poukazoval, vyhodnotila jako zcela standardní prověřování obchodního partnera v běžném obchodním styku. Přinejmenším to jistě platí v oboru, kde se žalobce pohyboval, a u objemů drahého kovu, s nimiž obchodoval. Přijatá opatření naprosto neodpovídala závažnosti informací, jež měl žalobce k dispozici.
158. Žalobce se svou poslední námitkou zřejmě snaží vyvolat dojem, že není představitelné, co víc by byl býval ještě mohl udělat. Taková snaha je zcela zavádějící. Žalobce měl výše popsané informace o policejním vyšetřování svého obchodního partnera. Přesto se choval zcela lehkomyšlně – přerušil s ním obchodování pouze na velmi krátkou dobu, netrval

na tom, aby OSDK odkryla síť svých dodavatelů, ani od ní nežádal žádné vysvětlení ke skutečnostem zjištěným během policejní prohlídky, které nasvědčovaly tomu, že mezi OSDK a jejími dodavateli panují nestandardní vztahy (že OSDK zřejmě vykonává řadu činností i za své obchodní partnery). Tyto příklady možných opatření uvádí krajský soud pouze hypoteticky a bez toho, že by hodnotil, zda by kterýkoliv z těchto kroků sám či ve spojení s dalšími postačoval k tomu, aby žalobce prokázal upřímnou snahu vyhnout se své účasti na daňovém podvodu.

Procesní výtky nejsou důvodné

159. Žalobce se ve svých procesních námitkách držel ve velmi obecné rovině. V podstatě jen stručně zopakoval výtky, které vůči postupu orgánů daňové správy vznesl již v odvolacím řízení. Ostatně již ve svém předchozím zrušujícím rozsudku v bodě 280 krajský soud konstatoval, že žalobce své námitky stran vedení spisu a nahlížení do něj a stran ukončení daňové kontroly blíže nespécifikoval, nepodložil a nespojil s žádnou konkrétní újmou na právech, která mu z toho měla vzejít. Na tom se ani nyní nic nezměnilo. Jelikož žalovaný na výhrady žalobce v napadeném rozhodnutí reagoval a žalobce se ani nepokouší s ním jakkoliv polemizovat, postačí říci, že soud se s důvody žalovaného ztotožnil. Krátce nyní vysvětlí, v čem spočívaly.
160. Pokud jde o vedení spisu, žalovaný v bodech 261-265 napadeného rozhodnutí vyvrátil tvrzení žalobce, že by snad ve spise chyběly výsledky některých dožádání místně příslušných správců daně k některým dodavatelům OSDK. Uznal některé nedostatky ve vedení spisu finančního úřadu (nesedící počty stran a příloh), avšak ty podle něj nemohly mít vliv na zákonnost prvostupňových rozhodnutí, neboť žalobce prakticky veškeré podklady řízení obdržel na CD při ústním jednání dne 30. 1. 2015. Podrobně a důkladně pak vypořádal jednu po druhé žalobcovy minuciózní námitky vůči jednotlivým chybám ve spise.
161. Co se týká nahlížení do spisu, v bodě 295 napadeného rozhodnutí žalovaný vysvětluje, že skutečně vedl listiny, jimiž prostřednictvím finančního úřadu doplňoval odvolací řízení, po určitou dobu ve vyhledávací části spisu. Odtud je však po ukončení doplňování přeřadil do veřejné části spisu a žalobcově advokátce je předal na dvou DVD při nahlížení do spisu dne 25. 5. 2020. Je pravda, že na její žádost, aby jednoznačně přiřadil jednotlivé soubory obsažené na DVD nosiči k jednotlivým listinám obsaženým ve spisu, nebyl schopen bezprostředně na jednání reagovat, avšak hned druhého dne jí zaslal písemné vysvětlení klíče k přiřazení jednotlivých písemností. Spolu s touto písemností doplnil i dva dokumenty, které bylo potřeba nejprve anonymizovat, a Stanovisko prvostupňového orgánu k doplněnému řízení, čímž byl souhrn poskytnutých listin kompletní.
162. Pokud jde o nahlížení do spisu OSDK, v bodě 255 napadeného rozhodnutí se žalovaný odvolal na své sdělení ze dne 12. 8. 2015, kde se s žádostí žalobce o toto nahlížení vypořádal. Stručně řečeno, žalovaný vycházel pouze z těch důkazů, který byly obsaženy ve spise samotného žalobce, přičemž není zřejmé, jak by mohlo jeho právní pozici zlepšit nahlížení do daňového spisu jeho dodavatele. Případné vědomosti správních orgánů o trestních řízeních vedených s osobami spojenými s OSDK (o čemž chtěl žalobce ve spise OSDK nalézt důkazy), nehrály v posouzení věci žádnou roli, jak už soud vysvětlil výše.
163. Žalovaný také v bodech 276-278 jednoduše a srozumitelně vysvětlil, že úkony, které prováděl finanční úřad před zahájením daňové kontroly, nebyly daňovou kontrolou ani

ve formálním, ani v materiálním smyslu. Formálně šlo o vyhledávací činnost (ve formě místního šetření) a o postup k odstranění pochybností. Materiálně, jak už bylo uvedeno výše, finanční úřad těmito operativními úkony v době od května 2010 do září 2013 (kdy zahájil první daňovou kontrolu za zdaňovací období květen 2013) prověřoval pouze to, zda žalobce a jeho dodavatel splnili formální a hmotněprávní podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH (tedy zda mají potřebné doklady, zda se obchodní transakce fakticky uskutečnily a zda souvisely s jejich ekonomickou činností). Daňovou kontrolu zahájil finanční úřad poté, co pojal podezření, že by mohlo jít o daňový podvod, což vyžadovalo rozsáhlejší dokazování.

164. Ke způsobu ukončení daňové kontroly se žalovaný podrobně vyslovil v bodech 212-217 a 234-236 napadeného rozhodnutí, kde zodpověděl všechny žalobcovy výtky (jež ostatně v žalobě ani zopakovány nejsou). Žalovaný vysvětlil, proč považuje způsob projednání zprávy o daňové kontrole za zákonný a lhůtu k vyjádření k výsledku kontrolního zjištění za dostatečnou. Zdůraznil, že finanční úřad akceptoval všech pět postupně zasílaných žalobcových vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, takže mu rozhodně neupřel právo se k výsledkům daňové kontroly vyjádřit.
165. K žalobcovým krátkým polemikám s jednotlivými body napadeného rozhodnutí se soud vyjádří pouze výběrově. Na řadu z nich již odpověděl výše, když se vypořádal s přezkoumatelností napadeného rozhodnutí, s existencí daňového podvodu, s objektivními okolnostmi, s přijatými opatřeními a s neprovedenými důkazy.
166. Žalobce vyčítá žalovanému, že mu podsouvá zlé úmysly. Dokonce i krajský soud musí ovšem konstatovat, že některé okolnosti tohoto případu budí dojem, že žalobce o svém zapojení do podvodu dobře věděl a že spíše než opatření, aby tomu předešel, činil opatření, aby se včas dozvěděl o tom, že se na podvod přišlo. O dobré vůli žalobce má prý svědčit to, že se své obchody se zlatem nesnažil před daňovou správou utajovat, ale o prvním dodání zlata ji sám aktivně informoval. To ovšem těžko může o čemkoliv vypovídat. Vždyť k završení daňového podvodu bylo třeba nárokovat u státu nadměrný odpočet DPH z dodaného zboží. Důkazů pro jednoznačný závěr o žalobcově vědomé účasti na daňovém podvodu každopádně není dostatek. Ale pro nevědomou účast postačují zcela nepochybně.
167. Dále žalobce tvrdí, že žalovaný nepopsal, co rozumí běžnou obchodní transakcí, a nedoložil, v čem vztah žalobce a jeho dodavatele vybočoval z běžných mezí. Žalovaný ovšem odlišnost mezi obvyklým výkonem podnikání a nestandardními transakcemi, k nimž docházelo v nynějších podvodných řetězcích, popsal v napadeném rozhodnutí např. v bodech 95 (namísto rovnocenného vztahu dvou podnikatelů rozhodovala jedna smluvní strana při uzavírání obchodů za obě smluvní strany) či 108 (namísto kontinuálního výkonu podnikatelské činnosti deklarovaly některé společnosti zdanitelná plnění jen v těch obdobích, kdy se zapojily do podvodných řetězců). O nestandardních vztazích mezi žalobcem a jeho dodavatelem pak svědčí zejména žalobcova mimořádná zdrženlivost, ba pasivita, pokud jde o využívání nástrojů k získávání informací o původu dodávané komodity a jejich dodavatelích. Ta se projevila hned na dvou frontách (dozorčí rada a smluvní závazek), jak soud výše popsal.
168. A konečně, v bodě 244 napadeného rozhodnutí se o žádné závislosti žalobce na výplatách nadměrných odpočtů DPH nehovoří. A rozhodně, i kdyby se snad tato dílčí úvaha objevila na jiném místě, na ní žalovaný nezakládal své závěry. Objektivní okolnosti, ať již ty, jež svědčily o existenci podvodu, tak i ty, jež měly žalobce varovat, vyvěraly ze zcela jiných

zdrojů. Ekonomický model žalobcovy činnosti žalovaný za takovou objektivní okolnost nepovažoval.

VI. Závěr a náklady řízení

169. Krajský soud uzavírá, že žalovaný ve svém druhém odvolacím rozhodnutí již přezkoumatelně a přesvědčivě zdůvodnil, že žalobce se účastnil daňového podvodu. Některé dílčí okolnosti dokonce nasvědčují tomu, že se tak mohlo stát vědomě a záměrně. Není jich dostatek k tomu, aby bylo možné mít tuto skutkovou verzi za prokázanou, nicméně žalobci lze rozhodně vytknout, že o existenci daňového podvodu vědět měl a mohl. O tom soud nemá nejmenší pochybnost. Žalobcova opatření, jimiž prověřoval svého obchodního partnera a dodávané plnění, by snad mohla být hodnocena jako dostatečná na počátku celého obchodování, a dále pak v jeho průběhu, dokud se jevíly okolnosti tohoto obchodování jako standardní. Avšak poté, co se žalobce dozvěděl o policejním vyšetřování daňového podvodu zahrnujícím i aktivity jeho dodavatele, již měl být mnohem ostražitější. Měl aktivně využít všech možností, které se mu skýtaly, aby zjistil informace o původu obchodovaného zboží a o vztazích svého dodavatele s jeho obchodními partnery. To zjevně neučinil, ačkoliv k tomu měl vytvořeny předpoklady v podobě smluvních ujednání zaručujících poskytování informací a v podobě členství jednatelova otce v dozorčí radě žalobcova dodavatele. Po právu mu tak daňová správa odepřela nárok na nadměrné odpočty DPH z důvodu účasti na daňovém podvodu.
170. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu těch nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který úspěch ve věci neměl. Žalobce před soudem neuspěl (soud žalobu zamítl jako nedůvodnou), proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu by jinak – jakožto úspěšnému účastníkovi řízení – právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, s ohledem na judikaturu Nejvyššího správního soudu mu je však nelze přiznat, neboť nepřesahují rámec jeho běžné úřední činnosti (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 3. 2015, čj. 7 Afs 11/2014 - 47, č. 3228/2015 Sb. NSS).

Poučení:

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

Brno 12. 10. 2023

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu