



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně senátu Lenky Oulíkové a soudců Martiny Kotouček Mikoláškové a Miroslava Makajeva ve věci

žalobkyně: **SAFINA, a.s.**, IČO 03214257,
sídlem Vídeňská 104, 252 42 Vestec,
zastoupená advokátem JUDr. Martinem Bohuslavem,
sídlem Italská 2581/67, Praha,

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 10. 2021, č. j. 40636/21/5300-22442-712600,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 10. 2021, č. j. 40636/21/5300-22442-712600, se ruší v části, kterou bylo zamítnuto odvolání a potvrzeno rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu ze dne 12. 11. 2018, č. j. 179947/18/4200-11772-507706, č. j. 180055/18/4200-11772-507706, č. j. 180191/18/4200-11772-507706, č. j. 180208/18/4200-11772-507706, č. j. 180271/18/4200-11772-507706, č. j. 180297/18/4200-11772-507706, č. j. 180314/18/4200-11772-507706, a č. j. 180408/18/4200-11772-507706, a věc se v tomto rozsahu vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Ve zbylém rozsahu se žaloba zamítá.

III. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 35 036,50 Kč k rukám JUDr. Martina Bohuslava, advokáta, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobkyni byla za zdaňovací období leden 2015 až srpen 2015 a zdaňovací období 1. 9. 2015 až 29. 9. 2015 platebními výměry vyměřena (za některá zdaňovací období doměřena) daň z přidané hodnoty a současně za zdaňovací období leden a červen 2015 uložena povinnost zaplatit penále. Žalobkyni nebyl přiznán jí uplatněný nárok na odpočet DPH, který uplatnila z přijatých plnění od svých dodavatelů VITARO, spol. s r.o. (dále jen „VITARO“), Wlaxiv International s.r.o. (dále jen „Wlaxiv“), JAPANETWORK s.r.o. (dále jen „JAPANETWORK“), Tiran Trade s.r.o. (dále jen „Tiran Trade“), 4 TARGET SERVICES OF TRADE s.r.o. (dále jen „4 TARGET“), CIRCLE PARTNER s.r.o. (dále jen „CIRCLE PARTNER“), LAFFERA GROUP s.r.o. (dále jen „LAFFERA“) a WISDOM TEAM s.r.o. (dále jen „WISDOM“). Předmětem těchto plnění byl materiál s obsahem drahých kovů (stříbrný granulát, platina, palladium, rhodium). Žalobkyně podala proti platebním výměrům odvolání, které žalovaný zamítl a výměry potvrdil. V souladu se závěry správce daně neuznání nároku na odpočet DPH zdůvodnil tím, že přestože žalobkyně splnila formální i hmotněprávní podmínky pro vznik nároku na odpočet daně ze zmíněných plnění, byly zjištěny objektivní skutečnosti (např. nestandardní smluvní partner, nestandardní obchodní podmínky a příliš nízká srážka z ceny drahých kovů atd.), ze kterých měla žalobkyně poznat, že u článků dodavatelských řetězců dochází k podvodům na DPH.
2. Soud se zabýval tím, zda žalovaný prokázal, že žalobkyně mohla a měla vědět, že se podílí na podvodech na DPH, zda žalobkyně přijala dostatečná opatření proti případnému zapojení do podvodů a zda je dostatečně vyhodnocovala, a zda se lhůta ke stanovení daně stavěla v důsledku mezinárodních dožádání, nebo zda právo stanovit daň zaniklo.

Podstata žalobních bodů

3. Žalobkyně namítala, že napadené rozhodnutí bylo vydáno po uplynutí lhůty ke stanovení daně, protože mezinárodní dožádání nebyla účelná.
4. Dále namítala, že žalovaný neprokázal existenci podvodu v plném rozsahu v každém dílčím obchodním řetězci a že k okamžiku vydání napadeného rozhodnutí chyběla v řetězcích podvodně neuhrazená daň. V řetězci s dodavatelem VITARO není ohrožena neutralita DPH. Správce daně rozhodl o posečkání s úhradou daně u VITARO, která daň uhradila nebo ji uhradí po skončení soudního řízení, ve kterém se brání odepření nároku na odpočet DPH.
5. Rovněž namítala, že žalovaný neprokázal, že žalobkyně měla a mohla vědět, že jsou obchody zatíženy podvodem na DPH. Žalovaný dovozoval vědomost žalobkyně o účasti na podvodu z podezřele nízkých výkupních cen. Žalobkyně drahé kovy pořídila na sekundárním trhu. Žalovaný však porovnával nákupní ceny na sekundárním trhu s cenami na primárním trhu, kde fungují zcela jiná pravidla, která žalobkyně prokázala například znaleckým posudkem. Na sekundárním trhu působí menší neregulovaní obchodníci, kteří nemají možnost prodávat přímo velkým afineriím nebo výrobcům, a kde se nakupuje zboží bez ověřeného

původu s dodatečnými náklady na zpracování a testování. Na primárním trhu se nakupuje od velkých dodavatelů s ověřeným původem zboží a velkých objemech. Žalovaný poroto srovnával dva odlišné a neporovnatelné trhy. Dovožoval účast žalobkyně na podvodu, protože některé její obchodní podmínky byly shodné s některými obchodními podmínkami jiných společností, které byly údajně zapojeny do jiných podvodů na DPH. Žalobkyně vytýkala žalovanému, že nezjišťoval běžnou obchodní praxi na sekundárním trhu, kde se uskutečnily prověřované obchody, ale sbíral informace o trhu primárním. Žalovaný ze zjištěných informací vybíral pouze ty, které podporovaly závěr o účasti žalobkyně na podvodu. Vedl dokazování neobjektivně a zcela selektivně s cílem doměřit chybějící daň. Nezdůvodnil, proč jsou obecné informace o obchodu s drahými kovy významné pro správné určení DPH.

6. Žalobkyně považovala svoji obchodní praxi za standardní. Zejména u dlouhodobého dodavatele VITARO není zřejmé, z čeho měla dovodit, že se účastní podvodu. Žalobkyně není s VITARO nestandardně personálně propojená. VITARO není označena za nespolehlivého plátce a vede soudní spor o tom, zda se účastnila podvodu. I správce daně ji považoval za spolehlivého plátce, protože jí posečkal s úhradou daně. Rovněž zpráva o daňové kontrole za zdaňovací období leden 2008 až červen 2009 nevypovídá nic o zapojení žalobkyně do podvodů, a to v tomto období žalobkyně s VITARO již obchodovala. Vědomost o zapojení do podvodu bylo třeba posuzovat z hlediska nového vedení společnosti. To si nechalo vypracovat zprávu Due Diligence, která neodhalila žádná daňová rizika.
7. Žalovaný nesprávně posoudil dostatečnost přijatých opatření žalobkyně. Opatření bagatelizuje tím, že žalobkyně nevyhodnocovala vztahy a nenabyla podezření ve vztahu k dodavatelům. Žalovaný však toto své hodnocení zakládá na zásadách fungování primárního trhu. Žádná ze zjištěných okolností, které jsou na sekundárním trhu zcela běžné, nenasvědčuje tomu, že byly transakce zatíženy podvodem.
8. Žalobkyně správci daně a žalovanému vytýkala i procesní pochybení, zejména to, že vedli dokazování tendenčním způsobem, nevyslechli navržené osoby a také to, že žalovaný nezohlednil a dostatečně odborně nezpochybnil žalobkyní předložený znalecký posudek týkající se obvyklosti ujednaných cen drahých kovů. Současně byl správce daně povinen před zahájením daňových kontrol za zdaňovací období leden a červen 2015 vyzvat žalobkyni k podání dodatečných daňových přiznání, protože disponoval informacemi, že žalobkyni bude doměřena daň.

Podstatný obsah vyjádření žalovaného

9. Žalovaný s žalobou nesouhlasil a navrhl její zamítnutí. Námitky žalobkyně považoval za nedůvodné. Konstatoval, že nedošlo k prekluzi práva stanovit daň. Mezinárodní dožádání považoval za účelná a řádně zdůvodněná. Popsal vliv mezinárodních dožádání na běh lhůt pro stanovení daně. V reakci na odvolání a judikaturu bylo potřeba porovnat činnost žalobkyně s jinými subjekty a zjistit jejich běžnou obchodní činnost. Žalovaný zjišťoval informace u subjektů zapojených a u subjektů nezapojených do podvodů na DPH. Získané informace poté porovnal s činností žalobkyně.
10. Žalovaný u žalobkyně zjistil a prokázal celou řadu objektivních a nestandardních okolností, na jejichž základě dospěl k závěru, že žalobkyně mohla a měla vědět, že se účastní podvodů na DPH. Tvrzení žalobkyně o novém vedení a vlastnické struktuře společnosti nemá za následek nevědomost o účasti na podvodu.

11. Žalovaný v každém řetězci prodeje zboží identifikoval chybějící daň a popsal, z jakých podkladů vycházel. U dodavatele žalobkyně VITARO byla ukončena daňová kontrola později než u žalobkyně. Přesto ověřil, že této společnosti byly potvrzeny dodatečné platební výměry na chybějící daň. Ani posečkání s úhradou daně u VITARO existenci chybějící daně nevyvrátilo.
12. K tvrzení žalobkyně o existenci dvou trhů žalovaný uvedl, že k rozdělení přihlédl i správce daně. Žalobkyně rozdíl mezi trhy přeceňuje, přičemž toto dělení v praxi postrádá pro žalobkyni význam. Mezi oběma trhy nepanují takové rozdíly, neboť se jedná o nákup a prodej drahých kovů s tím rozdílem, že některé společnosti drahé kovy zpracovávají či figurují na burze cenných kovů. Reálným rozdílem mezi trhy je pro žalobkyni to, že subjektům působícím výhradně na sekundárním trhu může nabídnout horší podmínky v podobě vyšší srážky, protože své zboží nemohou prodat jinde. Bylo proto nutné zkoumat vždy konkrétní okolnosti daného obchodu. Závěr o zapojení žalobkyně do podvodu nebyl dán tím, že se podmínky u různých dodavatelů mohly lišit, ale z individuálně identifikovaných objektivních nestandardností (znaků), na jejichž základě žalobkyně, pokud by postupovala s náležitou obezřetností, měla pojmout pochyby o smyslu transakcí a o možném zapojení do podvodu. Správce daně i žalovaný s rozdělením trhu pracovali, což žalobkyně přehlíží. Ani skutečnost, že převážnou většinu dodání zboží uskutečnil dlouholetý dodavatel žalobkyně VITARO, zapojení do daňového podvodu nevyvrací. VITARO byla zapojena do podvodu na DPH a mezi společnostmi existovalo personální propojení. Srážky z burzovních cen, které žalobkyně ujednala s prověřovanými dodavateli, byly nestandardně nízké.
13. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí náležitě vypořádal i se znaleckým posudkem, který předložila žalobkyně. Znalce v řízení vyslechl. Posudek obsahuje četné vady. Proto neosvědčil, že žalobkyně nakupovala drahé kovy za standardní ceny. Ani smlouva uzavřená s Úřadem pro zastupování státu ve věcech majetkových (dále jen „ÚZSVM“), ve které je sjednaná stejně vysoká srážka z ceny jako u prověřovaných obchodů, nevyvrací zjištěné nestandardnosti. Jediná a svou povahou ojedinělá transakce nemůže vyvrátit řadu nesrovnalostí u jiných obchodů. Nadto ÚZSVM nelze porovnávat s podnikatelskými subjekty, protože jeho hlavním cílem nebylo dosažení zisku, ale zpeněžení drahých kovů z trestné činnosti.
14. Žalobkyně přijala nedostatečná opatření proti případnému zapojení do daňových podvodů. Především je nedostatečně vyhodnocovala.
15. Žalovaný ani správce daně se nedopustili procesních pochybení. V řízení nebylo třeba žalobkyni navržené svědky vyslýchat, což žalovaný v napadeném rozhodnutí vysvětlil. Doplnil, že daňový řád výslovně nepočítá s výslechem bývalého člena statutárního orgánu právnické osoby. Správce daně před zahájením daňových kontrol za zdaňovací období leden a červen 2015 nedisponoval informacemi, z nichž by plynul předpoklad doměření daně. V té době ještě nebyl podvod na dani prokázán. Správce daně navíc nevěděl, zda žalobkyně věděla nebo mohla vědět o zapojení do podvodu.

Jednání před soudem

16. Při jednání konaném dne 22. 11. 2024 setrvali účastníci na svých procesních návrzích. Zástupkyně žalobkyně nejprve popsal význam žalobkyně na trhu s drahými kovy, následně podrobně rekapitulovala uplatněné žalobní body, přičemž ve vztahu k námitce neúčelnosti mezinárodních dožádání doplnila i odkazy na judikaturu Nejvyššího správního soudu (dále

„NSS“). Dále zpochybnila závěry o tom, že by žalobkyně měla povědomí o účasti na podvodu a v poslední části se podrobně věnovala námitkám ohledně procesních pochybení správce daně. Žalovaný poukázal na to, že v podrobné rekapitulaci zástupkyně žalobkyně neuvedla žádné nové skutečnosti ani argumenty. K délce trvání daňového řízení uvedl, že jde sice o politováníhodnou situaci, avšak nemá to za následek nezákonnost rozhodnutí.

17. Soud provedl důkaz čestným prohlášením D. B. ze dne 21. 12. 2021 tak, že celé prohlášení bylo přečteno. Dále provedl soud důkaz třemi mezinárodními dožádáními ze dne 6. 3. 2017 s tím, že byly přečteny toliko anonymizované otázky položené zahraničním správcům daně. Soud před provedením důkazu sdělil, že má za to, že nemůže dojít k ohrožení účelu správy daní ani k dotčení práv třetích osob a následně si vyžádal stanovisko zmocněného pracovníka žalovaného, který s provedením důkazu vyjádřil výslovný souhlas. Soud poučil účastníky o tom, že se mezinárodní dožádání ze dne 6. 3. 2017 včetně příloh nachází ve vyloučené části spisu ve smyslu § 45 odst. 3 s. ř. s.
18. Soud neprovedl jako důkaz zbývající listiny, které navrhla žalobkyně v žalobě, neboť jsou součástí daňového spisu, jehož obsah není předmětem dokazování (srov. např. rozsudek NSS ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS). Soud pro nadbytečnost jako důkaz neprovedl výpis z obchodního rejstříku právní předchůdkyně žalobkyně a zápis ze zasedání představenstva navržený v triplice, protože nebylo sporu, kdy došlo ke změně ve vedení právní předchůdkyně žalobkyně, a současně tyto skutečnosti vyplývají z obsahu správního spisu, zároveň účastníci učinili při jednání nesporným období působení pana B. u žalobkyně na pozici jednatele (den vzniku funkce 10. 10. 2014 a den zániku funkce 30. 9. 2015), předsedy představenstva (den vzniku funkce a členství 30. 9. 2015 a den zániku funkce 17. 11. 2015) a místopředsedy představenstva (den vzniku funkce a členství 17. 11. 2015, den zániku funkce a členství 21. 12. 2017).

Splnění procesních podmínek, přípustnost a rozsah soudního přezkumu

19. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a splňuje i všechny ostatní formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou. Soud vycházel při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), přičemž napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Dospěl k závěru, že žaloba je z části důvodná.

Posouzení věci soudem

20. Úvodem soud považuje za nutné zdůraznit, že přezkum napadeného rozhodnutí v soudním řízení správním je ovládán dispoziční zásadou. Je na žalobci, aby v žalobních bodech přesně vymezil, proč považuje napadené rozhodnutí za nezákonné. Soudu nepřísluší, aby za žalobce cokoli aktivně domýšlel a stavěl se tak do role jeho advokáta (srov. rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS). Míra precizace žalobních bodů do značné míry předurčuje, zda a jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. To platí zvláště v právu daňovém, pro které je typický zpravidla větší rozsah provedení dokazování. Žaloba, až na pár výjimek, obsahuje spíše obecná tvrzení a nikoliv argumentaci, která by se uceleně zabývala vyvracením závěrů žalovaného. Lze připomenout závěry usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005-58, č. 835/2006 Sb. NSS, že „[l]íčení skutkových okolností nemůže být toliko typovou charakteristikou určitých ‚obvyklých‘ nezákonností, nýbrž zcela jasně individualizovaným, a tedy

od charakteristiky jiných konkrétních skutkových dějů či okolností jednoznačně odlišitelným popisem. Žalobce je povinen vylíčit, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl žalovaný vůči němu dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž je povinen ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnosti. Právní náhled na věc se přitom nemůže spokojit toliko s obecnými odkazy na určitá ustanovení zákona bez souvislosti se skutkovými výtkami.“ Soud proto vycházel ze zásady, že provedené důkazy musí ve svém souhrnu vytvářet jednotný a logicky bezrozporný celek. Žalobní argumentace postavená pouze na dílčích výtkách vůči závěrům žalovaného proto musí být alespoň v jedné dílčí výtce natolik silná, aby dokázala zpochybnit logickou soudržnost ostatních skutkových závěrů žalovaného a tím soud přesvědčit o tom, že žalovaný hodnotil provedené důkazy nesprávně.

I. Účelnost mezinárodních dožádání a jejich vliv na lhůtu ke stanovení daně

21. Mezinárodní dožádání je úkonem, který staví běh lhůty ke stanovení daně. K tomu, aby tuto lhůtu stavělo, je třeba, aby souviselo s daným daňovým řízením, a musí být důvodné a účelné. NSS v rozsudku ze dne 23. 8. 2022, č. j. 3 Afs 24/2021-75, bod 31, shrnul podmínky, které je třeba při posuzování účelnosti mezinárodního dožádání vzít v potaz. Jsou jimi a) objektivní potřeba mezinárodní spolupráce, tj. že správce daně nemohl příslušné informace či důkazy získat vlastní činností; b) informace či důkazy požadované v rámci mezinárodní spolupráce nesmějí být zjevně nadbytečné, musejí se týkat podstatných skutkových okolností; c) úspěšnost žádosti o mezinárodní spolupráci není rozhodující. Tyto faktory nelze vnímat jako jakýsi všeobjímající algoritmus přezkumu účelnosti mezinárodního dožádání při správě daní pro účely stavění lhůty pro stanovení daně, jsou však přehlednou reflexí judikatury vztahující se k účelnosti mezinárodních dožádání (viz rozsudek NSS ze dne 25. 7. 2023, č. j. 4 Afs 48/2023, bod 31, a tam citovanou judikaturu).
22. Aby mezinárodní dožádání mělo za účinek stavění prekluzivní lhůty ke stanovení daně, musí mít věcnou souvislost s posuzovanou věcí a musí být dána potřeba mezinárodního dožádání pro posouzení případu. V žádosti o mezinárodní spolupráci musí daňové orgány položit takové otázky, které ze své povahy mohou přinést odpověď na podstatné okolnosti věci. (viz rozsudek NSS ze dne 26. 11. 2020, č. j. 10 Afs 228/2019-53). Pokud je zjevné, že i kdyby správce daně žádost o mezinárodní spolupráci nepodal a informace neobdržel, nic by to nezměnilo na skutkových zjištěních, která byla podstatná pro jeho rozhodnutí, jedná se o neúčelné dožádání (viz rozsudek NSS ze dne 23. 8. 2022, č. j. 3 Afs 24/2021-75). Neúčelné je dožádání i v situaci, kdy sice s věcí mohlo věcně souviset, avšak správce daně nevyčká jeho výsledku a takový postup neodůvodní. Pokud se vyžadované informace v průběhu řízení ukáží jako nepotřebné (třeba na základě opatření jiných důkazů) a správce daně tak sám rezignuje na potřebu informací, které žádal, má být mezinárodní dožádání ukončeno. (viz rozsudek NSS ze dne 29. 7. 2021, č. j. 2 Afs 39/2020-56).
23. Podle § 148 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 12. 2022 (dále jen „daňový řád“) daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.
24. Podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu lhůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně.

25. Podle § 148 odst. 3 daňového řádu, byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.
26. Podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu lhůta pro stanovení daně neběží po dobu ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost nebo do dne odeslání oznámení o ukončení mezinárodní spolupráce při správě daní v dané věci.
27. Zahájení daňové kontroly v dané věci přerušilo lhůtu ke stanovení daně. V daném případě se jedná o DPH za zdaňovací období leden až srpen 2015 a od 1. 9. do 29. 9. 2015. Daňová kontrola byla zahajována postupně ve vztahu k jednotlivým zdaňovacím obdobím, a to ve dnech 16. 4. 2015 (leden a únor 2015), 19. 5. 2015 (březen 2015), 19. 6. 2015 (duben 2015), 23. 7. 2015 (květen 2015), 21. 9. 2015 (červen a červenec 2015), 20. 10. 2015 (srpen 2015), 11. 11. 2015 (za období 1. 9. – 29. 9. 2015).
28. Správce daně v průběhu daňové kontroly před uplynutím nově běžících lhůt učinil řadu mezinárodních dožádání a žalovaný následně skrze správce daně v průběhu odvolacího řízení učinil též několik mezinárodních dožádání, tj. daňové orgány se obracely na zahraniční správce daně s žádostmi o informace.
29. Žalobkyně ve vztahu k mezinárodním dožádáním učiněným správcem daně namítala toliko obecně, že byla neúčelná ve vztahu k předmětu řízení a byla rozeslána do značné míry za účelem co nejvíce prodloužit lhůtu pro stanovení daně, což podle ní podporuje skutečnost, že jednotlivá dožádání v rámci tzv. *první vlny* na sebe zpravidla chronologicky navazují, přitom se zásadně jednalo o obsahově totožná mezinárodní dožádání a nebyl důvod, proč je neodeslat najednou. K tomu ještě žalobkyně doplnila, že správce daně v průběhu daňového řízení sám neobstarával žádné další důkazy, ale pouze se spoléhal na to, co zjistí z mezinárodních dožádání. Námitka není důvodná.
30. Postupy, pravidla a podmínky, za kterých mezi sebou navzájem spolupracují příslušné orgány členských států odpovědné za uplatňování právních předpisů o DPH, upravuje nařízení Rady (EU) č. 904/2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty (dále též „nařízení 904/2010“). Cílem této mezinárodní spolupráce je správně vyměřit DPH, kontrolovat správné uplatňování DPH, zejména u plnění uvnitř Společenství, a bojovat proti podvodům souvisejícím s DPH (čl. 1 odst. 2). Informace, které mohou pomoci správně vyměřit DPH, kontrolovat správné uplatňování DPH, zejména u plnění uvnitř Společenství, a bojovat proti podvodům souvisejícím s DPH, se poskytují na základě žádosti, která se podává na uceleném formuláři. (čl. 7 odst. 1). Pro účely předání informací zajistí dožádaný orgán provedení jakýchkoli správních šetření nezbytných pro získání těchto informací (čl. 7 odst. 2). Žádost může obsahovat odůvodněnou žádost o zvláštní správní šetření (čl. 7 odst. 4).
31. Nařízení 904/2010 primárně nepředpokládá, že bude žádost o poskytnutí informací zvláštním způsobem odůvodněna, protože se podává na předepsaném formuláři, který, ač v ní lze označit, že se jedná o výměnu informací zaměřenou na boj proti podvodům, neobsahuje předem připravené pole pro odůvodnění žádosti, pouze pro „doplňující informace a další otázky“, přičemž dožádaný orgán má povinnost informace poskytnout (viz čl. 7 odst. 1 a 2). Pouze žádost o zvláštní šetření má být obligatorně zdůvodněna. Nařízení 904/2010 nicméně neupravuje to, jakým způsobem a jak precizně má být žádost zdůvodněna. Nevymezuje to ani prováděcí nařízení Komise (EU) č. 79/2012, kterým se

stanoví prováděcí pravidla k některým ustanovením nařízení, nařízení Rady (ES) č. 1798/2003, které předcházelo nařízení 904/2010, judikatura Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) nebo NSS. Jelikož je smyslem mezinárodního dožádání pomoci správně vyměřit DPH, kontrolovat správné uplatňování DPH, zejména u plnění uvnitř společenství, a bojovat proti podvodům souvisejícím s DPH, a protože z nařízení neplynou požadavky na konkretizaci důvodů žádosti, nelze po správci daně požadovat přehnané nároky na zdůvodnění žádosti. Cíl a podstata mezinárodního dožádání tak musí převážet. Zároveň soud doplňuje, že důvody (účelnost) mezinárodního dožádání musí vyplývat i z celkového kontextu projednávané věci. Tyto důvody mohou být uvedeny nejen výslovně v žádosti o poskytnutí informací, ale například také ve zprávě o daňové kontrole, nebo následně v rozhodnutí o odvolání.

32. Správce daně v žádostech o informace odeslaných v odvolacím řízení vždy uvedl, že u žalobkyně probíhá daňové řízení týkající se obchodování s drahými kovy Ag, Pt, Pd, Rh za zdaňovací období leden 2015 až srpen 2015 a 1. 9. 2015 až 29. 9. 2015, a že předmětem daňového řízení jsou dodávky drahých kovů uskutečněné v období za roky 2014 a 2015. Doplnil, že identifikoval podvod na DPH v řetězci obchodníků s drahými kovy, kde je žalobkyně dle jeho názoru na pozici broker/profit taker. V souvislosti s tím zjišťuje u evropských afinérií informace k obchodování s drahými kovy, zejména výši ceny při nákupu a prodeji drahých kovů.
33. Správce daně tedy zdůvodnil, jakým způsobem jsou informace, které žalovaný požadoval, nezbytné pro správné určení daně v případě konkrétních podvodů na DPH. Rovněž uvedl, z jakého důvodu má zahraniční správce daně poskytnout informace, kterými by měl disponovat, nebo proč má provést další šetření, včetně dotazů na daňový subjekt. Soud k tomu odkazuje konkrétně i na bod 789 napadeného rozhodnutí, ve kterém žalovaný shrnul podstatné souvislosti mezinárodních dožádání učiněných správcem daně v rámci daňového řízení.
34. Soud má za to, že správcem daně učiněná mezinárodní dožádání, se kterými daňové orgány spojovaly přerušení lhůty pro stanovení daně, splňují požadavky judikatury na účelnost a věcnou souvislost s předmětem řízení. Ve zprávě o daňové kontrole správce daně podrobně rozepsal jednotlivé obchodní řetězce, které ve vztahu k činnosti žalobkyně a předmětným zdaňovacím obdobími identifikoval. Ve vztahu k některým článkům řetězců pak učinil mezinárodní dožádání, aby získal informace, které nemohl získat jiným způsobem, a které mohly být podstatné pro posouzení věci. Např. ve vztahu ke společnosti SUN AGENCY, kterou identifikoval v rámci řetězce: žalobkyně – CIRCLE PARTNER – EDIT CONSULT – SUN AGENCY, položil na několik desítek podrobných otázek, ve kterých se ptal např. na úhrady za dodávky materiálu s obsahem drahých kovů, jednotlivé odběratele, v jakém tvaru, označení ryzosti výrobce, hmotnosti apod. byl materiál dodáván, jakým způsobem SUN AGENCY prokazovala svým dodavatelům svoji důvěryhodnost, zda požadovala prokázání původu nakoupeného materiálu, jakým způsobem byl původ materiálu prokazován, jak velkou roli hrála Londýnská burza při stanovování nákupní ceny materiálu, v jakém místě docházelo k předávání materiálu apod. Příkladem lze zmínit i některé dotazy, které správce daně položil ve vztahu ke společnosti Hereaus, což byla odběratelka žalobkyně, která dle zjištění daňových orgánů dodala této společnosti drahé kovy v celkové hodnotě 1 335 293 776 Kč, přičemž ve zdaňovacím období březen 2015 došlo k výraznému nárůstu dodatečného materiálu této společnosti (367 583 696 Kč). Správce daně se mj. dotazoval, v jaké formě byly drahé kovy dodány, zda se jednalo o materiál používaný dále

ve výrobním procesu, polotovary, hotové výrobky nebo jestli byly kovy prodány v nezměněném stavu a poměr uvedených forem. Zda tato společnost poptávala zboží od žalobkyně, nebo jí ho žalobkyně nabízela. Z jakého důvodu došlo k nárůstu objemu dodávek drahých kovů za březen 2015, zda zaznamenala tato společnost na trhu s drahými kovy výrazné změny po 1. 4. 2015 (např. nedostatek drahých kovů nebo snížení nabídek ze strany dodavatelů), jak byly stanoveny ceny za nákup drahých kovů, zda byla stanovena dle Londýnské burzy nebo od čeho se cena odvíjela, k jakému dni byla provedena fixace ceny u všech 61 dodávek. Zda se jednalo o cenu nižší než na Londýnské burze a zda byly prováděny srážky nebo přírázky z ceny Londýnské burzy. Správce daně se doptával též na výši srážek nebo přírážek v případě materiálu používaného dále ve výrobním procesu, polotovaru, hotových výrobců i dodávaných drahých kovů, které byly dále prodávány v nezměněném stavu. Co všechno měla obsahovat srážka nebo přírážka k ceně odvozené od Londýnské burzy. Dále se dotazoval, zda ovlivňovalo nákupní cenu množství dodaných drahých kovů a jak.

35. Soud neshledal, že by byla mezinárodní dožádání učiněná správcem daně odeslána toliko za účelem stavění lhůty pro stanovení daně. Předně je z obsahu mezinárodních dožádání patrná věcná souvislost s předmětem kontroly; dotazy ohledně četnosti, kvality, kvantity a dalších podmínek ohledně obchodní spolupráce mezi žalobkyní a identifikovanými subjekty, případně dotazy na obchodní praxi těchto dalších subjektů v řetězci považuje soud za zcela relevantní a podstatné. Soud nedovodil ani z dat odeslání mezinárodních dožádání, že by byla mezinárodní dožádání činěna zjevně účelově toliko s cílem prodloužit lhůtu pro stanovení daně. Ačkoli nebyla veškerá mezinárodní dožádání odeslána v tentýž den, lze to odůvodnit i postupným odkrýváním jednotlivých článků řetězců. Správce daně postupnými kroky rozplétal několik řetězců, které končily u žalobkyně. Zjišťoval informace o řadě daňových subjektů a o fyzických osobách. Vyhodnocoval mnoho podkladů, které získal jak od žalobkyně, tak v rámci své úřední činnosti. Správce daně v dožádáních specifikoval, z jakého důvodu se na zahraniční správce daně obrací. Například ve vztahu ke společnosti Heraeus uvedl, že žalobkyně vykázala v kontrolovaných zdaňovacích obdobích celkem 61 dodávek této společnosti. Ptal se, v jaké formě byly dodávky uskutečněny, která ze společností (Heraeus, nebo žalobkyně) zboží poptávala nebo nabízela, proč v březnu 2015 došlo k nárůstu dodávek, jak společnost stanovovala ceny u zmíněných dodávek žalobkyni. Dotazoval se i jakým způsobem Heraeus obecně stanovuje ceny, přírázky, srážky, a zda množství ovlivňuje cenu. Pokud se týká zbylých dožádání, správce daně požadoval například výsledky jednání společností zapojených do podvodných řetězců (dožádání ve vztahu k LAFFERA a CIRCLE PARTNER, WISDOM, SUN AGENCY a Wlaxiv) nebo bližší informace o dodávkách drahých kovů, které byly v obalech dotazované společnosti Umicore, nebo u nichž byl certifikát vystaven společnosti IGR. Zároveň nebyla mezinárodní dožádání učiněna *těsně* před uplynutím lhůty pro stanovení daně, což by mohlo svědčit o záměru, učinit mezinárodní dožádání ve snaze zabránit prekluzi. První dvě mezinárodní dožádání, od kterých daňové orgány odvíjejí účinky stavění lhůty pro stanovení daně byla učiněna 8 měsíců od zahájení první daňové kontroly, následující měsíc bylo učiněno další mezinárodní dožádání a následně v roce 2017 (březen a srpen) učinil správce daně poslední dvě mezinárodní dožádání ovlivňující běh prekluzivní lhůty.
36. Zároveň soud nepřisvědčuje žalobkyni ani v tom, že by správce daně po odeslání mezinárodních dožádání sám nevyhledával jiné důkazy. Ze správního spisu je zřejmé, že i po odeslání mezinárodních dožádání činil úkony, v jejichž rámci si opatřoval podklady/důkazy pro vydání rozhodnutí. Správce daně činil řadu místních šetření (včetně

místního šetření v areálu žalobkyně), vyslyšel svědky (např. P. S., R. O. aj.), komunikoval s bankami a zjišťoval např. dispoziční oprávnění k účtům, získával informace z rejstříků o subjektech identifikovaných v obchodních řetězcích (nespolehlivý plátce, zrušení registrace k DPH, informace o likvidaci apod.), vyzýval žalobkyni k doložení dalších podkladů (smlouvy, dodací listy, evidenci docházky apod.).

37. Žalobkyně uplatnila i námitky ve vztahu k mezinárodním dožádáním učiněným v průběhu odvolacího řízení, tzv. v *druhé vlně*, přičemž měla za to, že ani tato mezinárodní dožádání nestavěla lhůtu pro stanovení daně, neboť byla od počátku neúčelná. Žalovaný byl navíc v průběhu odvolacího řízení nečinný a toliko čekal, co zjistí v rámci dožádání a aktivně si neopatřoval další důkazní prostředky. Žalobkyně pak při jednání zdůraznila, že nemohou být účelná taková mezinárodní dožádání, jež jsou pouze obecná a mají toliko vzdělávat správce daně, resp. žalovaného. Žalobkyně dále namítala, že byla mezinárodní dožádání činěna k nesouvisejícím daňovým subjektům. Konkrétní námitky uvedla k dožádáním uskutečněným ve vztahu ke společností BEDRA (dále též „dožádání BEDRA“) a KGHM Polska Miedz S.A. (dále též „dožádání KGHM“). K dožádání BEDRA namítala, že žalovaný již před odesláním žádosti disponoval všemi informacemi, které mohl získat, zejména z dožádání ze dne 6. 3. 2017, eventuálně je mohl získat vlastní činností. Žádal o obecné informace, které nesouvisely s žalobkyní ani s její obchodní praxí, protože BEDRA nefigurovala v žádném z prověřovaných řetězců, nebyla s žalobkyní v obchodním vztahu a není srovnatelným subjektem. Rovněž namítala, že žalovaný požadoval informace ohledně nestandardní obchodní praxe společnosti BEDRA, přičemž je běžné se dotazovat na standardní praxi. Žalovaný již 12. 11. 2019 dostal odpověď na dožádání ohledně společnosti Mennica, ve které obdržel informace o nestandardních okolnostech při obchodu s drahými kovy. Minimálně od tohoto dne nebylo dožádání BEDRA účinné.
38. Podle žalobkyně nebylo dožádání KGHM způsobilé přispět ke správnému stanovení daně, protože se týkalo společnosti působící na primárním trhu s drahými kovy v jiném postavení. Žalobkyně obchody učinila na sekundárním trhu, který funguje odlišným způsobem. Na primárním trhu působí afinérie a výrobci produktů z ryzích kovů a velké regulované společnosti, na sekundárním trhu působí naopak menší neregulovaní obchodníci, kteří nemají možnost prodávat přímo velkým afinériím a výrobcům za podmínek primárního trhu. Cenotvorba na těchto trzích funguje odlišně.
39. Soud nejprve vyhodnotil, že mezinárodní dožádání, která byla odeslána v průběhu odvolacího řízení, a ze kterých žalovaný dovozoval účinek na běh prekluzivní lhůty, byla odeslána účelně. Žalobkyni lze dát obecně za pravdu, že by nemohlo být vyhodnoceno jako účelné takové mezinárodní dožádání, které by skutečně vedlo jen k obecnému vzdělávání správce daně a žalovaného. Nelze aprobovat postup, že by se správce daně, resp. žalovaný pouze obecně bez vztahu k projednávané věci dotazoval na informace, které by případně mohl v budoucnu využít. Avšak je třeba vždy přihlížet ke konkrétním okolnostem případu. V projednávané věci žalovaný přitom uvedl relevantní argumenty, které odůvodňují, proč bylo důvodné a účelné zjišťovat v rámci mezinárodních dožádání i toliko (zdánlivě) obecné informace, a nikoli pouze zcela konkrétní okolnosti týkající přesně označených obchodů přezkoumávaných v předmětných zdaňovacích obdobích.
40. Žalovaný podle soudu přílehavě poukázal na to, že žalobkyně nebyla subjektem, který by drahé kovy pouze v nezměněné podobě přeprodával (jak tomu bylo obvyklé u subjektů účastnících se na podvodu na DPH), ale i je zpracovával. Navíc žalovaný poukázal na to, že žalobkyně až k odvolání přiložila znalecký posudek, ve kterém se znalec snažil porovnávat

obchody žalobkyně s prověřovanými dodavateli s obchody, které žalobkyně uskutečnila se subjekty, které správce daně neprověřoval. Žalovaný se přitom nejprve pokusil porovnat žalobkyni s jinými tuzemskými subjekty, což se ovšem následně ukázalo jako neproveditelné (nebo proveditelné pouze se značnými nedostatky), neboť žalobkyně zaujímal v prověřovaných zdaňovacích obdobích velmi významné postavení na trhu s drahými kovy, což značně omezovalo okruh subjektů, se kterými by ji bylo možné porovnat. Trh s drahými kovy nebyl v České republice v šetřeném období natolik rozsáhlý a žalobkyně jej dle žalovaného svou činností značně ovlivnila, proto muselo být porovnání založeno na zahraničních subjektech, o nichž mohl žalovaný získat informace toliko prostřednictvím mezinárodních dožádání. Soud přitom poukazuje na to, že i žalobkyně sama o sobě uvádí, že je „nejvýznamnějším tuzemským zpracovatelem a výrobcem produktů s vysokou přidanou hodnotou z drahých a neželezných kovů. Společnost dodává například společnosti Schneider Electric France, v minulosti General Electric či dodavatelům NASA v USA“ (srov. tvrzení prezentované při jednání soudu dne 22. 11. 2024). Soud považuje za logické, že se žalovaný rozhodl porovnat činnost žalobkyně i se zahraničními subjekty, neboť s ohledem na charakter a objem činnosti žalobkyně mohl získat srovnáním se zahraničními subjekty relevantnější informace než v případě srovnání s tuzemskými subjekty, které buď nevykazovaly činnosti v takových objemech, anebo se specializovaly na užší spektrum obchodů. Soud přisvědčuje žalobkyni potud, že mezinárodní dožádání mířící na subjekty, jež s daňovým subjektem vůbec neobchodovaly, málokdy dostojí požadavkům judikatury na účelnost mezinárodních dožádání. Nicméně v projednávané věci taková „komparativní“ dožádání s ohledem na specifický charakter žalobkyně a její význam na tuzemském relevantním trhu soud za účelná pokládá.

41. Za podstatné považuje soud i to, že se žalovaný zároveň zcela nevyhnul srovnání žalobkyně s tuzemskými subjekty. Provedl šetření ve vztahu ke dvěma tuzemským subjektům, nicméně u prvního subjektu poukázal na to, že nevykupoval odpady a druhý subjekt se naopak specializoval právě pouze na výkup odpadů s obsahem drahých kovů. Avšak i ve srovnání s jejich obchodní praxí zjistil, že se v prověřovaných obchodech žalobkyně vyskytovaly nestandardnosti (např. nákup polotovaru se srážkou nikoli přírážkou, nestandardní výše srážky u ryzího kovu v porovnání s výkupem odpadu s obsahem drahých kovů).
42. Soud konstatuje, že otázky položené v mezinárodních dožádáních lze rozdělit na dvě kategorie, a to na otázky, které se týkají obecného fungování obchodů s drahými kovy a dále na otázky spojené s konkrétními daňovými subjekty. Žalovaný přitom identifikoval jak subjekty, u nichž se jevilo pravděpodobné zapojení do daňových podvodů, tak subjekty, které do daňových podvodů zapojeny nebyly. Nelze tak přisvědčit žalobkyni, že by žalovaný předpojatě zjišťoval toliko informace ohledně subjektů zapojených do podvodů na DPH a snažil se tyto poznatky na žalobkyni vztáhnout. Podle soudu lze aprobovat postup, kdy žalovaný zjišťoval informace jak o standardně fungujících společnostech, tak i o zahraničních společnostech, u nichž panovalo podezření, že se účastnily daňových či jiných podvodů. Jelikož žalovaný nemohl v rámci tuzemského trhu jednoznačně identifikovat běžnou obchodní praxi nezatíženou podvodným jednáním (k tomu viz výše), bylo žádoucí, aby získal obecné informace o fungování obchodů s drahými kovy na jiném trhu, a k objasnění věci mohla přispět i komparace této obvyklé praxe s praxí subjektů podílejících se na podvodech. Zároveň bylo pro vzájemnou komparaci vhodné, že se žalovaný snažil získat informace jak s obecným zaměřením (nikoli v návaznosti na konkrétní subjekt), tak právě i v návaznosti na praxi konkrétních subjektů, čímž by si mohl ověřit, zda se dané obecné principy skutečně v praxi aplikují.

43. Dožádání č. O201901645, O20190144, O201901649, O201901648, O20190164, O201901643 a dožádání KGHM obsahovala totožnou otázku č. 6: „*K výše uvedeným bodům 1 až 5 uveďte jednotlivě ke každému z těchto bodů standardní postup při konstrukci ceny v letech 2014 a 2015 včetně uvedení; a. Je využívána kotace dle Londýnské burzy (LBMA) či jiné a k jakému datu dochází k fixaci cen? Jaký měnový kurz je využíván? b. V jakých případech je využívána srážka/přirážka k ceně kótované na dané burze? c. Co ovlivňuje výši srážky/přirážky k ceně kótované na dané burze? d. Kolik činila srážka/přirážka k/z ceny kótované na dané burze v daném případě? e. Jsou dodavatelům účtovány nějaké dodatečné poplatky navíc nad srážku z dané burzy, např. poplatek za homogenizaci, rekuperaci, analýzu ryzosti, aj.? f. Ovlivňuje výši srážky/přirážky z ceny kótované na burze objem vykupovaných/prodávanych drahých kovů (např. zda je při výkupu/prodeji většího množství drahých kovů tato srážka/přirážka vyšší/nížší)? g. Ovlivňují výši srážky/přirážky z ceny kótované na burze ještě nějaké další jiné ukazatele (např. současný stav výrobních prostředků, míra třídění odpadu, inovace ve výrobě, zvýšení počtu zákazníků, flexibilita ve výrobě hotových produktů, krytí rizika pohybu cen, spokojenost zákazníků, aj.)?“*
44. U dožádání č. O201901897, č. O201901898 a dožádání BEDRA pak byly formulovány následující obecné otázky: „*č. 6 Zabýval se správce daně tím, jaká byla standardní cena drahých kovů Ag, Pt, Pd, Rh v letech 2014 a 2015? č. 7. Jaká byla dle zjištění správce daně standardní cena při nákupu drahých kovů Ag, Pt, Pd, Rh v letech 2014 a 2015? (např. standardní srážka/přirážka z ceny na dané burze). 8. Jaká byla dle zjištění správce daně standardní cena při prodeji drahých kovů Ag, Pt, Pd, Rh v letech 2014 a 2015? (např. standardní srážka/přirážka z ceny na dané burze).*“
45. V dožádání č. O201902734 pak byly formulovány následující obecné otázky: „*10. Zabýval se správce daně tím, jaká byla standardní cena drahých kovů Ag, Pt, Pd, Rh v letech 2014 a 2015? 11. Jak byla standardní cena zjišťována? Uveďte konkrétní postup tohoto zjišťování. 12. Jaká byla dle zjištění správce daně standardní cena při nákupu drahých kovů Ag, Pt, Pd, Rh v letech 2014 a 2015? (např. standardní srážka/přirážka z ceny na dané burze) Uveďte zjištění konkrétně ke každému jednotlivému drahému kovu, případně k formě drahého kovu (odpad s obsahem drahých kovů nebo ryzí drahý kov). 13. Jaká byla dle zjištění správce daně standardní cena při prodeji drahých kovů Ag, Pt, Pd, Rh v letech 2014 a 2015? (např. standardní srážka/přirážka z ceny na dané burze) Uveďte zjištění konkrétně ke každému jednotlivému drahému kovu (odpad s obsahem drahých kovů nebo ryzí drahý kov).*“
46. Ačkoli je z výše citovaných otázek patrné, že se týkají zjišťování obecného fungování obchodu s drahými kovy, zejména cenotvorby, nelze je vykládat toliko tak, že by měly význam jen pro vzdělávání a informovanost správce daně, resp. žalovaného. Pokud totiž správce daně, resp. žalovaný vyjde při zjišťování podstatných okolností případu pouze z obecně formulované představy o tom, jak by podnikání daného daňového subjektu mělo vypadat, přičemž není zřejmé, jak vypadá běžný (standardní) způsob podnikání v daném odvětví, od kterého by se měl daňový subjekt odchýlit, vystavuje se riziku, že jeho závěry neobstojí, neboť nevyvrátí pochybnosti o tom, zda běžný způsob obchodování v daném odvětví a lokalitě nemůže být odlišný (srov. rozsudek NSS ze dne 20. 7. 2020, č. j. 8 Afs 49/2019-33). Položené otázky byly relevantní ve vztahu k případu žalobkyně proto, že se jimi žalovaný snažil získat další informace o běžném fungování trhu s drahými kovy, na jejichž základě mohl spolehlivě vypořádat odvolací námitky žalobkyně, která opakovaně tvrdila, že je její způsob obchodování pro dané komodity obvyklý. A byť správce daně poukázal na řadu obchodních praktik žalobkyně, které v kontextu již zjištěných skutečností

vyhodnotil, jako nestandardní, tak nelze postup žalovaného, který se pokusil doplnit další informace o standardních podmínkách fungování trhu s drahými kovy, označit jako neúčelný nebo nadbytečný. Skutkové okolnosti přitom byly takové, že činnost žalobkyně byla způsobilá ovlivnit nastavení fungování tuzemského trhu s drahými kovy, proto bylo odůvodněné zjišťovat praxi v zahraničí, u které bylo možné předpokládat, že není deformována případným podvodným jednáním zúčastněných subjektů. Soud má za to, že v tomto konkrétním případě bylo účelné, aby žalovaný zjišťoval obecné informace o fungování zahraničních obchodů s drahými kovy. Jelikož veškerá mezinárodní dožádání učiněná v rámci odvolacího řízení, kterým žalovaný přikládal vliv na běh prekluzivní lhůty, obsahovala obecné otázky týkající se standardních podmínek obchodu s drahými kovy, lze přijmout závěr, že byla odeslána účelně.

47. Žalobkyni nelze přisvědčit ani v tom, že žalovaný po odeslání mezinárodních dožádání pouze vyčkával na výsledky mezinárodních dožádání. Žalovaný v odvolacím řízení instruoval správce daně, jakým způsobem má řízení doplnit, jaké podklady si vyžádat (např. doplnění informace od ÚZSVM) a jak postupovat (porovnat žalobkyni se srovnatelnými subjekty ze zahraničí). Nadto se musel seznámit a zhodnotit řadu podkladů (faktury, dodací listy, příjemky atd.), které v řízení předložila žalobkyně. V odvolacím řízení byl též (opakovaně) vyslechnut znalec, jehož posudek žalobkyně přiložila ke svému odvolání.
48. Jelikož pak žalobkyně uplatnila v žalobě konkrétní námitky proti dožádáním KGHM a BEDRA, doplňuje soud k těmto dožádáním nad rámec výše uvedeného ještě následující.
49. Již výše soud zhodnotil, proč považuje za účelné, když žalovaný prostřednictvím mezinárodních dožádání zjišťoval obecné informace o obchodování s ryzími kovy, zejm. ohledně cenotvorby. Ovšem nelze přisvědčit ani námitkám žalobkyně, že dožádání, kterými žalovaný sledoval zjištění obchodních vztahů a cenotvorby na (podle žalobkyně) primárním trhu, zejména u společnosti KGHM, byla neúčelná. Žalovaný v napadeném rozhodnutí (např. body 809 a 810) totiž vysvětlil, že dělení trhů, které předestřela žalobkyně (tj. že subjektům působícím výhradně na sekundárním trhu lze nabídnout výhradně horší podmínky v podobě srážky, neboť své zboží nemohou prodat na primárním trhu), není podstatné, a že žalobkyně ke svému přístupu k dělení trhu přikládá přehnaný důraz. Žalovaný uvedl, že žalobkyně nevnímá primární trh coby trh probíhající na burze cenných kovů a sekundární mimo ni, jak je běžné, namísto toho za primární trh označuje pouze prodej nově vytaveného slitku prvnímú zákazníkovi a jakékoli další prodeje považuje za sekundární trh. Mezi trhy však nepanují tak zásadní rozdíly, neboť se jedná o prodej a nákup zboží pouze s tím rozdílem, že některé společnosti drahé kovy zpracovávají či figurují na burze cenných kovů. Jelikož pře prodej a úprava drahých kovů může nabýt mnoha podob, a i na žalobkyní označovaném sekundárním trhu je operováno s burzovní cenou, a naopak na žalobkyní vnímaném primárním trhu může být drahý kov prodán za cenu neodvislou od burzovní hodnoty, postrádá podle žalovaného dělení význam, neboť trhy do značné míry splývají. Žalovaný závěry o tom, že žalobkyně mohla a měla vědět, že je zapojena do podvodného řetězce, nezaložil na tom, že by se nákupní podmínky nemohly u různých smluvních partnerů lišit, ale opíral je o objektivní okolnosti zjištěné individuálně ke každému jednotlivému dodavateli žalobkyně, na jejichž základě žalobkyně, pokud by postupovala s náležitou obezřetností, měla a mohla pojmout pochyby o smyslu prováděných transakcí a o jejich možném zatížení daňovým podvodem. Soud se s tímto hodnocením žalovaného ztotožňuje.

50. Soud zároveň upozorňuje na to, že ze skutkového stavu, tak jak jej zjistily daňové orgány (a žalobkyně ho nikterak nezpochybnila), je zřejmé, že (minimálně) 64,15 % z prověřovaných dodávek tvořily drahé kovy označené renomovanými afineremi. Prověřování dodavatelé žalobkyně tedy dodávali žalobkyni v podstatném rozsahu originální slitky drahých kovů od renomovaných afinérií pouze za účelem, aby je žalobkyně mohla roztavit, přičemž tyto drahé kovy prodávali žalobkyni s významnou srážkou. Žalovaný poukázal na to, že nastavený obchodní model je v rozporu s podnikatelskou zásadou dosahovat zisku. Je tak důvodné, že tento obchodní model nepovažoval žalovaný za běžnou obchodní praktiku spojenou se sekundárním trhem, a naopak je přiléhavé, když s ohledem na zjištěnou kvalitu obchodovaných drahých kovů (značná část pocházela od renomovaných afinérií) zjišťoval obecně podmínky obchodování s takto kvalitní komoditou. S uvedenými skutkovými zjištěními je pak v rozporu tvrzení žalobkyně, že výkup materiálu na sekundárním trhu přináší zvýšené náklady v podobě homogenizace a testování, což se rovněž promítá do procesu cenotvorby na sekundárním trhu. Žalovaný prokázal, že žalobkyně nakupovala od svých dodavatelů ve značném rozsahu tzv. *značkové* komodity, přičemž žalobkyně neposkytla racionální vysvětlení, proč by jí dodavatelé nabízeli značkové výrobky se ztrátou, a navíc za předpokladu, že dojde roztavením i ke ztrátě hodnoty tohoto výrobku. Žalovaný zároveň vyloučil, že by žalobkyní nakoupené výrobky byly padělky, neboť nebylo prokázáno, že by dodané výrobky byly nižší kvality, než o jaké svědčila značka renomované afinerie. Zároveň vyloučil i možnost, že by dodavatelé žalobkyně zohledňovali ve svém obchodování kolísání ceny v důsledku vývoje cen na burze, neboť takový postup by předpokládal, že by dodavatelé nakoupili v době výrazného poklesu cen, následně si zboží ponechali, dokud by nedošlo k navýšení cen na trhu, a byť se srážkou, tak stále se ziskem oproti původní kupní ceně by mohli danou komoditu žalobkyni prodat (pokud by navýšení burzovní ceny v absolutních číslech převýšilo hodnotu srážky z ceny započítávané žalobkyní). Žalovaný totiž poukázal na to, že opakovanost a rozsah dodávek v podstatě vylučují, aby dodavatelé žalobkyně s drahými kovy nakládali výše popsaným způsobem, tedy vyčkávali změny ceny na burze a až následně dříve zakoupené zboží prodávali. Žalovaný též poukázal na to, že jednotliví dodavatelé dodali žalobkyni zboží označené číselně blízkou řadou série (v rozmezí např. několika hodin), což opět odporuje možné praxi, že by si dodavatelé zboží po určité době ponechali, aby ho následně po navýšení ceny prodali. Je zcela nepravděpodobné, že by v případě takového postupu ve stejný den, téměř ve stejnou hodinu tři různí dodavatelé dodali žalobkyni zboží s označením blízkých sériových čísel.
51. Žalovaný tedy žalobkyni tvrzenému dělení trhu nepřikládal takový význam s tím, že obchody s drahými kovy mohou mít různou podobu, a navíc, jak vyplývá z výše uvedeného, nelze pro logické rozpory zjištěného postupu dodavatelů žalobkyně považovat žalobkyni aplikovaný model obchodování za standardní (a to právě ani na sekundárním trhu), protože vede ke ztrátovému obchodování jejich dodavatelů, pro které není logické vysvětlení, kromě argumentace o snaze tímto jednáním dosáhnout daňové výhody. Žalobkyně tedy sice trvala na tom, že prověřované obchody byly součástí sekundárního trhu, pro který platí odlišné podmínky, ovšem zcela pomíjela skutková zjištění, která vedla k závěrům, že obchodní praxe žalobkyně se vymyká obecným zvyklostem (jakéhokoli) standardního obchodu s drahými kovy. Bylo tak částečně nadbytečné zabývat se přesným rozdělením podmínek pro obchodování na primárním a sekundárním trhu, ale bylo podstatné zjišťovat standardní podmínky obchodování s certifikovanými výrobky, které byly v dominantním rozsahu předmětem prověřovaných obchodů žalobkyně. Pokud se tedy žalovaný v mezinárodních dožadáních dotazoval, optikou žalobkyně, na „pouze“ primární trh, nezakládá to neúčelnost

dožádání, neboť bylo prokázáno, že významnou část obchodované komodity tvořily ryzí kovy označené renomovanými afineriemi. Žalovaný se dotazoval takovým způsobem, že dotazy, které kladl, byly způsobilé zodpovědět pochybnosti ohledně nastavených obchodních modelů žalobkyně. Žalovaný potřeboval ověřit, zda je běžné prodávat certifikované kovy se srážkou, případně s jak velkou. Tyto otázky byly v souladu s cíli, které v napadeném rozhodnutí vymezil a které byly způsobilé přispět ke správnému stanovení daně. Pouze pokud jsou v dožádání jen takové dotazy, které ze své povahy nemohou přinést odpověď na správcem daně (resp. žalovaným) definované podstatné okolnosti věci, není dožádání účelné. To však není případ projednávané věci. Žalovaným položené dotazy byly účelné ve vztahu k předmětu řízení, přičemž žalovaný získané odpovědi následně i analyzoval, porovnal jejich obsah s tím, co správce daně zjistil u dodavatelů žalobkyně, a vyvodil z nich závěry, které hodnotil spolu s dalšími zjištěními. Takové hodnocení jej pak dovedlo k závěru, že se v řetězcích dodavatelů žalobkyně objevují nesrovnalosti, které indikují podvod na DPH, o němž žalobkyně mohla a měla vědět. Dožádání KGHM bylo ve vztahu k předmětu daňového řízení účelné.

52. V případě dožádání BEDRA pak soud ze správního spisu zjistil, že jeho podání žalovaný zdůvodnil tím, že u žalobkyně probíhá daňové řízení týkající se obchodování s drahými kovy Ag, Pt, Pd, Rh za zdaňovací období leden 2015 až srpen 2015 a 1. 9. 2015 až 29. 9. 2015. Uvedl, že předmětem jsou dodávky drahých kovů uskutečněné v období roku 2014 a 2015. Správce daně identifikoval podvod na DPH v řetězci obchodníků s drahými kovy, kde je žalobkyně dle stanoviska správce daně na pozici broker/profit taker. V souvislosti s tím zjišťuje informace týkající se podvodů na DPH s komoditou drahých kovů a v návaznosti na to informace týkající se ceny drahých kovů při jejich nákupu a jejich prodeji. Následně vznesl vůči německému správci daně otázky:

„1. Bylo u Vašeho plátce v rámci daňového řízení zjištěno, že byl součástí obchodního řetězce, který byl zatížen podvodem na DPH (komodita drahých kovů)?

2. V čem tento podvod přesně spočíval? Žádáme o podrobnou informaci, jaký byl mechanismus zjištěného podvodu na DPH.

3. Jakým způsobem se tohoto podvodu účastnil Váš plátce? Jaká byla konkrétně role Vašeho plátce ve zmapovaném obchodním řetězci.

4. Byla součástí tohoto obchodního řetězce i fungující afinerie? V případě, že ano, uveďte její identifikaci a v čem konkrétně spočívalo zapojení této afinerie do podvodného řetězce.

5. Jaké nestandardnosti se u těchto řetězců vyskytovaly? Byla součástí zjištěných nestandardností i nízká cena drahých kovů? Došlo ve zmapovaném obchodním řetězci k situaci, kdy u některého z těchto článků došlo ke snížení ceny drahých kovů?

6. Zabýval se správce daně tím, jaká byla standardní cena drahých kovů Ag, Pt, Pd, Rh v letech 2014 a 2015?

7. Jaká byla dle zjištění správce daně standardní cena při nákupu drahých kovů Ag, Pt, Pd, Rh v letech 2014 a 2015? (např. standardní srážka/přirážka z ceny na dané burze).

8. Jaká byla dle zjištění správce daně standardní cena při prodeji drahých kovů Ag, Pt, Pd, Rh v letech 2014 a 2015? (např. standardní srážka/přirážka z ceny na dané burze).“

53. Z otázek položených v dožádání BEDRA je patrné, že byly též rozčleněny na dva okruhy, jak je soud identifikoval již výše (ve vztahu ke konkrétnímu subjektu a ve vztahu

k cenotvorbě obecně), přičemž již výše soud shrnul, že veškerá mezinárodní dožádání byla odeslána účelně, neboť bylo důvodné, že žalovaný zjišťoval jak obecné informace ohledně cenotvorby, tak že je porovnával s praxí konkrétních subjektů působících na trhu s drahými kovy. Nicméně v případě následné účelnosti dožádání BEDRA má soud za to, že nejpozději v prosinci měl žalovaný vyhodnotit, zda je ještě účelné vyčkávat na odpověď německého správce daně a zda nemá dostatek relevantních podkladů, na jejichž základě by své závěry odůvodnil.

54. Ze správního spisu totiž vyplývá, že správce daně urgoval dožádání BEDRA nejprve dne 27. 10. 2020, přičemž dne 10. 11. 2020 obdržel informaci, že německý správce daně provádí šetření a předpokládá, že odpoví koncem prosince 2020. Dne 15. 12. 2020 obdržel žalovaný poslední odpověď na mezinárodní dožádání (dožádání KGHM), nevyřízeno zůstávalo toliko už jen dožádání BEDRA. Dne 29. 1. 2021 znovu urgoval dožádání BEDRA s tím, že dne 9. 2. 2021 byl vyrozuměn o tom, že podle německé strany nebude odpověď před koncem měsíce března. Naposledy urgoval správce daně dožádání BEDRA dne 7. 4. 2021, přičemž dne 26. 4. 2024 dostal vyjádření německé strany, že *„šetření příslušného úřadu stále nejsou ukončena. Z důvodu vyhodnocení obsáhlého materiálu nelze nyní sdělit, kdy bude žádost zodpovězena.“*
55. V konečné odpovědi, která dorazila dne 2. 7. 2021, pak německý správce daně uvedl, že *„[p]roti zodpovědným osobám firmy Bedra GmbH je vedeno trestněprávní řízení kvůli podezření na daňový únik, pašování, praní špinavých peněz, podvodu apod. V této souvislosti se aktuálně nachází několik obviněných ve vyšetřovací vazbě. Firemní prostory firmy Bedra GmbH byly v březnu kompletně prohlédnuty a byl zajištěn objemný důkazní materiál (přes 4.500 pořadačů z účetnictví; mnoho terabytů dat apod.). V této době se dokumenty procházejí a vyhodnocují. V souvislosti s firmou SAFINA nebyly nalezeny v účetnictví firmy Bedra GmbH žádné indicie na obchody. Bez dalších údajů a dokumentů z vaší strany můžeme sdělit pouze zápornou odpověď. Z vašich otázek vyplývá, že žádáte většinou o všeobecné odpovědi, které přímo nesouvisí s obchodními vztahy mezi firmou Bedra GmbH a SAFINA. Pokud je to tento případ, prosím o odpovídající sdělení, že potřebujete z naší strany odborné informace týkající se všeobecně obchodů se vzácnými kovy mezi DE a CZ. Dále v této souvislosti sdělují, že jsou také v CZ vedena trestněprávní šetření Státního zastupitelství v Praze a policie kvůli podezření na daňový únik a praní špinavých peněz. Jedná se mimo jiné o to, že firma Bedra GmbH již mnoho let provozuje v Praze provozovnu - což také ukazují naše šetření - a tato nebyla daňově evidována. Co se týče firmy Bedra GmbH byla provedena společná kontrola (CZ, Polsko a Irsko) MLC 205. Z ní vyplynulo, že obchodované zboží bylo zapojeno do celoevropského DPH-podvodu.“*
56. Vzhledem k tomu, že prostřednictvím mezinárodního dožádání se zjišťují informace, o nichž lze v době zaslání předpokládat, že budou mít zásadní roli pro zjištění skutkového stavu a pro rozhodnutí, je žádoucí, aby správce daně mohl využít dožádanou informaci již v řízení, pro jehož účely byla dožadována. Je však nutno vzít v potaz i možnou délku procesu zjištění informace prostřednictvím mezinárodního dožádání. Zpravidla nebudou problém způsobovat situace, kdy informace získaná prostřednictvím mezinárodního dožádání je dožadujícímu státu poskytnuta již v době, kdy stav řízení ještě neumožňuje vydání rozhodnutí (např. tehdy, když správce daně stále aktivně z vlastních obvyklých zdrojů zjišťuje a ověřuje skutkové okolnosti, než kterých se týkalo mezinárodní dožádání.). Jiná ovšem bude situace tehdy, když od vydání rozhodnutí správce daně, resp. v projednávané věci žalovaného dělí jen obdržení informace z mezinárodního dožádání, k němuž stále nedošlo. Dochází zde totiž ke střetu dvou zájmů, které je při správě daně třeba zohlednit.

Na jedné straně stojí zájem na tom, aby informace z mezinárodního dožádání mohla být využita v samotném řízení, ze kterého její potřeba vzešla, což odůvodňuje potřebu s vydáním rozhodnutí vyčkat na výsledek mezinárodního dožádání. Základnímu smyslu mezinárodního dožádání by se totiž přičil stav, kdy by byla informace dožádána, ale rozhodnutí by bylo vydáno ještě před tím, než byla dožádaným státem poskytnuta. Na druhou stranu musí žalovaný vážít potřebu neprotahovat řízení neúměrně dlouhým čekáním na výsledek mezinárodního dožádání, které v krajních případech může trvat i roky (ostatně v nyní projednávané věci byla žádost odeslána dne 24. 7. 2019 a konečná odpověď dorazila dne 2. 7. 2021). K ukončení řízení v takových případech může žalovaného vést např. i to, aby zbytečně nenarůstal úrok z prodlení ve vazbě na kontrolní zjištění již uzavřená a nesouvisející s mezinárodním dožádáním. Zájem na neprotahování řízení může tedy odůvodňovat potřebu ukončit řízení vydáním rozhodnutí ještě před tím, než jsou známy výsledky mezinárodního dožádání a informace z mezinárodního dožádání nemůže být zahrnuta mezi podklady rozhodnutí.

57. V projednávané věci je třeba přihlédnout k tomu, že obecná část otázek (ohledně cenotvorby) byla předmětem více mezinárodních dožádání, přičemž nejpozději k 15. 12. 2020 měl žalovaný ostatní mezinárodní dožádání vyřízena (ať už poskytnutím konkrétní odpovědi, či sdělením vyjádření, že odpověď poskytnout nelze). V tomto ohledu bylo možné předpokládat, že měl žalovaný již dostatek informací ohledně obecného fungování obchodu s drahými kovy (ohledně cenotvorby), což potvrzuje napadené rozhodnutí. A ačkoli se žalovaný dotazoval i na konkrétní praxi společnosti BEDRA, je třeba zohlednit, že se nejednalo o prověřování konkrétního obchodu s žalobkyní, ale o dožádání poskytnutí informací, které mohly být srovnatelné s jednáním žalobkyně, přičemž žalovaný měl dílčí informace o fungování společnosti BEDRA již ze zprávy FMC 205.
58. Ohledně zodpovězení otázky, zda má žalovaný čekat na vyřízení mezinárodního dožádání či řízení ukončit v situaci, kdy výsledek mezinárodního dožádání představuje poslední neuzavřenou otázku v řízení, nelze najít jednotné všeobecně platné řešení pro každý případ, ale bude třeba hodnotit specifické okolnosti každého konkrétního případu. Nelze totiž obecně postihnout rozsah možných skutečností, které mohou svědčit pro jeden nebo pro druhý postup. V podmínkách konkrétního případu tak bude nutno zvážit, a to na základě individuálních okolností případu, zda tyto okolnosti odůvodňují spíše potřebu vyčkat na výsledek mezinárodního dožádání nebo zda je namíste řízení ukončit, aniž by bylo mezinárodní dožádání vyřízeno. V centru takového posuzování bude hodnocení, po jak dlouhou dobu dožádaný stát informaci zjišťuje, dále též rámcový odhad, jak dlouho si může zjištění takové informace vyžádat (a to např. s ohledem na rozsah dožadované informace, případnou identifikaci jejího zdroje v žádosti o zjištění informace, předpokládanému způsobu jejího zjištění apod.). Obecně lze konstatovat, že při využití institutu mezinárodního dožádání nelze vyloučit situaci, kdy zájem na minimalizaci průtahů a nákladů řízení bude v rozporu se zájmem na potřebě úplného zjištění všech podstatných skutečností. (srov. rozsudek NSS ze dne 4. 10. 2021, č. j. 9 Afs 69/2011-46).
59. Zdejší soud dospěl k závěru, že v projednávané věci nebylo možné považovat vyčkávání žalovaného na výsledek mezinárodního dožádání BEDRA od konce prosince 2020 za účelné. Žalovaný již disponoval odpověďmi na ostatní mezinárodní dožádání (poslední obdržel v prosinci 2020), ve kterých pokládal obdobné, případné shodné otázky na cenotvorbu. Měl tedy vyhodnotit, jestli již nedisponuje dostatkem informací k položeným otázkám a zda je nezbytné, aby právě na odpověď k dožádání BEDRA vyčkal, tedy zda mohla odpověď

přinést natolik odlišné nebo zásadní zjištění, které by mohlo výsledek řízení ovlivnit. K tomuto je třeba dodat, že čím obecnější dotazy žalovaný pokládá, tím spíše se má průběžně zabývat tím, jestli v projednávané věci s ohledem na doplněná skutková zjištění již nedisponuje dostatečnými podklady, na jejichž základě může rozhodnout. Byť tedy na počátku mohou být mezinárodní dožádání obsahující relativně obecné otázky vyhodnocena jako účelná, je třeba v kontextu průběžně získávaných odpovědí vyhodnocovat, jestli může žalovaný obdržet ještě nějakou relevantní a podstatnou odpověď a jestli právě takovou odpověď může očekávat na základě stále ještě nevyřízeného dožádání.

60. Žalovaný zjišťoval obecné informace ohledně obchodů s drahými kovy (zejm. cenotvorby) za účelem zjištění obecného povědomí o fungování trhů s drahými kovy a dále za účelem porovnání s praxí žalobkyně. Jestliže obdržel odpovědi, ve kterých mu zahraniční správci daně buď již některé dílčí informace sdělili, případně mu sdělili, že takovými informacemi nedisponují, měl si vyhodnotit, jestli je pravděpodobné, že v rámci dožádání BEDRA obdrží odlišnou (tj. zcela konkrétní a obsáhlou) odpověď, nebo jestli může spíše očekávat, že ani německý správce daně nebude takovýmto souhrnem informací disponovat. Především se měl ale zabývat tím, jestli se jedná o v danou chvíli s ohledem na další skutková zjištění o skutečnosti, bez nichž nebude schopen rozhodnout. Soud z kontextu napadeného rozhodnutí a průběhu daňového řízení vyhodnotil vyčkávání žalovaného na odpověď dožádání BEDRA od prosince 2020 jako neúčelné. Žalovaný žádnou konkrétní odpověď na dožádání BEDRA neobdržel, přesto žalovaný vydal napadené rozhodnutí, aniž by ovšem uvedl důvody, proč považoval za účelné na tuto odpověď ještě čekat, a zároveň není z napadeného rozhodnutí zřejmé, že by v některé části nemohl bez poskytnuté odpovědi rozhodnout, že by mu tedy neposkytnutí konkrétní odpovědi na dožádání BEDRA bránilo věc posoudit. Soud má za to, že v případě, kdy se žalovaný rozhodl vyčkávat na odpověď dožádání BEDRA v řadu měsíců, byl povinen svůj postup náležitě odůvodnit, a to tím spíše za situace, kdy podstata otázek nesměřovala na konkrétní (prověřované) obchody mezi společnostmi BEDRA a žalobkyní.
61. Žalovaný v bodě 724 napadeného rozhodnutí uvedl: *„Dožádání u společnosti B. GmbH ve spojení se Závěrečnou zprávou FMC/205 potvrdil řadu nestandardních okolností. U společnosti B. GmbH se vyskytovaly bezhotovostní a alternativní platby („kovové účty“, směnný obchod, resp. započtení), což se vyskytovalo i v nyní posuzovaných řetězcích. U zapojených společností se objevily výrazné změny v obchodní činnosti reagující na zavádění reverse charge na obchodování s kovy. Obdobně v posuzované věci po zavedení reverse charge došlo k zásadnímu útlumu dodávek drahých kovů, o čemž odvolatel věděl, neboť se předzásobil a zároveň před účinností rozšíření reverse charge původní vlastníci zrychleně prodali podíl v odvolateli ruským nabyvatelům. Jednotlivé subjekty drahé kovy prodávaly společnosti B. GmbH za nižší než pořizovací cenu. Obdobně bylo postupováno v posuzované věci, neboť dodavatelé odvolateli prodávali drahé kovy s několikaprocentní srážkou z ceny na burze, přestože se jednalo o originální certifikované drahé kovy od renomovaných afinérií, které tyto afinérie prodávaly za cenu na burze, případně plus přírážka. Dodavatelé či předchozí články řetězce tak drahé kovy museli nakoupit za vyšší cenu, než za jakou byly drahé kovy prodány odvolateli. Odvolatel o tomto přitom musel vědět, neboť od renomovaných afinérií sám v posuzovaných zdaňovacích obdobích nakupoval. Obchodní partneři společnosti B. GmbH také v některých případech záměrně rozdělovali dodání zboží do několika menších částí v hodnotách pod 100 000 Kč, což byl limit pro uplatnění reverse charge. Uvedené odpovídá postupu dodavatele odvolatele, společnosti CIRCLE PARTNER, která po rozšíření reverse charge účelově změnila komoditu, aby se vyhnula tomuto daňovému režimu (dodávala pamětní platinové mince, avšak za účelem prodeje kvůli obsahu*

drahého kovu). Podobnost s fungováním dodavatele ukazuje i grafické znázornění obchodů společnosti B. GmbH (viz str. 4 Závěrečné zprávy FMC/205). Srovnání odvolatele se společností B. GmbH na podkladě uvedeného jednoznačně potvrdilo, že řada zjištěných skutečností a postupů u odvolatele byla nestandardní.“ Ačkoli odůvodnění žalovaného implikuje závěr, že žalovaný vycházel i z odpovědi na dožádání BEDRA, tak s ohledem na odpověď, kterou na toto dožádání obdržel, je zřejmé, že z něj v podrobnostech vycházet nemohl, protože mu německý správce daně nebyl schopen s ohledem na velký rozsah zajištěných materiálů, které ještě nebyly zanalyzovány, poskytnout žádné konkrétní odpovědi. Žalovaný tak zjevně vycházel toliko ze Závěrečné zprávy FMC 205, ovšem její obsah mu byl znám již v prosinci 2020 (kdy obdržel poslední odpovědi na zbývající mezinárodní dožádání).

62. Lze aprobovat postup, že ještě v říjnu 2020 urgoval německého správce daně, ačkoli již v tu dobu bylo dožádání BEDRA vyřizováno déle než rok. Žalovaný v tu dobu vyčkával ještě i na vyřízení dalších mezinárodních dožádání. Nicméně když obdržel informaci, že lze odpověď očekávat v prosinci, a ani pak konečná odpověď v prosinci nedorazila, přičemž v prosinci již disponoval veškerými ostatními podklady, měl nejpozději v tuto dobu vyhodnotit, zda je účelné ještě na odpověď na dožádání BEDRA vyčkávat. Soudu se přitom i s ohledem na způsob odůvodnění napadeného rozhodnutí jeví, že již v prosinci měl žalovaný dostatek informací pro rozhodnutí a z odůvodnění napadeného rozhodnutí nelze dospět k opačnému závěru. Ačkoli by mohlo být v jiných případech důvodné, aby žalovaný vyčkával na poskytnutí odpovědi, a to zvláště v situaci, kdy mu zahraniční správce daně signalizuje, že může odpověď přijít v krátké lhůtě (např. v rámci jednoho měsíce apod.), tak v projednávané věci soud nevyhodnotil, že by bylo možné aprobovat další vyčkávání žalovaného, neboť již v prosinci 2020 vyčkával žalovaný na odpověď rok a půl, a zároveň již disponoval odpověďmi na shodné otázky od jiných správců daně, a zároveň porovnání žalobkyně se společností BEDRA lze vnímat spíše jako doplňkové otázky, jejichž zodpovězení by pozici správce daně jistě posílilo, nicméně (jak je patrné i s napadeného rozhodnutí) se nejedná o stěžejní otázky, bez nichž by nebylo možné věc rozhodnout. Lze poukázat na to, že ve zprávě o daňové kontrole a v napadeném rozhodnutí jsou velmi podrobně a velmi přesvědčivě popsány nestandardnosti obchodních praktik žalobkyně a jejich obchodních partnerů. Správce daně, resp. žalovaný přesvědčivě poukázali na prosté logické rozpory v obchodních modelech žalobkyně a prověřovaných dodavatelů, které nebylo možné vysvětlit racionálními záměry, ale toliko motivací podvodného jednání, které mělo vyústit v daňové zvýhodnění žalobkyně.
63. Z výše uvedeného vyplývá, že německý správce daně na žádnou z položených otázek konkrétně neodpověděl a žalovaný odpovědi na dožádání BEDRA použil nakonec pouze to, že bylo potvrzeno, že se BEDRA účastnila podvodů. Veškeré další skutečnosti ohledně společnosti BEDRA a informace o standardnosti cen, které uvedl v napadeném rozhodnutí, žalovaný zjistil bez návaznosti na dožádání BEDRA. Soud má přitom za to, že byl žalovaný povinen zdůvodnit, z jakého důvodu se odklonil od potřeby získat informace žádané v mezinárodním dožádání, pokud je dlouhou dobu považoval za potřebné, což sám zdůrazňoval v urgencích odpovědi, když v konečné odpovědi nebyly požadované informace (odpovědi na otázky) obsaženy. Bez tohoto objasnění nelze na vyčkávání žalovaného na odpověď německého správce daně hledět jako na účelný úkon, a to od okamžiku, kdy disponoval dostatečnými podklady pro rozhodnutí ve věci. Za těchto okolností nelze považovat dožádání BEDRA od 1. 1. 2021 za účelné, a proto stavělo lhůtu pro stanovení daně pouze do 31. 12. 2020. Námitka je z části důvodná.

64. Soud nepovažuje za rozhodné datum dne 12. 11. 2019, kdy obdržel žalovaný odpověď na dožádání Mennica, a které v žalobě označovala žalobkyně, neboť s ohledem na záměr žalovaného komparovat zjištěné poznatky ohledně cenotvorby, bylo důvodné, aby vyčkával na odpovědi na většinu mezinárodních dožádání, tedy aby disponoval dostatkem informací, které by mohl vzájemně porovnat a učinit si z nich závěr o obecném fungování trhu s drahými kovy. Zároveň soud nepřisvědčuje žalobkyni ani v tom, že žalovaný disponoval dostatkem informací o společnosti BEDRA již na základě odpovědi k dožádání ze dne 6. 3. 2017, resp. není pravdivé tvrzení, že žádost dožádání BEDRA obsahově odpovídala těmto dožádáním ze dne 6. 3. 2017. Z provedeného dokázání před soudem vyplynulo, že okruh otázek byl zcel odlišný. V dožádáních ze dne 6. 3. 2017 pokládal správce daně zcela konkrétní dotazy vztahující se k tam prověřovaným obchodům. Odpověď na toto dožádání proto poskytovala žalovanému příliš úzký okruh informací o činnosti BEDRA, ze kterých nebylo možné učinit obecnější závěry o způsobu obchodování společnosti BEDRA. Žalovaný žádal poskytnout informace o konkrétních třech obchodech, dožadoval se poskytnout informace o konkrétním zboží, které identifikoval i fakturami, zda bylo dodáno přímo či přes další subjekty zpět do České republiky nebo do jiného členského státu a dále žádal žalovaný o informaci, kde společnost BEDRA sjednávala s v dožádání uvedenými společnostmi (podnikající fyzickou osobou) obchody a jaké konkrétní osoby pracovaly v roce 2014 a 2015 pro společnost BEDRA.
65. S ohledem na shora uvedené lze uzavřít, že všechna mezinárodní dožádání, s výjimkou dožádání BEDRA, měla účinky podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu, tj. ode dne jejich odeslání do dne doručení konečné odpovědi neplynula lhůta ke stanovení daně. Soud i s ohledem na míru precizace žalobních bodů neměl důvod zpochybňovat to, jakým věcným rozsahem žalovaný dožádání, která učinil v průběhu daňové kontroly, omezil v napadeném rozhodnutí (bod 790), a tedy to, u kterých zdaňovacích období lhůtu pro stanovení daně stavěla.
66. Zahájení daňové kontroly přerušuje lhůtu ke stanovení daně. Daňová kontrola byla zahajována postupně ve vztahu k jednotlivým zdaňovacím obdobím, a to ve dnech 16. 4. 2015 (za leden a únor 2015), 19. 5. 2015 (za březen 2015), 19. 6. 2015 (za duben 2015), 23. 7. 2015 (za květen 2015), 21. 9. 2015 (za červen a červenec 2015), 20. 10. 2015 (za srpen 2015) a 11. 11. 2015 (za 1. 9. 2015 až 29. 9. 2015); v důsledku toho počala běžet nová tříletá lhůta ke stanovení daně ve vztahu k tomu kterému zdaňovacímu období, přičemž žalobkyně zahájení daňové kontroly nezpochybňovala. Před uplynutím těchto nově běžících lhůt správce daně v průběhu daňové kontroly učinil mezinárodní dožádání ve vztahu k LAFFERA a CIRCLE PARTNER, Wlaxiv, WISDOM, SUN AGENCY, Umicore a Heraeus. Data odeslání žádostí o informace a data obdržení odpovědi žalovaný správně popsal v tabulce v bodě 790 napadeného rozhodnutí, na kterou soud odkazuje.
67. Lhůta pro stanovení daně ve vztahu ke zdaňovacímu období leden, únor, duben a zdaňovací období od 1. do 29. 9. 2015 se stavěla na 258 dnů (v důsledku dožádání k LAFFERA a CIRCLE PARTNER, Umicore a Heraeus), ve vztahu ke zdaňovacímu období březen 2015 na 346 dnů (v důsledku dožádání k LAFFERA a CIRCLE PARTNER, SUN AGENCY, Umicore a Heraeus), ve vztahu ke zdaňovacímu období květen a srpen 2015 na 162 dnů (v důsledku dožádání k Umicore a Heraeus) a u zdaňovacích období červen a červenec 2015 na 74 dnů (v důsledku dožádání k Heraeus). Po zohlednění těchto dožádání měla prekluze daně za leden a únor 2015 nastat dne 31. 12. 2018, za březen 2015 dne 2. 5. 2019, za duben 2015 dne 5. 3. 2019, za květen 2015 dne 2. 1. 2019, za červen a červenec 2015 dne 5. 12. 2018, za

- srpen 2015 dne 1. 4. 2019 a za září 2015 dne 28. 7. 2019. Dne 13. 11. 2018 byly žalobkyni doručeny (dodatečné) platební výměry. Prekluzivní lhůta se u každého zdaňovacího období prodloužila o 1 rok.
68. Žalovaný v odvolacím řízení postupně odeslal mezinárodní dožádání dne 23. 7. 2019, 24. 7. 2019, 26. 8. 2019, 27. 8. 2019 a 3. 12. 2019. Dne 23. 7. 2019 odeslal dožádání KGHM. Konečnou odpověď obdržel dne 15. 12. 2020 (512 dnů). Dne 24. 7. 2019 odeslal dožádání BEDRA. Konečnou odpověď obdržel dne 2. 7. 2021 (710 dnů). Lhůta ke stanovení daně tak neměla běžet celkem 712 dnů. S ohledem na skutečnost, že dožádání BEDRA nebylo od 1. 1. 2021 účelné, neběžela lhůta ke stanovení daně toliko 529 dnů.
69. Z tohoto důvodu posledním dnem ke stanovení daně za zdaňovací období leden a únor 2015 byl den 12. 6. 2021, za zdaňovací období březen 2015 den 13. 10. 2021, za zdaňovací období duben 2015 den 16. 8. 2021, za zdaňovací období květen 2015 den 14. 6. 2021, za zdaňovací období červen a červenec 2015 den 17. 5. 2021, za zdaňovací období srpen 2015 den 12. 10. 2021 a za zdaňovací období od 1. 9. 2015 do 29. 9. 2015 den 8. 1. 2022.
70. Určujícím okamžikem pro stanovení daně je pravomocné vyměření či doměření daně (srov. nález Ústavního soudu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. II. ÚS 1464/07, a rozsudek NSS ze dne 14. 3. 2018, č. j. 6 Afs 399/2017-26, č. 3735/2018 Sb. NSS). Jelikož napadené rozhodnutí bylo doručeno žalobkyni dne 1. 11. 2021 a téhož dne také nabylo právní moci, byla daň vyměřena (resp. za některá zdaňovací období doměřena) ve lhůtě pro stanovení daně pouze v případě zdaňovacího období 1. 9. 2015 do 29. 9. 2015. V ostatních zdaňovacích obdobích se tak stalo až po marném uplynutí lhůty ke stanovení daně. Právo stanovit (doměřit) žalobkyni daň v těchto zdaňovacích obdobích tedy zaniklo. Námitky jsou proto z části důvodné.
71. Soud pro úplnost uvádí, že dodatečná daňová přiznání podaná v průběhu konání daňové kontroly na kontrolovaná období nemají účinky podle § 148 odst. 2 daňového řádu (srov. přiměřeně rozsudek NSS ze dne 17. 10. 2018, č. j. 9 Afs 337/2018-43, č. 3808/2018 Sb. NSS). Současně je vhodné zmínit, že žalovaný v napadeném rozhodnutí v částech, ve kterých se věnuje prekluzi daně, pomíjí mezinárodní dožádání ve vztahu ke společnosti IGR (O201702518, ve správním spise evidované pod č. j. 139323/17/4200-11771-108207), které odeslal dne 23. 7. 2017, a jehož konečnou odpověď obdržel dne 18. 9. 2019. Jelikož správce daně nevyčkal vyřízení tohoto dožádání a dne 13. 11. 2018 vydal platební výměry, soud tomuto dožádání, stejně jako implicitně žalovaný, nepřikládá účinky podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu. Pokud totiž správce daně uzavře daňovou kontrolu, aniž vyčká výsledku mezinárodního dožádání, a nedojde ke zhojení této vady ani v odvolacím řízení, nelze toto dožádání považovat za úkon stavící běh lhůty ke stanovení daně (viz rozsudek NSS ze dne 29. 7. 2021, č. j. 2 Afs 39/2020-56).

II. Prokázání vědomosti účasti na podvodu

72. Podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, je plátce DPH oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží. Nárok na odpočet DPH lze plátcí odepřít tehdy, pokud věděl nebo měl vědět, že se účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty (srov. například rozsudek SDEU ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 *Axel Kittel a Recolta Recycling*).
73. Podvody na DPH se opakovaně zabývala judikatura SDEU. Vyplývá z ní, že situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně podvodně (nebo zneužívajícím způsobem),

je výjimkou z principu, podle kterého při splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně je daňovému subjektu tento nárok přiznán (viz např. rozsudky SDEU ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a Dávid*, bod 41, nebo ze dne 28. 7. 2016 ve věci C-332/15, *Giuseppe Astone*, bod 50). Samotná existence podvodného jednání však k odepření odpočtu nestačí. Nárok na odpočet není dotčen, jestliže v řetězci dodávek bylo jedno z předcházejících nebo následujících plnění zasaženo daňovým podvodem, pokud to daňový subjekt nevěděl, nebo vědět nemohl (viz např. rozsudek SDEU *Axel Kittel a Recolta Recycling*, body 45 a 49). Je proto nutné zkoumat existenci daňového podvodu a v případě jeho zjištění je k odepření nároku na odpočet daně nutno prokázat, že o tomto podvodu osoba povinná k dani věděla nebo vědět mohla a měla.

74. Na uvedené závěry SDEU navázala judikatura NSS. Vyplývá z ní, že je třeba nejprve zjistit, zda k podvodu na dani skutečně došlo (1. podmínka, existence podvodu). V tomto kroku je nutno adekvátně popsat jak okolnosti týkající se chybějící daně, tak okolnosti osvědčující, že k absenci daně došlo podvodně, resp. okolnosti osvědčující podvodný charakter zkoumaných transakcí. Dále je pak na základě objektivních skutkových okolností nutno zkoumat, zda daňový subjekt věděl, nebo vědět mohl a měl, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH (2. podmínka, tzv. objektivní okolnosti), a zda přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že jej obchodní aktivity nepovedou k účasti na podvodu (3. podmínka, dobrá víra). Důkazní břemeno ohledně existence podvodu a objektivních okolností nesou orgány finanční správy (viz např. rozsudky NSS ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42, body 38–40, nebo ze dne 14. 12. 2022, č. j. 7 Afs 161/2022-31, bod 14). Břemeno tvrzení a důkazní ve vztahu k preventivním opatřením tíží daňový subjekt (srov. např. rozsudek NSS ze dne 24. 5. 2018, č. j. 9 Afs 194/2017-34).

1. Chybějící daň v řetězcích

75. Žalobkyně obecně namítala, že nebylo prokázáno neodvedení daně ze zdanitelných plnění. Tvrdila, že správní spis neobsahuje dodatečné platební výměry, zprávy o daňové kontrole nebo jiné dokumenty, z nichž by bylo zřejmé, kterých zdanitelných plnění se chybějící daň týká. Žalovaný neprokázal, že důvodem chybějící daně je podvod na DPH a kdo daň v řetězcích neodvedl. Není zřejmé, jakým způsobem měl podvod fungovat, a z čeho to žalovaný dovozuje. Žalovaný nepřipustně paušalizuje transakce s dodavatelem VITARO, který je dlouhodobým partnerem žalobkyně. U VITARO neprokázal, že se podílela na podvodu. Správce daně umožnil VITARO posečkat s placením daně do konce roku 2020, tudíž musela daň uhradit, nebo bylo posečkání prodlouženo. Pokud VITARO v řízení před soudem o doměřenou daň neuspěje, daň uhradí. Podvodně neuhrazená daň tak přestane existovat.
76. Správce daně je povinen prokázat existenci chybějící daně. Chybějící daň, jakožto předpoklad prokázání existence podvodu na dani, je nutno chápat jako narušení neutrality daně, resp. ohrožení správného výběru daně a ohrožení řádného fungování společného systému DPH (viz rozsudek NSS ze dne 19. 11. 2021, č. j. 5 Afs 239/2020-46). Jedná se o objektivní stav, kdy některý z článků obchodního řetězce nepřiznal či neodvedl daň. Tuto podmínku nelze vnímat omezeně jen v tom smyslu, že některý z článků řetězce v určitém okamžiku v minulosti nesplnil svou daňovou povinnost (ať již povinnost daň přiznat, přiznat ji pravdivě, nebo daň zaplatit). Je třeba dostatečným způsobem ozřejmit, že chybějící daň je důsledkem podvodného jednání a konkrétní transakce je spojená právě s tímto podvodem (srov. rozsudek SDEU *Axel Kittel a Recolta Recycling* nebo rozsudek NSS

ze dne 25. 4. 2019, č. j. 7 Afs 321/2018-80). Samotné neodvedení daně podvodem není. Vždy je třeba hledat skutkové souvislosti a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu a prokázáním vědomosti o skutečnostech svědčících o možném podvodném jednání za účelem vylákání odpočtu na dani mezi těmito subjekty. (viz rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, č. 3705/2018 Sb. NSS).

77. Narušení neutrality daně může být představováno již jen tím, že daňový subjekt nepodá daňové přiznání. V případě nepodání daňového přiznání nelze vyčíslit konkrétní výši daňového úniku, neboť správce daně nemá žádné podklady pro její vyčíslení. Obdobně je nutno považovat za součást daňového úniku a za porušení neutrality DPH i takové jednání článků v řetězci, které neumožní kontrolu podaného daňového přiznání a tvrzené daně, neboť takové jednání rovněž brání správnému výběru daně a ve svém důsledku ohrožuje řádné fungování společného systému DPH. (srov. např. rozsudky NSS ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018-43, či ze dne 28. 2. 2022, č. j. 3 Afs 119/2020-38.) NSS dospěl k závěru o existenci daňového podvodu také v případě, ve kterém došlo k detekování narušení neutrality daně nekontaktností společnosti, jež znemožnila ověření správnosti jejich daňových přiznání (viz rozsudek ze dne 13. 8. 2020, č. j. 7 Afs 428/2019-39).
78. Podvodného jednání na DPH, které má za následek daňový únik, se může dopustit kterýkoli článek obchodního řetězce mnoha různými způsoby, a to jak na vstupu, tak na výstupu. Chybějící daň u jednoho z článků v dodavatelsko-odběratelském řetězci proto nemusí nutně odpovídat odepřené výši nárokováného odpočtu z plnění v tomto řetězci přijatém. Daňový únik se ani nemusí týkat přímo pořizovaného plnění. (viz rozsudek NSS ze dne 18. 3. 2021, č. j. 9 Afs 160/2020-49).
79. Daňové orgány nemají povinnost prokázat, jakým způsobem a konkrétně který z dodavatelů v řetězci spáchal podvod (neodvedl daň) a vyčíslit výši chybějící daně na korunu přesně. Musí však postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech podvod spočíval (srov. rozsudek NSS ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60). Musí vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, či vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo. Z rozhodnutí daňových orgánů musí být jasně patrné, že byla narušena daňová neutralita (srov. rozsudek NSS ze dne 14. 5. 2020, č. j. 1 Afs 493/2019-32). Není nutné, aby jednotlivé skutečnosti, z nichž správce daně dovozuje, že se daňový subjekt zapojil do podvodného řetězce, samy o sobě vypovídaly o existenci daňového podvodu. Je podstatné, aby ze souhrnu skutkových okolností bylo možné dovodit, že se o daňový podvod jednalo (viz např. rozsudky NSS ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017-63, či ze dne 18. 3. 2021, č. j. 9 Afs 160/2020-49). I v případě, že žádný ze shromážděných důkazů nestačí sám o sobě k prokázání protiprávního jednání, ucelený souhrn těchto důkazů může mít dostatečnou vypovídací schopnost (srov. např. rozsudky NSS ze dne 29. 1. 2015, č. j. 8 Afs 25/2012-351, bod 261, nebo ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017-43).
80. Správce daně a žalovaný v projednávané věci shora uvedeným požadavkům dostaly. Chybějící daň nevznikla na základě podnikatelského selhání či omylu, což vyplývá z řady okolností, které podrobně popsali. Správce daně se neuhrazením daně v dodavatelských řetězcích zevrubně zabýval od str. 33 zprávy o daňové kontrole, žalovaný pak v bodech 117 až 356 napadeného rozhodnutí.
81. Žalovaný ke každému řetězci popsal a vysvětlil porušení daňové neutrality, který článek neuhradil daň, z jakých důvodů lze neodvedenou daň přiřadit plněním, ze kterých

žalobkyně nárokovala odpočet, a uvedl nestandardní okolnosti svědčící o tom, že k neodvedení daně došlo v důsledku podvodného jednání. Daň neuhradily společnosti INAPONCA, 4 TARGET, BESMOREA, SIMPLETERM, JAPANETEORK, Wlaxiv, Tiran Trade, Edit Consult, Brood chamber, Diamond Fit, AF Consulting, Easygoing group, MARSFIELD, A.J. Company, WISDOM, LAFFERA, IMPROFEX a VITARO (blíže bod 353 napadeného rozhodnutí). Soud s těmito závěry souhlasí a v podrobnostech na odůvodnění napadeného rozhodnutí odkazuje. Správce daně si obstaral informace od správců daně zapojených subjektů, jejich daňová přiznání, (dodatečné) platební výměry, výpisy z účtů a mnohé další doklady, které jsou součástí správního spisu. Správce daně a žalovaný na základě získaných podkladů identifikovali chybějící daň (narušení neutrality daně) nejen u většiny přímých dodavatelů žalobkyně, ale rovněž u společností stojících ve středu a začátku řetězců. Podrobně vysvětlili, jaké nestandardnosti svědčí o tom, že obchody v řetězcích byly součástí podvodu na DPH. Společnosti si neprověřovaly obchodované drahé kovy. U některých článků došlo k utlumení nebo ukončení obchodů s žalobkyní po zavedení tzv. reverse charge od 1. 4. 2015 (WISDOM, LAFFERA a VITARO), některé společnosti byly personálně propojené (CIRCLE PARTNER a LAFFERA, A. J. Company a MARSFIELD, WISDOM a LAFFERA, žalobkyně a VITARO), byly zakládány jako ready made společnosti stejnou společností (WISDOM, LAFFERA, IMPROFEX, Easygoing group, Diamond Fit, MARSFIELD, Brood chamber a Falzakapa), měly virtuální sídla nebo využívaly tzv. office house (IMPROFEX, A.J. Company, WISDOM, MARSFIELD, LAFFERA, AF Consulting, Easygoing group, Diamond Fit, Brood chamber a Falzakapa), neměly skladovací prostory, provozovny, hmotné zázemí a majetek (WISDOM, LAFFERA, A.J. Company, MARSFIELD, Easygoing group), neměly zaměstnance (LAFFERA, WISDOM, IMPROFEX, A.J. Company, MARSFIELD, Easygoing group, Brood chamber, AF Consulting a Falzakapa), ani veřejnou propagaci (LAFFERA, WISDOM, IMPROFEX, A.J. Company, MARSFIELD, Easygoing group, AF Consulting, Brood chamber a Diamond Fit), zboží hradily formou zápočtu, resp. směnnou (k bankovnímu převodu docházelo pouze mezi žalobkyní a VITARO, žalobkyní a WISDOM; částečně mezi žalobkyní a LAFFERA; a mezi VITARO a IMPROFEX), nedostatečně nebo vůbec neprověřovaly svoje obchodní partnery (MARSFIELD, Brood chamber, Falzakapa a LAFFERA), zboží předávaly na benzinových stanicích nebo na parkovištích obchodních center, transakce se realizovaly v krátkých intervalech, když zboží měnilo vlastníka i několikrát během 24 až 48 hodin (LAFFERA, WISDOM, Brood chamber), některé společnosti obdržely finanční prostředky, avšak místo jejich využití k úhradě za ně nakoupily investiční zlato a teprve jím uhradily dodání zboží (IMPROFEX, LAFFERA a WISDOM), neplnily řádně a včas zákonem stanovené povinnosti, zejména nepodávaly řádně a včas daňová přiznání, nezveřejňovaly účetní závěrky, staly se pro správce daně nekontaktní, byly prohlášeny za nespolehlivé plátce (LAFFERA, A.J. Company, Diamond Fit, MARSFIELD, Brood chamber a Falzakapa), některé byly následně rušeny s likvidací (Easygoing group a Diamond Fit). Blíže k dalším okolnostem a k dílčím článkům každého řetězce viz body 137 až 355 napadeného rozhodnutí.

82. Žalovaný v průběhu odvolacího řízení s pomocí správce daně zkontroloval, zda nedošlo k uhrazení daně u všech článků z každého řetězce, u nichž nebyla uhrazena (v podrobnostech viz bod 4 Seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 23. 7. 2020, č. j. 26807/20/5300-22442-712600, a body 353 a 823 napadeného rozhodnutí). Vyšel z údajů o plnění daňových povinností, statusu nespolehlivého plátce, registraci k DPH a informací z obchodního rejstříku (výmaz či likvidace společnosti). Zjistil, že se situace nezměnila a

k uhrazení daně nedošlo. U některých společností byly učiněny neúspěšné pokusy o vymáhání nedoplatku, jindy byla doměřená daň pro nedobytnost odepsána. Jediný posun nastal u společnosti VITARO, u níž správce daně rozhodl o posečkání s úhradou daně do skončení soudního řízení (viz bod 823 napadeného rozhodnutí). To však nevedlo k zániku chybějící daně. Proto nebyl důvod vyčkávat na skončení soudního řízení.

83. Soud souhlasí s žalobkyní, že z judikatury vyplývá, že existenci chybějící daně je třeba posoudit k okamžiku, kdy správce daně vydává rozhodnutí o stanovení daně (popř. rozhodnutí o odvolání), v němž má v úmyslu odepřít daňovému subjektu nárok na odpočet DPH na vstupu z důvodu, že plnění, z něhož daňový subjekt tento nárok uplatnil, bylo zasaženo podvodem na dani z přidané hodnoty (viz např. rozsudek NSS ze dne 24. 8. 2020, č. j. 6 Afs 83/2020-32). To však neznamená, že by pro účely vyměření (doměření) daně plátcí DPH bylo zapotřebí vyčkávat, jak dopadne vyměřovací či doměřovací řízení u jiného daňového subjektu zapojeného do obchodního řetězce a zda bude daň uhrazena. Pokud není třeba vyčkávat vyměření (doměření) daně, tím spíše není třeba vyčkávat na to, zda u daňového subjektu dojde k uhrazení daně po skončení soudního řízení, kvůli jehož vedení bylo rozhodnuto o posečkání s placením daně. Postačuje, aby správce daně zohlednil skutkový stav ke dni svého rozhodování, zejména ověřením aktuálního stavu (zda byla daň vyměřena a zda byla v plném rozsahu uhrazena). Změny ve skutkovém stavu, k nimž dojde teprve po vydání rozhodnutí o stanovení daně, lze zohlednit v (dalším) doměřovacím řízení. (viz např. rozsudek NSS ze dne 28. 4. 2021, č. j. 3 Afs 85/2019-44). Z posledně citovaného rozsudku nelze dovodit povinnost žalovaného, aby prokázal, který konkrétní článek v dodavatelském řetězci daň neodvedl, ani povinnost před vydáním rozhodnutí o odvolání proti platebním výměřům znovu zjišťovat, zda vyměřená (doměřená) daň nebyla u článků řetězce již uhrazena, tím spíše, pokud žalovaný takovou aktualizaci v průběhu odvolacího řízení provedl, a články řetězce, u nichž identifikoval chybějící daň, nebyly kontaktní či již byly zrušeny.
84. Žalobkyně v průběhu odvolacího řízení k aktualizaci údajů o chybějící dani nejprve ve vyjádření ze dne 7. 9. 2020 obecně uvedla, že subjekty nebyly nespolehlivými plátcí v době uskutečnění plnění, stejně jako i několik let poté. Následně ve vyjádřeních ze dne 19. 8. 2021 a ze dne 8. 9. 2021 uvedla, že správce daně neprokázal, že v dodavatelských řetězcích chybí podvodně neodvedená daň, že by se údaje měly s ohledem na časový odstup aktualizovat, a že u společnosti VITARO byla chybějící daň zřejmě již uhrazena. Nejedná se však o konkrétní argumentaci, která by svědčila o uhrazení chybějící daně u všech článků v dodavatelských řetězcích, a to ani ve vztahu k VITARO. Tvrzení navíc nebylo ničím podloženo. Nebylo tak povinností žalovaného znovu ověřovat, zda došlo k uhrazení daně v dodavatelských řetězcích. Správní spis přitom obsahuje informace o vyměření (doměření) daně jednotlivým článkům řetězců a údaj o tom, že daň nebyla uhrazena.
85. Chybějící daň souvisela s projednávanou věcí, protože se týkala dodávek drahých kovů, za které si žalobkyně nárokovala odpočet DPH (blíže viz napadené rozhodnutí, zejména body 137, 163, 173, 187, 194, 206, 248 až 251, 339 až 344 a 354). Ačkoli v některých případech došlo ve zkoumaných řetězcích k uskutečnění plnění převážně v listopadu a prosinci 2014, žalobkyně si je nárokovala až později (od ledna 2015). Přestože byly dodávky zboží některých společností fakturovány až ke dni, kdy žalobkyně vystavila potvrzení o obsahu drahých kovů (leden 2015), fakticky bylo zboží dodáno dříve (prosinec 2014). Lze proto uzavřít, že žalovaný prokázal existenci chybějící daně. Námitka není důvodná.

86. Žalobkyně v žalobě tvrdila, že VITARO daň neuhradila kvůli rozhodnutí správce daně o posečkáni s placením daně, a pokud v řízení před soudem o doměřenou daň neuspěje, daň uhradí. Soud k tomu však uvádí, že i pokud by VITARO doměřenou daň uhradila, nemělo by to na projednávanou věc vliv. S ohledem na závěry SDEU vyslovené v rozsudku ze dne 24. 11. 2022, ve věci C-596/21, *Finanzamt M*, nelze připustit ani částečné uznání nároku na odpočet DPH z plnění zasaženého daňovým podvodem, i když došlo k dodatečné úhradě daně na vstupu. Stejně tak nelze umožnit, aby se účast na daňovém podvodu „zhojila“ a nárok na odpočet obnovil. (viz rozsudek NSS ze dne 19. 1. 2023, č. j. 1 Afs 101/2021-42, č. 4447/2023 Sb. NSS). V opačném případě by došlo k popření cílů akcentovaných SDEU, které primárně míří k prevenci účasti na daňových podvodech. V případě účasti nemohou daňové subjekty požívat výhod systému DPH (zejména odpočtů daně).
87. Pokud jde o okolnosti svědčící o zapojení VITARO do daňového podvodu, žalovaný v napadeném rozhodnutí poukázal na nestandardní srážky z cen drahých kovů sjednaných s žalobkyní, personální propojení s žalobkyní, dodávání zboží s označením renomovaných afinérií a významné utlumení obchodů s žalobkyní od 1. 4. 2015 (blíže viz odst. 81 a 945 tohoto rozsudku). Také uvedl, že VITARO obchodovala se společností IMPROFEX, která nakoupila za bezhotovostní úhradu od VITARO investiční zlato u J&T Banka, kterým uhradila odebrané drahé kovy od A. J. Company. Doplnil, že VITARO, ač měla zabezpečený sklad, tak ho ve valné většině případů předání zboží od společnosti IMPROFEX nepoužívala.
88. Soud s výše uvedenými závěry souhlasí. Následující zjištěné okolnosti svědčily o zapojení VITARO do daňového podvodu. VITARO byla personálně propojená s žalobkyní Ing. P., zaměstnanec žalobkyně, člen představenstva i předseda představenstva a předseda dozorčí rady žalobkyně, měl přístup k bankovním účtům VITARO, Ing. B. byl jednatelem VITARO do 16. 12. 2014, společníkem VITARO a odpovědným zástupcem pro živnostenské oprávnění, zároveň byl od 1. 12. 2005 důležitým zaměstnancem žalobkyně (marketingový ředitel) a od března 2014 minimálně do listopadu 2014 prezidentem, ředitelem a tajemníkem ve dceřiné společnosti žalobkyně, dále bylo identifikováno personální propojení prostřednictvím manželů Z., manželka pana Z., který byl jednatelem VITARO, byla sekretářkou Ing. P. ve společnosti Chemoprojekt a.s. Pan Z. byl původně také zaměstnancem žalobkyně, který následně přešel do VITARO na pozici jednatele. Dalšími významnými okolnostmi svědčícími o zapojení VITARO do daňového podvodu bylo zjištění, že po 1. 4. 2015 došlo k výraznému poklesu veškerých přijatých plnění, docházelo k nestandardním srážkám z ceny zboží, dále společnost IMPROFEX, jako dodavatel VITARO, nezveřejňovala účetní závěrky, sídlila na virtuální adrese, neměla zaměstnance ani internetové stránky. Navíc z protokolu o výslechu Ing. J. Z., jednatele VITARO, a z protokolu o výslechu Ing. M. D., jednatele IMPROFEX, skutečně vyplývá, že k předávání zboží od IMPROFEX docházelo v sídle společnosti VITARO výjimečně. Spíše k tomu docházelo na předem domluvných místech mimo areál VITARO, a poté se zboží přepravilo do areálu žalobkyně běžnými vozidly. Jednatel společnosti IMPROFEX dále vypověděl, že si VITARO kontrolovala ryzost a hmotnost drahých kovů zpravidla jen orientačně podle parametrů uvedených na obale nebo přímo na zboží, a že drahé kovy, které pořídila od A. J. Company, platila investičním zlatem, které nakupovala pouze od J&T Banka. Přestože samo o sobě nemusí jít o nezákonná jednání článků v řetězci prodeji drahých kovů, je zapojení VITARO do daňového podvodu v souhrnu s ostatními okolnostmi u dalších článků řetězce naprosto zřejmé.

89. Soud k tomu doplňuje, že dodavatelským řetězcem, ve kterém figuruje žalobkyně a VITARO (k popisu řetězce viz bod 251 napadeného rozhodnutí), se finanční správa zabývala i v rámci daňové kontroly, kterou vedla u VITARO. Dospěla k závěru, že řetězec, ve kterém kromě žalobkyně vystupovaly ještě společnosti Easygoing group, AF Consulting, Diamond Fit, Brood chamber a Falzakapa, je zatížen podvodem na DPH, a to na základě obdobných nesrovnalostí, jaké byly zjištěné v projednávané věci, což potvrdily i správní soudy (viz rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 26. 5. 2022, č. j. 55 Af 46/2019-65, ve spojení s rozsudkem NSS ze dne 16. 1. 2024, č. j. 10 Afs 183/2022-45). Zdejší soud se v rozsudku ze dne 26. 5. 2022, č. j. 55 Af 46/2019-65, zabýval obchodním řetězcem společnosti IMPROFEX CZ s.r.o. – VITARO a žalobkyně, ve zdaňovacích obdobích listopad 2014 až březen 2015, a mj. konstatoval i pro nyní projednávanou věc zcela podstatný závěr, že *„shodně s daňovými orgány nijak nezpochybňuje, že obchodní modely založené na přeprodávání zboží v rámci určitého řetězce (přes „prostředníka“) nejsou ničím nestandardním, ba naopak odpovídající ekonomické realitě. V daném případě však správce daně tuto skutečnost zasadil do rámce dalších okolností, které ve svém souhrnu svědčí o tom, že daný řetězec společností byl vytvořen účelově za účelem vylákání neoprávněné daňové výhody – k prokázání této skutečnosti proto též směřovaly úvahy správce daně, kterými chtěl dokreslit postavení žalobkyně (VITARO – pozn. soudu) jako tzv. buffera, tady jako jeden ze „standardně“ vystupujících článků řetězce, který by ale (i právě pro vzájemnou znalost jejího přímého dodavatele a odběratele) mohl fungovat bez tohoto článku. Uvedená skutečnost tak pouze posílila úvahy daňových orgánů o účelovém včlenění určitých společností (včetně žalobkyně) do daného řetězce, jehož účelem bylo zastrčit jeho skutečnou podstatu, tedy podvod na DPH.“* (důraz přidán) Námítky nejsou důvodné.

2. Vědomostní test

90. Při posuzování podvodu na DPH tíží důkazní břemeno správce daně nejen co do prokázání existence podvodu, ale také co do zapojení daňového subjektu do něj, včetně skutečnosti, že daňový subjekt věděl, resp. měl a mohl vědět o své účasti na daňovém podvodu. Pokud správce daně své důkazní břemeno unese a prokáže, že daňový subjekt věděl či měl a mohl vědět o své účasti na podvodu na DPH, může daňový subjekt vylíčit skutečnosti, které svědčí o jeho dobré víře, resp. o tom, že přijal veškerá opatření, která na něm bylo možné rozumně vyžadovat, aby riziku zapojení do daňového podvodu zabránil (viz např. rozsudek NSS ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42).
91. Úvahy o nestandardnosti transakcí musí být činěny s přihlédnutím k tomu, v jakém prostředí se odehrály a jaké jsou zde běžné obchodní zvyklosti. Na objektivní okolnosti nelze nahlížet univerzální optikou toho, jak by nejspíš měly obchodní transakce objektivně probíhat napříč ekonomikou bez ohledu na specifika určitých typů transakcí. Jinými zákonitostmi se bude řídit vývoz spodního prádla za desítky milionů korun do Spojených arabských emirátů (viz rozsudek NSS ze dne 27. 8. 2015, č. j. 2 Afs 104/2015-33), nákup reklamního prostoru, resp. sponzorského vzkazu ve vysílání veřejnoprávní televize (viz rozsudek NSS ze dne 5. 8. 2020, č. j. 10 Afs 11/2020-55), obchodování s koženou galanterií v prostoru vietnamské tržnice, nebo obchodování se zlatem v řádu stovek milionů korun (viz rozsudek NSS ze dne 10. 4. 2008, č. j. 2 Afs 35/2007-111). Jestliže daňový subjekt tvrdí, že obdobný způsob obchodování využívá dlouhodobě a obdobně postupují i další subjekty v daném odvětví a lokalitě, přičemž takový způsob obchodování lze považovat za objektivně možný, představitelný a nikoli zjevně nelogický, je třeba klást na závěry daňových orgánů týkající se naplnění kritérií vědomostního testu vyšší požadavky. Výše uvedené platí pouze v případě, že způsob, povaha, předmět či jiné okolnosti obchodování daňového subjektu a

jeho obchodních partnerů nejsou v rozporu s povinnostmi plynoucími z právních předpisů veřejného práva v celé jejich šíři a transakce se pohybují ve standardním rámci předpokládaném právním řádem ČR. Postupuje-li daňový subjekt nezákonně, resp. jím uskutečněné transakce lze považovat za „podvodné“ i z jiných hledisek než daňových, má to význam i pro nároky kladené na důkazní břemeno daňových orgánů. (viz rozsudek NSS ze dne 27. 10. 2020, č. j. 8 Afs 49/2019-33).

92. Mezi objektivní okolnosti svědčící o tom, že daňový subjekt mohl a měl vědět o tom, že přijal nebo uskutečnil plnění v řetězci zasaženém daňovým podvodem, řadí judikatura typicky situaci, kdy muselo být daňovému subjektu z jednání s obchodním partnerem zřejmé, že jedná s podnikatelským subjektem, který vykazuje znaky pouze formálně existující právnické osoby, dále personální propojení subjektů v řetězci či osobní vazby jednatelů (viz rozsudek NSS ze dne 8. 10. 2015, č. j. 7 Afs 237/2015-33), dále absenci písemné smlouvy či pojištění u rozsáhlého obchodu s vysoce nadhodnocenými cenami zboží, neplacení dodaného zboží a následné nevymáhání této pohledávky (viz rozsudek NSS ze dne 18. 6. 2015, č. j. 9 Afs 10/2015-29), nesjednání rozsahu plnění ve smlouvě s tím, že je následně smluvní cena dodatkem ke smlouvě zpětně zvýšena tak, že obchody postrádají ekonomický smysl (viz rozsudek NSS ze dne 30. 9. 2015, č. j. 1 Afs 25/2015-49), několikaletou splatnost pohledávek, absenci zajištění závazku zahraničním dodavatelem, nevymáhání splatných pohledávek, koupi a prodej značně nadhodnoceného zboží, podezřele nízké marže, platby sjednané v neobvyklé měně, platby v hotovosti, fakturace v neobvyklém jazyce pro daný trh, značný objem vývozu zboží velmi nízké až neupotřebitelné kvality, či nedostatek povědomí o registraci obchodního partnera k povinnému členství v obchodní komoře (viz rozsudek NSS ze dne 27. 8. 2015, č. j. 2 Afs 104/2015-33). Je třeba také zohlednit, zda měl daňový subjekt s podnikáním v dané oblasti předchozí zkušenosti (viz rozsudek NSS ze dne 30. 5. 2012, č. j. 1 Afs 26/2012-34). I způsob navázání spolupráce s dodavatelem je legitimní součástí komplexu objektivních skutečností. Neproověřený obchodní partner představuje určité riziko jak podnikatelské (neplnění sjednaných závazků), tak daňové (účast na daňovém podvodu) – lze tedy rozumně předpokládat určitou obezřetnost při uzavírání smluv s takovými subjekty (viz rozsudek NSS ze dne 2. 12. 2022, č. j. 5 Afs 180/2020-66). V obdobném duchu se pak nese i judikatura, která za legitimní součást komplexu objektivních okolností poukazujících na nestandardnost transakcí považuje i krátkou obchodní historii dodavatelů (viz např. rozsudky NSS ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014-59, ze dne 2. 12. 2021, č. j. 1 Afs 262/2021-40, nebo ze dne 21. 4. 2022, č. j. 10 Afs 479/2021-56, nebo usnesení Ústavního soudu ze dne 26. 1. 2021, sp. zn. IV. ÚS 2918/20, bod 17). Bez dalšího nelze spoléhat pouze na dosavadní, byť dlouhodobou, bezproblémovou spolupráci s obchodním partnerem, neboť situace, kdy až následně dojde k zatížení do té doby bezproblémových transakcí daňovým podvodem, nelze vyloučit. Podnikatel musí být obezřetný po celou dobu obchodní spolupráce, nikoli toliko v jejím počátku, zvláště v případě, kdy se vyskytují rizikové okolnosti. (viz rozsudek NSS ze dne 19. 12. 2013, č. j. 8 Afs 168/2022-48). Podezřelým může být i postupné odchylení se od požadavků rámcové smlouvy. Dodržování smluv v obchodním styku lze totiž považovat za standardní stav (srov. např. rozsudky NSS ze dne 18. 6. 2015, č. j. 9 Afs 10/2015-29, a ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-47).
93. Objektivními okolnostmi, které svědčí o tom, že daňový subjekt věděl nebo mohl a měl vědět, že se svým jednáním účastní řady plnění, která jsou součástí podvodu, může být i souhrn dílčích indicií. Ačkoliv každá indicie sama o sobě nemusí být nezákonná, tak ve svém souhrnu, tvoří-li více indicií logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, mohou spolehlivě a jednoznačně prokazovat skutečnost, že

daňový subjekt o podvodu na DPH věděl či minimálně vědět mohl (viz rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2013, č. j. 1 Afs 58/2013-34). Objektivní okolnosti nelze posuzovat izolovaně, ale v souhrnu, až teprve ucelený souhrn těchto okolností může mít dostatečnou vypovídající schopnost o povědomí daňového subjektu o podvodu na DPH (viz např. rozsudek SDEU *Mahagében a Péter Dávid*, bod 60, či rozsudek NSS ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016-58). Není možné objektivní okolnosti vytrhávat z kontextu, neboť síla zjištěných skutečností tkví v jejich komplexnosti (viz např. rozsudky NSS ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42, a ze dne 14. 12. 2022, č. j. 7 Afs 161/2022-31). Zpravidla nebude úspěšná procesní strategie účastníka, který z komplexu indicií vytrhává jednotlivé skutečnosti a upozorňuje u každé zvlášť, že nepředstavuje nic nezákonného.

94. Žalobkyně v žalobě tvrdí, že žalovaný své závěry o tom, že žalobkyně musela poznat, že je zapojena do podvodu na DPH, postavil jen na příliš nízké ceně výkupu drahých kovů (bod 2.4 žaloby).
95. Soud neshledává tvrzení žalobkyně přiléhavým. Žalovaný se zaměřil nejen na nestandardnosti ohledně cen, resp. ujednaných srážek oproti cenám Londýnské burzy (body 474 až 586 napadeného rozhodnutí), ale přestřel celou řadu nesrovnalostí u všech prověřovaných dodavatelů žalobkyně, které žalobkyně mohla a měla poznat na první pohled nebo po detailnějším prověření svého dodavatele (viz body 357 a násl. napadeného rozhodnutí; správce daně nestandardnosti popsal zejména od strany 153 zprávy o daňové kontrole). Žalovaný poukázal na to, že někteří dodavatelé byli založeni krátce před zahájením s obchodováním s žalobkyní (Wlaxiv, JAPANETWORK), těsně před zahájením spolupráce změnili jednatele (Wlaxiv, JAPANETWORK, Tiran Trade, 4 TARGET, CIRCLE PARTNER), měli virtuální sídlo či sídlili v tzv. office house (Wlaxiv, JAPANETWORK, Tiran Trade, 4 TARGET, CIRCLE PARTNER, LAFFERA a WISDOM), neměli provozovnu (Wlaxiv, Tiran Trade, 4 TARGET, LAFFERA a WISDOM), veřejnou propagaci (JAPANETWORK, Tiran Trade, 4 TARGET, LAFFERA a WISDOM), zaměstnance (Wlaxiv, JAPANETWORK, Tiran Trade, 4 TARGET, CIRCLE PARTNER, LAFFERA a WISDOM) či zjiřitelný majetek (Wlaxiv, JAPANETWORK, Tiran Trade, 4 TARGET, LAFFERA a WISDOM). Dále nezveřejňovali účetní závěrky (Wlaxiv, JAPANETWORK, 4 TARGET, CIRCLE PARTNER, a WISDOM) a žalobkyně je po nich nepožadovala, ač požadovala jiné méně významné doklady (Wlaxiv, JAPANETWORK, Tiran Trade, 4 TARGET, CIRCLE PARTNER). Žalovaný také uvedl, že žalobkyně s některými dodavateli uzavírala rámcové smlouvy v českém jazyce, které podepisovali jednatele, se kterými komunikovala pouze v cizím jazyce (JAPANETWORK, Tiran Trade, 4 TARGET), že si dodavatelé těsně před podepsáním rámcových smluv s žalobkyní založili bankovní účty u stejné banky (JAPANETWORK, Tiran Trade, 4 TARGET), že jednatel dodavatele Wlaxiv, který neměl zkušenost s obchodováním s drahými kovy, nikdy nebyl v areálu žalobkyně, dále že u některých dodavatelů došlo k zastavení dodávek nebo k výraznému poklesu dodávek v dubnu 2015 (Wlaxiv, JAPANETWORK, 4 TARGET, CIRCLE PARTNER, LAFFERA a WISDOM), že dodavatelé porušovali ujednání rámcových smluv o fakturaci a dodávkách pohledávkami nezatíženého zboží (JAPANETWORK, Tiran Trade, 4 TARGET), že jednatele dodavatelů zpravidla nebyli přítomni procesu tavby a homogenizace dodaného zboží, po němž teprve přešlo vlastnické právo ke zboží na žalobkyni (Wlaxiv, JAPANETWORK, Tiran Trade, 4 TARGET, CIRCLE PARTNER, LAFFERA a WISDOM), že dodavatel Wlaxiv vyvíjel tlak na okamžité uhrazení dodaného zboží, že žalobkyně nevidovala telefonické objednávky nebo telefonní kontakt na jednatele dodavatele, přestože to byl jediný způsob tvorby

objednávek (Wlaxiv, JAPANETWORK, 4 TARGET), že žalobkyně pro některé dodavatele používala standardní dotazník vyplňovaný při výkupu zboží a pro jiné ho upravovala (Wlaxiv), a že dotazníky v průběhu řízení vůbec nepředložila (Tiran Trade). Žalovaný dále popsal personální propojení mezi dodavateli (CIRCLE PARTNER, LAFFERA, WISDOM) a personální propojení žalobkyně s dodavatelem VITARO. Žalovaný poukázal na to, že CIRCLE PARTNER nahradila dodávky zboží dodavatele LAFFERA v době, kdy žalobkyně musela vědět o jejich personálním propojení, rovněž na to, že žalobkyně dodavatelům CIRCLE PARTNER a LAFFERA ve velké míře hradila faktury zápočtem, ačkoli to pro žalobkyni nebyl standardní způsob úhrady, že došlo ke změně dodávané komodity po 1. 4. 2015, ale rámcová smlouva o dodávkách zboží byla uzavřena na celý rok 2015 a byla podepsaná necelé 2 měsíce předtím (CIRLCE PARNTER), že dodání zboží proběhlo ještě před uzavřením rámcové smlouvy (CIRCLE PARTNER), že žalobkyně vyžadovala pouze od CIRCLE PARTNER a LAFFERA, aby předložili potvrzení o bezdlužnosti, že žalobkyně od VITARO na 14. týden roku 2015 (od 30. 3. do 5. 4. 2015) nestandardně poptávala pouze na týden, nikoli na celý měsíc, jak to bylo do té doby zcela obvyklé, přičemž poptávka byla uspokojena v březnu 2015, že část dodaného zboží byla označena renomovanými afineriemi či výrobci (JAPANETWORK, LAFFERA, WISDOM, VITARO), že část zboží dodaného různými dodavateli v různém období pocházela ze stejné série jedné afinerie (JAPANETWORK, LAFFERA, WISDOM), že se u žalobkyně současně nacházeli jednatelé LAFFERA a WISDOM, a že se u žalobkyně současně nacházeli jednatel VITARO a jednatel jeho dodavatele (IMPROFEX), jehož zboží se přeprodalo žalobkyni. Žalobkyně si měla být vědoma, že před dodavateli VITARO, LAFFERA a WISDOM se nachází minimálně ještě jeden dodavatel, přinejmenším renomovaná afinerie. Žalovaný zdůraznil, že žalobkyně si těchto okolností musela nebo měla být vědoma, neboť sama předložila faktury, smlouvy, dodací listy a řadu dalších podkladů, které evidovala u svých dodavatelů nebo jí je dodavatelé předložili již při sjednávání spolupráce, a žalobkyně v průběhu tvrdila, že dodavatele prověřila. Žalovaný navíc porovnal žalobkyni a řetězce, do kterých byla zapojena, se zahraničními subjekty zapojenými do podvodu na DPH, a našel řadu podobných nestandardností (blíže viz body 706 až 725 napadeného rozhodnutí).

96. Nicméně žalobkyně proti tomu brojila v žalobě pouze zcela obecně (s výjimkou otázky ujednaných cen). Bez bližší argumentace ke konkrétnímu dodavateli tvrdila, že nikdo na počátku obchodů nebyl označen za nespolehlivého plátce, že obchody probíhaly po celou dobu bezproblémově a zcela standardně optikou sekundárního trhu, když navýšení objemů nákupu na přelomu let 2014 a 2015 bylo běžnou reakcí na celozávodní dovolenou v prosinci 2014, aby měla dostatečnou zásobu materiálu. Obchody byly ekonomicky racionální a je standardní, že je kvůli výkupu oslovována.
97. Žalobkyně v žalobě nepředestřela vlastní vysvětlení toho, proč výše specifikované okolnosti, které popsal žalovaný, nejsou nestandardní v rámci obchodování s drahými kovy, a to i na sekundárním trhu (s výjimkou virtuálního sídla – k tomu blíže viz odst. 145 tohoto rozsudku). Jestliže žalobkyně s verzi finančních orgánů nesouhlasila, bylo jen na ní, aby předestřela svou komplexní verzi podloženou relevantními skutečnostmi o tom, že obchodní transakce či některé její části byly v rámci její běžné obchodní praxe standardní (srov. např. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60). To se však v projednávané věci nestalo. Zcela obecná tvrzení nemohou žádným způsobem zpochybnit závěr žalovaného, že okolnosti, které se v obchodech žalobkyně vyskytovaly, byly nestandardní.

98. Tvrzení žalobkyně o celozávodní dovolené v prosinci 2014 žádným způsobem nevysvětluje například to, proč po 1. 4. 2015 došlo k zastavení dodávek drahých kovů nebo k masivnímu snížení počtu dodávek od prověřovaných dodavatelů. Tvrдила-li žalobkyně, že při akvizici podílů došlo k prověření společnosti, již žalovaný poukázal na to, že nabyvatelé obchodních podílů sami zjistili, že hodnota žalobkyně může být nadhodnocena, a že se žalobkyně může podílet na podvodu na DPH. Proto se cestou mezinárodní arbitráže domáhali náhrady škody po bývalých vlastnících obchodních podílů.
99. Pokud žalobkyně poukazovala na zprávu Due Diligence, soud uvádí, že zpráva byla vyhotovena dne 8. 8. 2014, tudíž se nemůže týkat většiny prověřovaných transakcí ani většiny prověřovaných dodavatelů žalobkyně. Někteří dodavatelé totiž v době vydání zprávy s žalobkyní neobchodovali (Tiran Trade, JAPANETWORK, CIRCLE PARTNER, 4 TARGET a WISDOM). Dodavatel Wlaxiv dokonce ještě ani neexistoval. Soud souhlasí s žalovaným, který v bodě 815 napadeného rozhodnutí uvedl, že zpráva se zaměřovala především na finanční a ekonomickou stránku žalobkyně a chystané akvizice. Zpracovatel zprávy by musel podrobně analyzovat dodavatele žalobkyně a jejich dodavatele, aby mohl existenci podvodu a zapojení do něj odhalit. Z předložené zprávy však takové informace neplynou. Zpráva se daňové problematice věnuje spíše z obecného pohledu. Obecně popisuje postavení žalobkyně na poli DPH (str. 69). Z toho nelze dovozovat, že byly detailně prověřovány obchodní vztahy žalobkyně ve vztahu k DPH. Zpráva navíc vůbec nezmiňuje prověřované dodavatele žalobkyně. Současně to není tak, že ve zprávě nejsou žádná upozornění na podezřelé okolnosti. Ze zprávy například plyne, že byly identifikovány určité nesrovnalosti v obchodování se ztrátovým subjektem SAFINA POL, které mohou naznačovat, že ceny nebyly nastaveny správně. Zpráva navíc vychází i z ujistění tehdejšího managementu žalobkyně (např. str. 14 zprávy), což nelze považovat za dostatečnou záruku. Zpráva Due Dilligence tedy nezaložila dobrou víru žalobkyně v řádnost prověřovaných obchodů.
100. Tvrzení žalobkyně, že se měla posuzovat pouze vědomost nového vedení o žalobkyní ujednaných obchodech, je zcela nepřijatelná. Žalobkyně poukazovala na to, že nový statutární orgán byl do funkce ustanoven v listopadu 2014. V projednávané věci je přitom nutné zohlednit nejen období, ve kterém došlo k dodání zboží a uplatnění nároku na odpočet (období s novým vedením), ale i dobu, ve které byly ujednány rámcové smlouvy uzavřené s prověřovanými dodavateli. Změna vedení nemá vliv na vědomost ohledně podvodu na DPH. Pokud si členové statutárního orgánu dostatečně neprověřili své dodavatele a dále v obchodech pokračovali, je třeba to klást k tíži žalobkyně. Stejně tak ani fúze sloučením neměla vliv na zachování vědomostní složky u žalobkyně, protože nástupnická společnost vstupuje do právního postavení zanikající společnosti (§ 61 odst. 1 zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev).
101. Rámcové smlouvy s prověřovanými dodavateli se podepisovaly nejen před ustanovením nového vedení, kdy je podepisoval předseda představenstva právní předchůdkyně žalobkyně (SAFINA, a.s., IČO 45147868) Ing. T. P. (např. smlouva s Tiran Trade, WISDOM nebo JAPANETWORK), ale také po jeho nástupu (např. smlouva s VITARO nebo 4 TARGET). V takových případech smlouvy podepisoval buď Ing. V. F. jako generální ředitel, anebo Ing. V. F. a Ing. M. Š., jako prokuristé (buď oba nebo jeden z nich). Z toho je zřejmé, že i za nového vedení musela žalobkyně vědět, s kým jedná a jaké smlouvy uzavírá.
102. Stejně tak žalobkyně nemůže dovozovat standardnost prověřovaných obchodů ze zprávy o daňové kontrole ze dne 1. 11. 2011, která je součástí správního spisu, protože se zpráva

věnovala zdaňovacím obdobím leden 2008 až červen 2009. Netýkala se prověřovaných obchodů. Dodavatelé žalobkyně Tiran Trade, JAPANETWORK, LAFFERA, CIRCLE PARTNER, WISDOM a Wlaxiv v roce 2009 neexistovali. S dodavatelem 4 TARGET žalobkyně v té době neobchodovala. Ačkoli s dodavatelem VITARO již obchodovala, tato zpráva o daňové kontrole ničeho nevyovídá o tom, jaké zboží žalobkyně „nyní“ pořizovala a za jakých podmínek tak činila. Námitky proto nejsou důvodné.

103. Soud opakuje, že v soudním řízení správním je to žalobce, kdo vymezuje hranice soudního přezkumu. Soud není oprávněn nahrazovat jeho projev vůle, domýšlet za něho argumenty ani vyhledávat možné vady napadeného rozhodnutí. V opačném případě by přestal být nestranným rozhodčím sporu. (viz rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78). Žalobkyně konkrétně zpochybňovala pouze tvorbu cen, a to obecně u všech svých dodavatelů. S ohledem na shora uvedené by úvahy žalovaného ohledně nestandardnosti tvorby, resp. srážek musely být zcela zjevně nelogické.
104. To se však nestalo. Žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyně nakupovala od svých dodavatelů za nestandardně nízké ceny, resp. srážky oproti cenám Londýnské burzy na základě mnoha dílčích nesrovnalostí, které ke každému dodavateli popsal v bodech 474 až 597 napadeného rozhodnutí. Vyšel předně z toho, že žalobkyně s ohledem na svoji historii a postavení na trhu měla považovat za nestandardní, že jí různí čeští dodavatelé v krátkém časovém intervalu (např. i pouze během jedné hodiny) dodávali vzhledově totožné drahé kovy s deklarovanou vysokou kvalitou (ryzostí), s označením velké afinerie a na sebe navazující číselnou řadou jedné série, které obsahovaly další identifikační znaky jako hmotnost, ryzost a čárový kód. Bylo také nestandardní, že dodavatelé opakovaně dodávali žalobkyni originální slitky drahých kovů od renomovaných afinérií pouze za účelem roztavení. U zboží navíc došlo ke snížení hodnoty roztavením označením afinerie.
105. Nestandardní bylo, že dodavatelé VITARO, LAFFERA, WISDOM, CIRCLE PARTNER, JAPANETWORK, 4 TARGET, Tiran Trade a Wlaxiv dodávali žalobkyni drahé kovy, které pocházely od renomovaných afinérií, se značnou srážkou, kterou s nimi žalobkyně ujednala v rámcových smlouvách. V případě dodávek Ag byla s dodavatelem WISDOM (- 6 %), LAFFERA a CIRCLE PARTNER (- 6 %), 4 TARGET (- 7 až - 8 %) a VITARO (- 5 % u ryzích kovů; - 1,5 % u surovin s obsahem drahých kovů a při užití nárokového účtu) v rámcových smlouvách sjednána vyšší srážka z cen Londýnské burzy než srážka, kterou žalobkyně uvádí ve svém Metodickém pokynu - Stanovení cen DK (- 4 %). Vyšší srážka, než která je uvedena v tomto metodickém pokynu (- 6 % u Pt; - 7 % u Pd), byla sjednána v případě platiny (Pt) s VITARO (- 7 %; - 2,5 % u surovin s obsahem drahých kovů a při užití nárokového účtu), Tiran Trade a Wlaxiv (- 7 %) a v případě paladia (Pd) s LAFFERA, CIRCLE PARTNER, JAPANETWORK a Tiran Trade (- 8 %). Vzhledem k množství dodávek zboží a jejich ryzosti (téměř čisté drahé kovy), mělo žalobkyni připadat nestandardní, že jsou tito dodavatelé ochotni sjednat nižší výkupní ceny oproti cenám uvedeným v metodickém pokynu, tedy prodat vysoký objem drahých kovů s tak vysokými srážkami. Takový postup by pro ně byl ekonomicky nevýhodný, o čemž žalobkyně vzhledem ke svým zkušenostem v oboru musela vědět a minimálně si musela klást otázku, z jakého důvodu prodávají tak levně. Nestandardní bylo, že dodavatelé CIRCLE PARTNER a LAFFERA měli stejnou jednatelku Ing. Š., o čemž žalobkyně věděla, žalobkyně s nimi sjednala stejné srážky při výkupu drahých kovů, přičemž CIRCLE PARTNER v podstatě nahradila dodávky zboží dodavatele LAFFERA. (v podrobnostech viz body 527 až 531 a 578 až 583 napadeného rozhodnutí).

106. Žalovaný dále poukázal na to, že žalobkyně ve většině případech sjednala s VITARO, WISDOM a LAFFERA vyšší srážky pro výkup drahých kovů o ryzosti 99 % a vyšší, oproti srážkám ve smlouvách uzavřených se společnostmi Safichem (- 2 % pro dodávky surovin a odpadů s obsahem drahých kovů Ag, Au, Pt, Pd a Rh), Energia Group (- 3,8 % pro Ag o ryzosti 99,9 %), Madejski (- 3,6 % pro Ag o ryzosti 99,90–99,95 %; - 2 % pro Au při minimální ryzosti 99,9 %), Bramlet [- 5 % pro Ag; - 7 % pro Au a Pd; - 4 % pro Pt; - 8,5 % pro Rh, při výkupu slitiny PtRh při ryzosti Pt min 85 %; slitiny PtRh + další kov (Au, Ag, Pd); slitiny PtAu5], Schneider Electric (- 3,85 % a další 2 % za výtěžnost Ag), Lakovna Hajdík (- 4 % a další 4 % za výtěžnost Ag), KROSSLASS (- 4,6 % a další 1 % za výtěžnost Pt; - 7 % a další 2,5 % za výtěžnost Rh), SCHOTT CR (- 7 % a další 0,5–3 % za výtěžnost Au), TDM Electronics (- 5 % a další 2 % za výtěžnost Pd) a Crystalex CZ (- 7 % a další 0,2 % za výtěžnost Au). Výjimku tvořily srážky u dodavatele Bramlet pro nákup materiálu pro rekuperaci s obsahem Pd (- 7 %) a obsahem Rh (- 8,5 %) a u dodavatele KROSSLASS pro Rh (- 7 %), a to ve srovnání s VITARO (- 2,5 % pro Pd; - 3 % pro Rh). Výjimkou byly i srážky pro Au sjednané s dodavatelem SCHOTT CR a Crystalex (- 7 %) oproti srážkám u LAFFERA a WISDOM (- 2,5 %).
107. Nestandardní také bylo, že srážky pro výkup drahých kovů o ryzosti 99 % a více sjednané s VITARO, WISDOM a LAFFERA byly srovnatelné nebo převážně vyšší než srážky, které měla žalobkyně nasmlouvané se společnostmi Preciosa, Teva Czech Industries a Thun 1794 na odkup odpadů s obsahem drahých kovů (v podrobnostech viz body 535 až 539 napadeného rozhodnutí). Výjimkou byly vyšší srážky u Preciosa pro nákup materiálu pro rekuperaci s obsahem Au ve srovnání se srážkou na odkup Au u LAFFERA a WISDOM, a vyšší srážky u Thun 1794 pro výkup Rh pro rekuperaci oproti srážce za Rh u VITARO a za Au ve srovnání s LAFFERA a WISDOM, přičemž u LAFFERA a WISDOM byla srážka pro Au a Pt závislá na dodání obou komodit současně.
108. Společnosti Preciosa, Teva Czech Industries a Thun 1794 dodávaly především odpad s obsahem drahých kovů, kdežto VITARO, LAFFERA a WISDOM drahé kovy o ryzosti minimálně 99,95 %. V dodaném odpadu je obsaženo nižší množství drahého kovu, současně se část materiálu ztratí při procesu oddělování kovu od zbytku materiálu, tudíž má odpad nižší výtěžnost a vyžaduje složitější zpracování. Dodaný odpad je méně výhodný. Žalobkyně za tento materiál či odpad ujednala často nižší srážku než u dodávek ryzího drahého kovu od prověřovaných dodavatelů, který mohla žalobkyně snadno roztavit a rovnou s ním nakládat jako s čistým kovem. Tyto rozdíly nasvědčují nestandardnímu jednání, přičemž žalobkyně o nich musela nejen vědět, ale sjednala je záměrně. Jedná se tak o zásadní nestandardnost. Přitom i žalobkyně v průběhu daňové kontroly uvedla, že je to právě srážka oproti cenám na burze, která pokrývá zejména náklady na tavbu, odebrání vzorku, analýzu, správní režii společnosti, náklady na ochranu (blíže viz body 540 a 541 napadeného rozhodnutí). U odpadů s obsahem drahých kovů měla být srážka vyšší, což potvrdil i Ing. P. starší při podání vysvětlení na policii. V řízení však byl zjištěn pravý opak.
109. Rovněž se žalovanému jevílo jako nestandardní, že VITARO si při obchodování s žalobkyní vybrala méně výhodný režim spolupráce. VITARO drahé kovy prodávala podle cen uvedených v rámcové smlouvě místo toho, aby drahé kovy prodávala skrze nárokový účet vedený u žalobkyně za mnohem nižší srážky (rozdíl cca 2 až 4,5 %). Byla-li VITARO ochotna dodávat zboží od významných afinérií za vyšší srážku, než mohla, musela z toho žalobkyně poznat, že se jedná o nestandardní postup, ač to mohlo být pro žalobkyni ekonomicky zajímavější. Ačkoli je cena na burze proměnlivá, a proto by mohlo být

dosaženo zisku i při vyšších srážkách, je dosažení zisku za sjednaných podmínek s žalobkyní u jejích dodavatelů vyloučeno s ohledem na dlouhodobé velké objemy dodávek a to, že dodávky byly výrazně či úplně utlumeny v době, kdy došlo k zavedení režimu přenesené daňové povinnosti. Žalobkyni muselo být jako zkušené obchodnici zřejmé, že dodavatelé od afinérií nenakupovali s cílem spekulovat s burzovní cenou. Jednatelé prověřovaných dodavatelů žalobkyně během výsledků neuvedli, že by nakupovali a pak prodávali drahé kovy za tímto účelem. Žalobkyni mělo být od počátku podezřelé, že ji její dodavatelé prodávají zboží za nižší cenu, než za kterou zboží nakoupili.

110. Žalovaný dále považoval za nestandardní, že CIRCLE PARTNER dodával žalobkyni dlouhou dobu Pt desky a mince o ryzosti 99,95 % a vyšší za nižší cenu, než za kterou je jsou ochotny vykoupit renomované afinerie. Žalobkyně minimálně část Pt desek pouze po provedení homogenizace a zkoušky ryzosti prodala afinerii Heraeus za cenu podstatně vyšší, než byla cena výkupní. Část nakoupených mincí prodala v nezměněné formě afinériím Chimet a SAFIMET. Pokud by CIRCLE PARTNER desky rovnou prodal afinerii, získal by o cca 4 miliony Kč více, než kolik utržil od žalobkyně (blíže viz body 570 až 577 napadeného rozhodnutí). Nestandardní bylo také to, že CIRCLE PARTNER trafil na tom, že dodal tisíce kusů platinových pamětních mincí žalobkyni, nikoli přímo afinériím. Po zavedení režimu přenesení daňové povinnosti došlo u tohoto dodavatele k přechodu na dodávky pamětních mincí, aby mohlo dojít ke standardnímu odpočtu DPH. Podle uzavřené smlouvy na dodávky mincí nebyl motivem dodávek platinových mincí vyražený motiv, ale platina získaná roztavením. Dodávky tisíců kusů pamětních mincí pouze za účelem roztavení lze také považovat za nestandardní. Nestandardní u CIRCLE PARTNER bylo rovněž to, že od něj žalobkyně vykupovala drahé kovy a platinové mince s ryzostí 99,95 % a vyšší za výrazně nižší částku (srážku - 5,5 %), než za kterou ujednala výkup odpadu s obsahem drahých kovů od VITARO přes nárokový účet (srážka - 1 až - 2,5 %). Žalovaný poukázal i na konkrétní případ, kdy žalobkyně od LAFFERA nakoupila slitky Pt s logem afinerie Heraeus se srážkou - 6 %, roztavila je a obratem je v jiné formě prodala afinerii Heraeus s burzovní přírůžkou + 0,5 %, čímž vygenerovala zisk (v podrobnostech body 554 až 559 a 570 až 573 napadeného rozhodnutí).
111. Podle žalovaného bylo nestandardní i to, že pan B., nabyvatel obchodního podílu a místopředseda představenstva žalobkyně, před policejním orgánem do úředního záznamu o podání vysvětlení uvedl, že pro něj jako odborníka byly podezřelé nákupy slitků s označením výrobce se srážkou - 5 až - 7 % pod Londýnskou burzou s tím, že žalobkyně kovy během několika málo dní přeprodala renomovaným společnostem. Kladl si otázku, proč to dodavatelé neprodávali přímo renomovaným afinériím. Drahé kovy normálně vykupovali za cenu Londýnské burzy s bonusem v řádech desetin procenta. Nelogické byly i smlouvy s VITARO na dodání odpadů se srážkou - 1 až - 2 %. Taktéž mu přišlo zvláštní, proč byly na smlouvách notářem ověřovány podpisy dodavatele i odběratele. Ve spojitosti se smlouvami o diskontech našel možnou příčinu náhlého přerušení dodávek drahých kovů.
112. Nestandardní též bylo, že žalobkyně od zahraničních dodavatelů vykupovala zboží za ceny pohybující se okolo cen Londýnské burzy, přičemž od českých dodavatelů je nakupovala se srážkou - 5 až - 10 %.
113. Žalovaný porovnal žalobkyni s českými a zahraničními obchodníky s drahými kovy, u kterých byly potvrzeny nestandardní okolnosti. U zahraničních subjektů zapojených do podvodu na DPH shledal stejné nestandardní okolnosti jako v řetězcích, do kterých byla zapojena žalobkyně. U české společnosti Č. (pozn. soudu: anonymizovaný název společnosti

uvedený v bodech 671 až 676 napadeného rozhodnutí) bylo zjištěno, že si její dodavatel stanovil k ceně Londýnské burzy přírážku u stříbra 2 %, u zlata 0,7 EUR za unci a u platiny 2 EUR za unci, nikoli srážku, jak tomu bylo u dodavatelů žalobkyně. U společnosti KP (pozn. soudu: anonymizovaný název společnosti uvedený v bodech 671 a 677 až 679 napadeného rozhodnutí) se k ceně připočítávala prémie, zpravidla 3 %, popřípadě někdy i náklady za dopravu. U odpadů byly drahé kovy vykupovány v průměru 3,5 % pod cenou burzy (s výjimkou platiny) plus poplatky za zpracování a homogenizaci.

114. Bylo nestandardní, když žalobkyně vykupovala zboží se srážkou, ač věděla, že ho velká afinérie prodá s přírážkou. Cena zboží při prodeji v řetězci měla růst. Velká polská afinérie KGHM vyráběla stříbrný granulát a prodávala ho za cenu burzy a přírážku. Společnost Umicore prodávala drahé kovy za cenu burzy. Afinérie Saxonia prodávala drahé kovy za cenu burzy. Společnost Johnson Matthey prodávala Pt a Pd za cenu vyšší, než je cena stanovená Londýnskou burzou.
115. Nestandardní bylo i to, že žalobkyně tvrdila, že cena není ovlivňována množstvím objemů dodaných drahých kovů, ale u velkých afinérií Saxonia a Johnson Matthey se uplatňovaly slevy např. v podobě objemu transakcí, intenzitě a vývoji vztahu se zákazníkem.
116. Žalobkyně správci daně popsala svůj obchodní model. Sdělila, že se její činnost odvíjí od nabídek dodavatelů. Jelikož žalobkyně vykazovala miliardové obraty, žalovaný považoval za nestandardní, aby svoji činnost zásadním způsobem přizpůsobovala nabídkám dodavatelů. Za standardní považoval to, že daňový subjekt má stanoven vlastní předmět činnosti a nakoupené vstupy jej odráží. Pokud se vše odvíjelo od nabídek dodavatelů, tak žalobkyně vytvářela svůj obchodní model teprve poté, co jí byl nabídnut konkrétní vstupní materiál. Žalobkyně sice levně nakupovala, ale neměla dopředu jisté kolik a jaké drahé kovy odebere. Pokud neměla od dodavatelů dostatek nabídek, musela se obrátit na velké afinérie a pořídit je za burzovní cenu, cena se v takových případech výrazně lišila. Nejistota ohledně dodávek zboží nepůsobí standardně, protože v podstatě vylučuje hodnověrným způsobem dlouhodobé plánování zakázek. Když žalobkyně u prověřovaného dodavatele učinila dlouhodobou objednávku, dodavatel ještě vůbec netušil, zda bude mít dostatek zboží k jejímu uskutečnění. Žalobkyně nevěděla, zda bude mít k dispozici levnější zboží od dodavatelů nebo bude nucena vykupovat od afinérií. Standardně nepůsobí ani to, že žalobkyně postavila svůj tvrzený obchodní model na rizikových dodavatelích. Rizikovitost modelu se projevila v dubnu 2015, když po změně právní úpravy došlo u některých dodavatelů k zastavení a u některých k výraznému utlumení dodávek. V dubnu 2015 se objem dodávek drahých kovů snížil na méně než 10 % oproti březnu 2015, což muselo být pro žalobkyni značně překvapivé a problematické. Z postoje žalobkyně v průběhu řízení však žádný údiv nad tak výrazným poklesem dodávek neplyne. Přestože zaměstnanci žalobkyně tvrdili, že útlum je dočasný, jednalo se o trvalý útlum. Je zarážející, jakému nepřiměřenému riziku se žalobkyně vystavila.
117. Nestandardní bylo též to, že žalobkyně v řízení tvrdila, že obchodní model byl nastaven výhradně na objednávkách dodavatelů, ačkoli tomuto tvrzení počínání žalobkyně odporuje. Žalobkyně se totiž obracela na VITARO s objednávkami na odkup drahých kovů. Od VITARO standardně poptávala dodání zboží na měsíční bázi. Je značně nestandardní, že žalobkyní tvrzený obchodní model neodpovídal realitě. Žalobkyně se navíc před 1. 4. 2015 objednávkami předzásobila od VITARO, poté došlo k výraznému poklesu objednávek u VITARO.

118. Jak je vidno shora, žalovaný nestandardnost cen, resp. srážek z cen u výkupu drahých kovů postavil na celé řadě dílčích nesrovnalostí. Obecná tvrzení žalobkyně, že se jednalo o standardní ceny na sekundárním trhu, tak nemohou žádným způsobem vyvrátit ucelený řetězec indicií svědčících o nestandardnosti obchodů. Zpochybňuje-li daňový subjekt význam zjištěných objektivních okolností tvrzeními opírajícími se o to, že na nich neshledává nic nestandardního či podezřelého, není povinností správce daně tato tvrzení vyvracet. K odepření nároku na odpočet totiž postačí, prokáže-li správce daně, že průměrný daňový subjekt postupující s náležitou obezřetností by měl na základě uvedených okolností pojmout pochyby o smyslu prováděných transakcí a o jejich možném zatížení daňovým podvodem (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 2. 2021, č. j. 4 Afs 177/2020-43).
119. Žalobkyně namítala, že žalovaný nedůvodně nezohlednil znalecký posudek společnosti Česká znalecká a.s., který podle ní prokazuje obvyklost cen a to, že srážky byly standardní pro sekundární trh. Současně namítala, že žalovaný měl rozpory mezi svým závěrem a závěrem znalce odstranit znaleckým dokazováním či revizním znaleckým posudkem.
120. Aby mohl být znalecký posudek přesvědčivý a přezkoumatelný, nesmí se znalec omezit ve svém posudku pouze na podání odborného závěru, nýbrž musí uvést, ze kterých zjištění vychází, jakou cestou k těmto zjištěním dospěl a na základě jakých úvah došel ke svému závěru. Závěry znaleckého posudku nelze bez dalšího přebírat, ale je třeba v případě potřeby je ověřovat i jinými důkazy, a to zejména tehdy, jestliže mohou být o správnosti závěrů znaleckého posudku pochybnosti. Jedná se o jeden z mnoha důkazních prostředků. Nesouhlas jedné strany se závěry znalce *a priori* neznamená povinnost ustanovit znalce revizního.
121. Závěry znaleckého posudku nemusel žalovaný vyvracet výlučně revizním znaleckým posudkem. Závěry o nestandardnosti cen mohl založit i na jiných důkazech nebo přijít s úplně jinou skutkovou verzí, která v úplnosti vyvrací tvrzení, (zdánlivě) prokazované znaleckým posudkem.
122. Žalovaný v bodech 752 až 762 napadeného rozhodnutí vysvětlil, z jakého důvodu ze závěrů znaleckého posudku o standardnosti cen nevycházel a z jakých důvodů nepřistoupil k vypracování revizního znaleckého posudku. V bodech 809 a 810 napadeného rozhodnutí pak uvedl, že dělení trhu na primární a sekundární, které předestřela žalobkyně, tj. že subjektům působícím výhradně na sekundárním trhu lze nabídnout výhradně horší podmínky v podobě srážky, neboť své zboží nemohou prodat jinde (na primárním trhu), není podstatné, a že žalobkyně svému přístupu k dělení trhu přikládá přehnaný důraz. Žalobkyně nevnímá primární trh coby trh probíhající na burze cenných kovů a sekundární mimo ni, jak je běžné, namísto toho primární trh označuje pouze za prodej nově vytaveného slitku prvnímu zákazníkovi a jakékoli další prodeje považuje za sekundární trh. Mezi trhy ale nepanují tak zásadní rozdíly, neboť se jedná o prodej a nákup zboží pouze s tím rozdílem, že některé společnosti drahé kovy zpracovávají či že figurují na burze cenných kovů. Jelikož pře prodej a úprava drahých kovů může nabýt mnoho podob, a i na žalobkyní označovaném sekundárním trhu je operováno s burzovní cenou, a naopak na žalobkyní vnímaném primárním trhu může být drahý kov prodán za cenu neodvislou od burzovní hodnoty, postrádá dělení význam, neboť trhy do značné míry splývají. Závěry o tom, že žalobkyně mohla a měla vědět, že je zapojena do podvodného řetězce, žalovaný nezaložil na tom, že se nákupní podmínky nemohly u různých smluvních partnerů lišit, ale opíral se o objektivní okolnosti zjištěné individuálně ke každému jednotlivému dodavateli, na jejichž základě žalobkyně, pokud by postupovala s náležitou obezřetností, měla a mohla pojmout pochyby

o smyslu prováděných transakcí a o jejich možném zatížení daňovým podvodem. Vzal přitom v úvahu, že primární výrobci prodávají drahé kovy s přírážkou, a že žalobkyně může od jiných dodavatelů než od primárních výrobců vykoupovat drahé kovy se srážkou.

123. Žalovaný jako jednu z mnoha nestandardních okolností považoval nestandardní cenu, resp. srážku z burzovní ceny, kterou žalobkyně sjednala s prověřovanými dodavateli. Soud se ztotožnil s názorem žalovaného, že znalecký posudek č. 5 409-17-2018, který předložila žalobkyně, nebyl způsobilý vyvrátit to, že žalobkyně od prověřovaných dodavatelů vykupovala drahé kovy s nezvykle vysokou srážkou. Otázky, které žalobkyně znalci zadala, totiž nesměřovaly na posouzení obvyklých cen a srážek na trhu s drahými kovy, ale na posouzení obvyklosti cen a srážek sjednaných s dodavateli žalobkyně, což potvrdil i znalec během výtěchů.
124. Znalecký posudek nebyl způsobilý prokázat, že srážky sjednané s prověřovanými dodavateli byli zcela standardní a ekonomicky racionální. Znalec ve znaleckém posudku sice dospěl k závěru, že srážky ani ceny nebyly nadhodnoceny ani podhodnoceny, a byly zcela standardními, nicméně zohledňoval pouze smlouvy, které mu žalobkyně předložila, a vycházel z toho, že pokud nebyla nějaká smlouva ve zprávě o daňové kontrole označena správcem daně za vadnou, považoval ji za standardní (viz str. 30 a 112–113 znaleckého posudku). Za standardní považoval srážky, které žalobkyně ujednala s ÚZSVM, Gnom Sp. Z O.O., TROTY spol. s r.o., SILVER Sp. Z O.O., GZ METAL, ATTIS GROW a Madejski (str. 31 znaleckého posudku). U stříbra (Ag) byly sjednané srážky sjednány ve výši 3,3 %, 3,6 %, 3,8 %, 5 % a 10 %. U zlata (Au) byly srážky 2 %, 2 %, 3 % a 6 %, u platiny (Pt) 6 %, 7 % a 8 %, u paladia (Pd) 6 % a u rhodia (Rh) 5,5 %. Proto dospěl k závěru, že standardní rozpětí srážek bylo u Au 2–6 % (788–881 Kč/g); u Ag 3,3–10 % (10–13 Kč/g); u Pt 6–8 % (787–957 Kč/g); u Pd 6 % (477–488 Kč/g); u Rh 5,5 %. Znalec se však nezabýval tím, jaké srážky u všech jím zohledněných nekontrolovaných dodavatelů byly obvyklé, a už vůbec ne okolnostmi u dodavatelů a při sjednávání cen (srážek). Ve vztahu ke srážkám pouze ve smlouvách našel největší rozpětí sjednaných srážek u každého drahého kovu od nejnižšího po nejvyšší a porovnal je se srážkami u prověřovaných dodavatelů. Takový úkon však vůbec nemusel dělat znalec, neboť se nejedná o odbornou otázku.
125. Znalec se s ohledem na zadání znaleckého posudku blíže nevěnoval ani zahraničním dodavatelům žalobkyně, ale pouze uvedl, že s ohledem na nefinanční ukazatele se u nich bude cenotvorba jistě lišit. Znalec se nezabýval ani slitky s označením velkých afinérií, protože to žalobkyně v zadání úkolu nevymezila. Znalec nebyl schopen na většinu otázek, které mu položil správce daně, přesvědčivě odpovědět. Zpravidla buď jen odkazoval na obsah znaleckého posudku, nebo uváděl, že není schopen odpovědět, protože u sebe nemá archiv znalecké kanceláře, kde mají být podklady.
126. Znalec přitom v posudku nevyjmenoval veškeré podklady, ze kterých vycházel. Během svého opakovaného výsledku zpravidla odkazoval na archiv znalecké kanceláře, kde měly být další podklady, které by mu pomohly zodpovědět kladené otázky. Znalec byl vyslechnut celkem třikrát. Přesto nebyl schopen si ani na jeden výslech tyto podklady obstarat tak, aby byl na výslech náležitě připraven. To závěry znalce činí značně nepřesvědčivé. Přestože měl správce daně prostředky, jakými znalce donutit k větší součinnosti (např. uložením pořádkové pokuty), nelze správcu daně vyčítat, že si neobstaral doplňující nebo revizní posudek. S ohledem na zadání znaleckého úkolu, které nemělo za cíl zjistit obvyklou cenu drahých kovů a obvyklou srážku k ceně na trhu s drahými kovy, na nezkoumání okolností u dodavatelů a při sjednávání cen, nedostatek podkladů a na nesoučinnost znalce,

vypracování revizního posudku se stejnými otázkami by nepřineslo ničeho nového, protože závěry znalce nebyly přezkoumatelné. Správce daně a žalovaný naopak předestřeli ucelenou argumentaci založenou na řadě nestandardních okolností (a to nejen cenotvorbu, resp. výši srážek), které indikovaly to, že se žalobkyně vědomě podílela na podvodu s DPH.

127. Znalec vypověděl, že žalobkyně použila finanční ukazatele (metodický pokyn) v kombinaci s nefinančními ukazateli v podobě spokojenosti zákazníka. K tomuto dílčímu závěru znalec dospěl pouze na základě hovoru s managementem žalobkyně. Z toho nabyl dojmu, že cenová ujednání byla zohledněna i z pozice nefinančních ukazatelů. Soud na tomto místě uvádí, že nikdo nezpochyboval, že žalobkyně nemohla do srážek promítnout i nefinanční ukazatele, bylo jí však vyčítáno, že srážky u prověřovaných dodavatelů nebyly standardní z hlediska obsahu dodávek zboží, četnosti dodávek, personálního propojení apod. Tyto nestandardní okolnosti však znalecký posudek vůbec nezohledňuje. Znalec sám potvrdil, že např. personální propojení nebylo bráno v úvahu. Nadto podle názoru soudu by se většina nefinančních ukazatelů měla do srážky zohlednit již při vzniku smluvního vztahu mezi žalobkyní a jejími dodavateli, nikoli ex post. Soud neví, jakým jiným způsobem by se nefinanční ukazatele měly do výsledné sjednané ceny promítnout. Pokud pak znalec uvedl, že se správce daně dopustil zásadního nepochopení, protože nerozlišoval mezi nabídkou a poptávkou, pak znalec přezkoumatelným způsobem nevysvětlil, jaký je mezi nimi v konkrétních případech rozdíl, a jakým způsobem je měl správce daně zohlednit. Soud navíc nerozumí tomu, proč znalec u srážek, které se nevešly do obvyklého procentního rozpětí uvedl, že jsou přesto standardní, protože se do nich musí promítnout nefinanční ukazatele, ačkoli současně tvrdil, že žalobkyně nefinanční ukazatele zohlednila v cenových ujednáních. Takový závěr je vnitřně logicky rozporný.
128. Přestože znalecký posudek a výkon znalce u výslechu činí znalecké závěry nepřesvědčivými a nedostatečně odůvodněnými, soud přesto považuje za logický dílčí závěr znalce, že je irelevantní, zda se při určování obvyklé ceny jedná o ryzí kov nebo odpad, protože nižší výtěžnost u odpadu je kompenzována extra poplatky a položkami, a proto není třeba činit jakýkoli rozdíl. Pokud se uplatnily ceny za zpracování a analýzu podle předem zveřejněných cenových podmínek, jednalo se o shodné extra náklady pro všechny dodavatele, ledaže se tyto náklady výslovně vyloučily či ve smlouvě upravily odlišně k čemuž prakticky nedocházelo. To však nevysvětluje například to, z jakého důvodu byly ujednány rozdílné srážky pro různé dodavatele a rozdílné srážky pro dodání odpadu s obsahem drahých kovů a pro dodání ryzího drahého kovu.
129. Pouze skutečnost, že srážky sjednané s prověřovanými dodavateli spadali do znalcem vytyčeného rozpětí obvyklostí ujednaných srážek nevyvrací skutečnost, že žalobkyně mohla a měla vědět, že je zapojena do podvodu na DPH. Soud se proto ztotožnil s názorem žalovaného, že znalecký posudek č. 5 409-17-2018, který předložila žalobkyně, nebyl způsobilý vyvrátit, že žalobkyně mohla a měla vědět, že je zapojena do podvodu na DPH. Znalecký posudek pak vůbec ničeho nevypovídá o tom, že by trh s drahými kovy byl rozdělen na primární nebo sekundární způsobem, jak jej prezentovala žalobkyně v žalobě. Chtěla-li to žalobkyně posudkem prokázat, měla zadání znaleckého úkolu zaměřit i tímto směrem, nebo se na to znalce během výslechu doptat. Takové možnosti nevyužila.
130. Soud zdůrazňuje, že žalobkyně v žalobě prezentovanému dělení trhu, které opírá především o to, že subjekty působící na sekundárním trhu nemají možnost prodávat přímo velkým afinériím nebo výrobcům, začala přidávat váhu až v průběhu daňového řízení (po konci daňové kontroly). Ve sdělení ze dne 12. 1. 2016 pouze obecně uvedla, že aktivně oslovuje

prvovýrobce drahých kovů a že jedním ze zdrojů nákupu drahých kovů je sekundární trh, na kterém žalobkyně vykupuje menší objemy drahých kovů vyšší ryzosti, a kde je jako spolehlivý zpracovatel vyhledávána dodavatelé. O tom, jak funguje sekundární trh, nic nevedla. V podání ze dne 11. 11. 2016 (ve správním spise evidováno pod č. j. 316558/16/4200-11771-050420) pak uvedla, že členění v podání ze dne 12. 1. 2016 učinila pro pouhé zjednodušení dokreslení struktury zákazníků, která je různorodá. Na dotaz správce daně, do jaké části trhu spadají prověřovaní dodavatelé, žalobkyně uvedla, že se mohlo jednat jak o prvovýrobce, tak i zdroje ze sekundárního trhu. I subjekty sekundárního trhu mohou disponovat refinančními či jiným zpracovatelskými kapacitami. Bariéry pro vstup na sekundární trh jsou minimální. Z těchto důvodů považovala otázku správce daně za irelevantní. Ani v podání ze dne 31. 3. 2017 (ve správním spise pod č. j. 63437/17/4200-11771-050420), ve kterém žalobkyně popisuje fungování trhu s drahými kovy v ČR a ve světě (cena burzy minus přírážka/srážka a další poplatky s tím, že přírážky/srážky jsou individuální), není nic o rozlišení trhu na primární a sekundární. Dokonce uvedla, že nerozlišuje zákazníka z hlediska formy, množství a druhu materiálu, nebo zda jde o tuzemský či zahraniční subjekt. Jediná odlišnost je, že se někdy kromě srážky účtují i další položky jako výtěžnost a poplatky.

131. Pokud by byly podmínky na primárním a sekundárním trhu natolik odlišné, jak se žalobkyně snaží navodit, jistě by jim přikládala váhu již od počátku daňové kontroly a nepovažovala by to za irelevantní. Tvrzení žalobkyně o rozdělení a fungování trhu s drahými kovy se proto jeví jako samoučelné, a to i proto, že ani v metodických pokynech žalobkyně není o rozdělení trhu na primární a sekundární a o rozdílnosti podmínek nic uvedeno. Podle metodických pokynů žalobkyně přistupovala rozdílně k fyzickým a právnickým osobám, k podnikatelům a nepodnikatelům a k plátcům a neplátcům DPH. Rozdíl v přístupu k velkým subjektům (tj. prvovýrobce drahých kovů) a k malým subjektům z toho neplyne.
132. Nelze považovat za standardní a podnikatelsky racionální počínání obchodníků s drahými kovy, kteří drahé kovy pořídí od renomovaných afinérií a poté je za nižší cenu prodají jinému za účelem jejich roztavení. Soud rozumí žalobkyni, že je pro ni ekonomicky výhodné vykupovat drahé kovy s vyšší srážkou oproti ceně na burze, nicméně veškeré okolnosti, které zjistil a popsal žalovaný, měly vést žalobkyni k tomu, aby si kladla otázku, zda se nejedná o podezřelé okolnosti. Ani to, že dodavatelé neměli k dispozici certifikát o kvalitě, na tom ničeho nemůže měnit, obzvlášť v případě, kdy dlouhodobý dodavatel, který neměl certifikát, skutečně dodával zboží deklarované a shodné vysoké kvality, v níž zboží odkoupil od velké afinerie, a v jaké ho žalobkyně po změně formy této afinerii prodala. I jen samotná okolnost, že bez certifikátů bylo zboží natolik kvalitní, měla v žalobkyni vzbudit podezření. Za velmi nestandardní je třeba považovat i to, že žalobkyně vykupovala odpad s obsahem drahých kovů za nižší srážku než při výkupu ryzích drahých kovů. Zcela iracionální je počínání VITARO, která žalobkyni dodávala odpad s obsahem drahých kovů za nižší srážku, než za kterou jí dodávala ryzí drahý kov (blíže viz body 527 až 529 napadeného rozhodnutí). I znalec vypověděl, že z hlediska posuzování standardnosti srážky je irelevantní, zda se jedná o ryzí kov nebo odpad, protože nižší výtěžnost u odpadu byla kompenzována extra poplatky a položkami, a proto není třeba činit jakýkoli rozdíl při posuzování. Vzhledem k personálnímu propojení (k tomu viz výklad níže) se jedná o značně nestandardní podnikatelský přístup.

133. Žalobkyně si měla klást otázku, z jakého důvodu neměli dodavatelé certifikát o původu zboží, a to tím spíše pokud byly drahé kovy téměř zcela ryzí kvality. Skutečnost, že byl opakovaně dodáván téměř čistý ryzí kov bez certifikátu původu, je sama o sobě nestandardní okolností, která měla v žalobkyni indikovat možné zapojení do podvodu. Ačkoli se žalobkyně snažila navodit dojem, že opakovaný prodej velmi kvalitních drahých kovů, zejména s označením velké afinérie a ve stavu, v jakém byl prvně prodán, bez certifikátu původu je zcela normální, opak je pravdou. Nemožnost dodávat kov velkým afinériím bez certifikátu (či osvědčení o zkoušce), jako např. u společnosti Johnson, lze považovat za účinné opatření proti podvodům na DPH. I pokud by bylo prokázáno, že se trh dělí na primární a sekundární a jsou na něm jiné (žalobkyní tvrzené) zákonitosti, tak pokud by malý dodavatel na sekundárním trhu opakovaně dodal velkému odběrateli téměř ryzí drahý kov bez certifikátu (či osvědčení o zkoušce), jedná se samo o sobě o podezřelou okolnost. Proto měla být žalobkyně velmi důsledná. Výběr a prověřování obchodních partnerů je nedílnou součástí obezřetného přístupu k podnikání. Nelze ani rezignovat na kritickou analýzu chování smluvního partnera. Při obchodování s drahými kovy je totiž nutné klást na daňové subjekty zvýšené nároky na posouzení, zda věděly nebo mohly vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH (viz např. rozsudek NSS ze dne 10. 4. 2008, č. j. 2 Afs 35/2007-111).
134. Žalobkyně v průběhu řízení poukazovala na to, že od Schneider Electric vykupovala odpad za částku o 0,5–1 % nižší než za částku, za kterou od VITARO vykupovala čisté drahé kovy. Žalovaný na námitku žalobkyně nerezignoval a věnoval se jí v bodě 542 napadeného rozhodnutí. Zohlednil, že žalobkyně od Schneider Electric vykoupila 4,2 tuny odpadu s obsahem drahých kovů, kdežto od VITARO cca 10 tun ryzího stříbra. Od Schneider Electric vykoupila zboží za nižší srážku než od VITARO. VITARO tak získala o 1,2 mil. Kč méně, než by obdržela Schneider Electric při stejné srážce. Žalovaný považoval za nestandardní, že žalobkyně měla u svého významného a dlouhodobého dodavatele VITARO vyšší srážku než u méně významného dodavatele, ačkoli žalobkyně v průběhu řízení uváděla, že se srážky mohly v jednotkách procent lišit v závislosti na vyšších objemech dodaného zboží a významnosti klientů, kteří byli jednou v pozici odběratelů a jednou v pozici dodavatelů. Soud v tomto ohledu souhlasí s žalovaným. Z ekonomického hlediska nelze považovat za racionální, aby dlouhodobý a významný smluvní partner dodával za vyšší srážku než smluvní partner méně významný. I vzhledem k personálnímu propojení se srážky mezi žalobkyní a VITARO jeví nestandardně. Pouze obecné tvrzení o možném pohybu cen v závislosti na jednání nemůže vzhledem k rozsáhlosti podezřelých okolností vzbudit dojem standardnosti obchodů.
135. Není důvodná ani námitka žalobkyně, že žalovaný přehlíží rozdíly při výkupech drahých kovů a výkupech odpadu s obsahem drahých kovů. Žalobkyně v žalobě tvrdila, že u odpadů se zohlední srážka, výtěžnost, poplatek za homogenizaci a analýzy a poplatek za rafinaci. Žalovaný v bodě 540 napadeného rozhodnutí citoval vyjádření žalobkyně z průběhu daňové kontroly, která v něm uvedla, že srážka oproti cenám burzy zahrnuje zejména náklady na tавbu, odebrání vzorku, analýzu, pojištění, provoz skladu, financování zásob a další. Srážka tak měla zajišťovat nejen náklady na zpracování dodaného zboží, ale také fungovat i jako odměna. Pokud měla žalobkyně více práce s dodávkou odpadů, nejeví se jako racionální, aby požadovala výrazně nižší srážku a tím i odměnu než u dodávky ryzích kovů, s nimiž měla méně práce, byť se reálné náklady na zpracování odpadů účtovaly samostatně. I pokud se do výsledné ceny promítly náklady za výtěžnost, homogenizaci analýzy a rafinaci, a to nad rámec sjednané srážky, stále to nevysvětluje, z jakého důvodu byly ujednané rozdílné srážky

pro různé dodavatele a rozdílné srážky pro dodání odpadu s obsahem drahých kovů a dodání ryzího drahého kovu. I znalec vypověděl, že z hlediska posuzování standardnosti srážky je irelevantní, zda se jedná o ryzí kov nebo odpad, protože nižší výtěžnost u odpadu byla kompenzována extra poplatky a položkami, a proto není třeba činit jakýkoli rozdíl při posuzování. Z tohoto pohledu je nižší srážka značně nestandardní, a to i v případech, kdy výsledná částka byla u odpadu nižší.

136. Pokud žalobkyně tvrdila, že jednotlivé složky ceny nejsou rigidní a mění se v závislosti na jednání s dodavatelem, měla konkrétně uvést, kdy jednání probíhala, co bylo jejich obsahem, a jaké byly jejich výstupy, a tato tvrzení opřít o důkazní prostředky, a to i nad rámec znaleckého posudku. Měla jasně uvést, co je natolik ekonomicky (podnikatelsky) výhodné na tom, sjednat nižší srážku (a tedy nižší odměnu) při výkupu odpadů. Pokud tak neučinila, pochybnosti o standardnosti neodstranila.
137. Žalobkyně navíc zcela pomíjí, že srážky u prověřovaných dodavatelů byly vyšší než srážky, které sama uvádí ve svém Metodickém pokynu – Stanovení cen DK. Pokud si sama pro sebe stanovila určité limity, o kterých tvrdila, že jsou standardní a které deklarovala správci daně, měla racionálně a podrobně vysvětlit (v rámci tzv. vědomostního testu), z jakých důvodů se jimi neřídila, tím spíše, pokud je v tomto metodickém pokynu uvedeno, že lze upravit ceny podle individuálních pravidel se souhlasem generálního ředitele. K tomuto metodickému pokynu žalobkyně v žalobě žádnou argumentaci nepředestřela a žádný souhlas generálního ředitele nepředložila ani v průběhu daňového řízení, což ji lze klást k tíži. V tomto ohledu žalobkyni tížilo břemeno tvrzení a důkazní. Pokud správce daně prokáže buď vědomost daňového subjektu o účasti na podvodu, anebo takovou neobezřetnost, že kdyby k ní nedošlo, daňový subjekt by s největší pravděpodobností rozpoznal, že se do podvodu na DPH svým jednáním zapojil, a mohl by se takového zapojení vyvarovat (viz rozsudek NSS ze dne 24. 5. 2018, č. j. 9 Afs 194/2017-34), je na daňovém subjektu, aby případně prokázal, že přijal dostatečná opatření, aby své účasti na daňovém podvodu zabránil. V tomto ohledu je břemeno tvrzení a důkazní na daňovém subjektu (srov. rozsudek NSS ze dne 24. 5. 2018, č. j. 9 Afs 194/2017-34, nebo usnesení Ústavního soudu ze dne 23. 8. 2023, sp. zn. II. ÚS 1768/23, bod 19).
138. Soud se ztotožnil se závěrem žalovaného, že šest nákupů slitků investičního zlata od ÚZSVM nemohlo v žalobkyni žádným způsobem vyvolat přesvědčení, že srážka – 6 % oproti cenám Londýnské burzy je v případě zlata o ryzosti minimálně 99 % standardní srážkou v rámci běžného podnikatelského prodeje drahých kovů za účelem jeho roztavení. Žalovaný v napadeném rozhodnutí popsal, že smlouva s ÚZSVM je neporovnatelná s podmínkami u prověřovaných dodavatelů. Za rozhodné považoval to, že se smlouva týkala investičního zlata, dále to, že ÚZSVM zastupující Českou republiku se nechoval jako podnikatel, který běžně obchoduje s drahými kovy, a že Česká republika slitky získala na základě trestné činnosti v trestním řízení.
139. Soud souhlasí s žalovaným, že účelem ÚZSVM nebylo z prodeje vytěžít maximální možnou cenu, jak to lze předpokládat u racionálně ekonomicky smýšlejícího obchodníka s drahými kovy. Navíc se jednalo o investiční zlato získané z trestné činnosti, nikoli o slitky, který získala žalobkyně přes dodavatele z renomované afinerie s jejím viditelným označením a kvalitou. Nebylo tak povinností žalovaného prokázat, že ÚZSVM žalobkyni prodal slitky investičního zlata za cenu nikoli obvyklou. Soud znovu připomíná, že okolnosti týkající se cenotvorby, resp. srážek, nelze posuzovat zcela izolovaně, ale v souvislosti s dalšími

nezvyklými okolnostmi, které se v rámci obchodů žalobkyně s prověřovanými dodavateli objevovaly. Námitky nejsou důvodné.

140. Žalobkyně také namítala, že neexistovalo personální propojení mezi žalobkyní a VITARO, pokud jde o Ing. T. P. a Ing. M. B.
141. Soud v tomto kontextu předně zdůrazňuje, že žalobkyně pomíjí, že žalovaný shledal její personální propojení s VITARO i skrze manžele Z. (viz bod 463 napadeného rozhodnutí), a žalobkyně tyto závěry nezpochybňuje. Soud proto závěr o jejich zapojení v obou společnostech považoval za správný. Žalobkyně pak v žalobě nepopírala, že Ing. P. měl v době, kdy byl zaměstnancem, předsedou dozorčí rady, členem představenstva a předsedou představenstva žalobkyně (resp. její právní předchůdkyně), zřízené dispoziční právo k několika bankovním účtům společnosti VITARO, což plyne i z obsahu správního spisu.
142. Podle názoru soudu je značně nestandardní a podezřelé, aby zaměstnanec, člen statutárního nebo kontrolního orgánu jedné společnosti (Ing. P.) měl zřízený přístup k bankovnímu účtu jiné společnosti, ve které žádným způsobem formálně nefiguruje. Nelze považovat za standardní, že významný dodavatel (VITARO) je personálně propojen se svým odběratelem (žalobkyní). O to více je podezřelé, pokud osoba, která má přístup k bankovnímu účtu dodavatele (Ing. P.), zastává ve společnosti, která je odběratelem (žalobkyně), významné funkce. Na tom ničeho nemění ani to, že tato osoba v průběhu spolupráce přestane vykonávat jakoukoli pozici u odběratele a přesune na pozici ředitele dceřiné společnosti odběratele (SAFINA Materials, Inc.).
143. Tvrzení žalobkyně, že u Ing. B. nelze shledat personální propojení, protože měl ve firmě žalobkyně pouze omezenou roli v oblasti marketingu a nezasahoval do výkupu a nákupu drahých kovů, je značně zjednodušující. Ing. B. byl od 2. 5. 2001 do 8. 10. 2009 jediným společníkem VITARO, od 2. 5. 2001 do 16. 12. 2014 jednatelem VITARO, a od 4. 4. 2000 minimálně do 1. 6. 2018 odpovědným zástupcem pro živnostenské oprávnění Výroba nebezpečných chemických látek a nebezpečných chemických směsí a prodej chemických látek a chemických směsí klasifikovaných jako vysoce toxické a toxické. Podle výpisu z živnostenského rejstříku byl od 12. 11. 1997 do 30. 6. 2008 odpovědným zástupcem pro živnostenské oprávnění Provádění chemických a fyzikálních rozborů, a od 12. 11. 1997 do 3. 2. 2012 pro živnostenské oprávnění Výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona. Ing. B. byl zároveň od 1. 12. 2005 minimálně do 1. 9. 2015 marketingovým ředitelem žalobkyně. Od března 2014 do listopadu 2017 byl prezidentem, ředitelem a tajemníkem dceřiné společnosti odběratele SAFINA Materials, Inc. V případě, že stejná osoba je jednatelem dodavatele a současně marketingovým ředitelem odběratele, a to již v době vzniku spolupráce, jedná se o zcela evidentní historické propojení. Byť to samo o sobě není nezákonné, tak to vzhledem k dalšímu personálnímu propojení mezi žalobkyní a VITARO a řadě dalších nestandardních okolností podporuje závěr o nadstandardních vztazích mezi žalobkyní a VITARO.
144. Namítá-li žalobkyně, že VITARO je její dlouholetý dodavatel a v době spolupráce nebyl označen za nespolehlivého plátce, soud připomíná, že výběr a prověřování obchodních partnerů i zástupců je nedílnou součástí obezřetného přístupu k podnikání (viz rozsudek NSS ze dne 3. 2. 2021, č. j. 4 Afs 177/2020-43). Podnikatel musí být obezřetný po celou dobu obchodní spolupráce, nikoli toliko v jejím počátku, zvláště v případě, kdy se vyskytují rizikové okolnosti. (viz rozsudek NSS ze dne 19. 12. 2013, č. j. 8 Afs 168/2022-48).

145. Poukazovala-li žalobkyně na to, že na sekundárním trhu není rozhodující, zda dodavatel sídlí ve virtuálním sídle, soud uvádí, že virtuální sídlo samo o sobě není nezákonné, ale může hrát důležitou roli v případě, že dodavatel daňového subjektu vykazuje další nestandardnosti, kterých si daňový subjekt musí být vědom, jako tomu bylo v projednávané věci. V případě společností majících virtuální sídlo je vyšší riziko toho, že je nebude možné dohledat a kontaktovat, ať už správcem daně nebo jejich obchodním partnerem v případě jakýchkoliv problémů, které nastanou při obchodování. Tato skutečnost proto může signalizovat nutnost zvýšené obezřetnosti. (srov. např. rozsudky NSS ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42, ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019-33, nebo ze dne 27. 4. 2023, č. j. 7 Afs 160/2021-89).
146. Žalovaný nezpochybňoval, že primární výrobci drahé kovy prodávají s přírážkou, a že žalobkyně může od jiných dodavatelů než od primárních výrobců vykupovat drahé kovy se srážkou. Jelikož nebylo zjištěno, že obchod s drahými kovy, včetně srážek, je natolik odlišný mezi velkým dodavatelem a velkým odběratelem a mezi menším dodavatelem a velkým odběratelem, bylo možné virtuální sídla dodavatelů považovat za nestandardní okolnost u smluvních partnerů žalobkyně. Virtuální sídla dodavatelů byla jedním z mnoha dílčích poznatků, které nelze vnímat izolovaně mimo kontext, že dodavatelé žalobkyně vykazovali celou řadu další nestandardností. Protože se jednalo o obchody s drahými kovy v řádech sta tisíc až milionů korun byla zvýšená míra obezřetnosti zcela na místě. Námitky nejsou důvodné.

3. Přijatá opatření a jejich vyhodnocování

147. Pokud jde o přijatá opatření a jejich dodržování a vyhodnocování, soud znovu opakuje, že míra precizace žalobních bodů předurčuje, zda a jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Žaloba v tomto ohledu obsahuje spíše obecná tvrzení a proklamace, nikoliv argumentaci, která by se uceleně zabývala vyvrácením závěrů žalovaného.
148. Žalobkyně v žalobě rozdělila svá přijatá opatření na daňová a obchodní.
149. K daňovým opatřením uvedla, že spočívala především v interních předpisech zaměřených na prověření svých dodavatelů. Žalobkyně se však mýlí, pokud má za to, že mezi ní a žalovaným není spor o tom, že systém daňových kontrolních opatření byl dostatečný. Žalovaný je nepovažoval za dostatečná. Žalovaný sice v bodě 617 napadeného rozhodnutí uvedl, že „*kontrolní proces jako takový odvolací orgán nezpochybňuje*“, tuto část věty opět nelze vytrhávat z kontextu. Žalovaný v této části napadeného rozhodnutí (body 559 až 618) vysvětlil, že byť žalobkyně přijala interní pokyn, jak dodavatele prověřovat, ve skutečnosti tak činila pouze mechanicky a formálně. Žalobkyni vyčetl, že zaměstnanci shromáždili pouze určité listiny a podklady, které archivovali, a vůbec nevyhodnocovali skutečnosti z nich plynoucí. Z obsahu napadeného rozhodnutí je zřejmé, že opatření žalobkyně nebyla dostatečná (např. body 383, 618 až 669 a 735 až 740 napadeného rozhodnutí).
150. Namítala-li žalobkyně, že žalovaný její daňová opatření neposuzoval optikou sekundárního trhu, soud opět zdůrazňuje, že tím žalobkyně prakticky rezignovala na to, jakým způsobem se na přijatá opatření dívá žalovaný. Soud již výše uvedl, jak se žalovaný vypořádal s tvrzením o rozdílech primárního a sekundárního trhu, a zohlednil specifika trhu s drahými kovy. Žalovaný závěry o tom, že žalobkyně mohla a měla vědět, že je zapojena do podvodného řetězce, nezaložil na tom, že by se nákupní podmínky nemohly u různých smluvních partnerů lišit. Vzal v úvahu, že primární výrobci drahé kovy prodávají s přírážkou, a že žalobkyně může od jiných dodavatelů než od primárních výrobců

vykupovat drahé kovy se srážkou. Ani soud tuto možnost nezpochybňuje. Soud nicméně ze správního spisu nezjistil, že by obchod s drahými kovy, včetně srážek, byl natolik odlišný mezi velkým dodavatelem a velkým odběratelem a mezi menším dodavatelem a velkým odběratelem. Ani žalobkyně v metodických pokynech nerozlišuje v přístupu k dodavateli na primárním nebo sekundárním trhu.

151. Žalobkyně v žalobě poukazovala i na to, že žalovaný uvedl, že nelze spoléhat na veřejné informace o spolehlivosti plátce.
152. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že se jedná o institut, který reaguje na pochybení a problémy daňových subjektů s plněním daňových povinností. Zdůraznil, že se nemůže jednat o jediné opatření, které má předejít podvodům na DPH, protože k udělení statusu nespolehlivého plátce vede dlouhá cesta ve správním řízení. Institut nespolehlivého plátce není dostatečným opatřením, které je způsobilé odhalit či indikovat začínající nebo probíhající podvod na DPH. Žalobkyně měla jako velká a zkušená společnost takovou okolnost předpokládat. Žalovaný připomněl, že status nespolehlivého plátce byl některým dodavatelům žalobkyně udělen nedávno poté, co žalobkyni přestal zboží dodávat. Pokud žalobkyně nárokovala odpočet s časovým odstupem, měla si znovu ověřit, zda splňuje podmínky pro uplatnění, a zda některý její dodavatel není evidován jako nespolehlivý plátce, protože obchodovala s vysoce rizikovou komoditou náchylnou k podvodům na DPH. Při uplatnění odpočtu daně od dodavatele LAFFERA přitom nastala situace, že žalobkyně uplatnila nárok v době, kdy LAFFERA byla za nespolehlivého plátce označena.
153. Soud v tomto ohledu plně souhlasí se žalovaným. Odpovědným přístupem zkušeného obchodníka s drahými kovy by bylo, když by si v době uplatnění nároku na odpočet ověřil, zda jeho dodavatel, od něhož odvozuje nárok, není označen za nespolehlivého plátce.
154. Není to však jen o kontrole nespolehlivého plátce v době uplatnění nároku na odpočet. Vzhledem k personálnímu propojení dodavatelů LAFFERA a CIRCLE PARTNER v osobě jednatelky paní Ing. Š., o kterém žalobkyně věděla, si žalobkyně měla i před uzavřením rámcové kupní smlouvy na rok 2015 s CIRCLE PARTNER dne 26. 4. 2015 rovněž ověřit, zda společnost LAFFERA, se kterou již neobchodovala, nebyla k tomuto dni evidována jako nespolehlivý plátce. Pokud by tak žalobkyně učinila, zjistila by, že LAFFERA byla od 15. 4. 2015 označena za nespolehlivého plátce. Získala by tak vzhledem k evidentnímu personálnímu propojení informace o potenciálním riziku u dodavatele CIRCLE PARTNER. K tomu je třeba připomenout, že se nejednalo o jediný kontrolní mechanismus, který považoval žalovaný za nedostatečný. Námitky nejsou důvodné.
155. Žalobkyně ve vztahu k obchodním opatřením namítala, že ačkoli mají obchodní povahu, prokazují, že žalobkyně postupovala v dobré víře. S dodavateli uzavírala písemné smlouvy, vyplňovaly se dodací listy, k přebírání zboží docházelo v zabezpečených a kamerově chráněných prostorech a prováděla prověřování a homogenizaci vzorku. Dále měla vícestupňové zpracování faktur, činila bezhotovostní úhrady a potvrzoval se rozsah dodávek. Uvedla, že se jednalo o opatření k eliminaci obchodního rizika. Například zákaz vstupu do areálu žalobkyně slouží k ochraně know-how. Jakékoli porušení těchto opatření neprokazuje nic z hlediska odpovědnosti za zapojení do podvodu na DPH. Bezvýhradné dodržování těchto opatření by podvodu na DPH nezabránilo. Přestože tato opatření mají i daňový aspekt, měla ale za cíl především prokázat dodání zboží, což však není předmětem sporu. Skutečnost, že na některých dodacích listech není čitelně napsané jméno osoby jednající za dodavatele, je čistě účelové tvrzení žalovaného, a o ničem nesvědčí.

156. Soud uvádí pouze v míře obecnosti, jakou předeštlá žalobkyně v žalobě, že se žalovaný obchodními opatřeními žalobkyně dostatečným způsobem věnoval v bodech 598 až 667 napadeného rozhodnutí (správce daně od str. 482 zprávy o daňové kontrole). Rozdělit je do deseti oblastí, stejně jak to udělala žalobkyně v průběhu daňové kontroly v podání ze dne 15. 2. 2016 (ve správním spise evidováno pod č. j. 37205/16/4200-11771-050654). Vysvětlil, zda konkrétní opatření lze považovat za opatření proti podvodům na DPH (např. průběžné prověřování dodavatelů, uzavírání a dodržování písemných smluv) či nikoli (např. vyplňování dodacích listů či evidence daňových dokladů), a vyhodnotil, jak dostatečná (kvalitní) opatření byla. Popsal, že ačkoliv se žalobkyně prezentuje jako společnost s propracovanou strukturou vnitřních předpisů, nedostatečným způsobem prověřovala své dodavatele před zahájením spolupráce a získané informace nedostatečně vyhodnocovala, dále že někteří prověřovaní dodavatelé žalobkyně se odchylovaly od ujednání v písemných rámcových smlouvách (např. Wlaxiv či VITARO), že nebylo důsledně dodržováno požadování a vyplňování dotazníku, jehož vyplnění měla žalobkyně podle svých interních pokynů po dodavatelích požadovat. Žalobkyně některé dotazníky ani přes výzvu správce daně nepředložila, dostatečným způsobem neprověřovala své dodavatele v průběhu smluvního vztahu. I pokud by vyplňování dodacích listů mohlo být považováno za opatření proti podvodům na dani, tak je žalobkyně a její dodavatelé vyplňovali nedůsledně, přičemž nešlo o drobná dílčí pochybení. Žalovaný dále uvedl, že by bylo nestandardní, pokud by žalobkyně neměla bezpečnostní opatření. Bylo logické, že žalobkyně kontroluje vstupy do svého areálu. Žalobkyně ovšem nedostatečně kontrolovala a evidovala, kdo do jejího areálu vstupuje. Žalobkyně se též zaměřovala pouze na zjišťování vnitřní kvality dodávaného zboží, ale zcela rezignovala na fyzickou podobu drahých kovů. Přestože dodané zboží vyfotografovala, nevyhodnocovala pořízené fotografie. V opačném případě by zjistila, že je jí opakovaně dodáváno zboží za účelem roztavení od renomované afinerie s vysokou kvalitou a vysokou srážkou, což v ní mělo vzbudit podezření. Žalobkyně také nedodržovala metodický pokyn týkající se cenotvorby. Kontrola daňových dokladů nebyla precizní, ve vztahu k LAFFERA a WISDOM byla neúčinná, neboť se fakturovalo zboží se špatnou jednotkovou cenou. Opatření, že se dodané zboží hradilo výlučně bezhotovostně a jen výjimečně zápočtem, nebylo taktéž dostatečné. Například 78 % úhrad placených dodavateli CIRCLE PARTNER bylo provedeno zápočtem oproti dodání investičního zlata. Stejným způsobem probíhala úhrada od dodavatele LAFFERA. Nejedná se tak o ojedinělý způsob úhrady u dodavatele. Žalovaný pak doplnil, že prohlášení dodavatelů, že dodané zboží nepochází z trestné činnosti nemá žádný vliv na případný podvod na DPH. Žalovaný doplnil, že neví, jakým způsobem mělo periodické potvrzování dodání zboží statutárním orgánem dodavatele s notářsky ověřeným podpisem chránit před podvodem na DPH. Žalobkyni byl znám rozsah a kvalita dodaného zboží, a kolik za něj zaplatila. Jelikož dodavatelé analýzu zboží neprováděli, měla žalobkyně dokonce více informací než dodavatelé. Toto opatření tak nebylo vůbec podstatné.
157. Soud k tomu uvádí, že to byla žalobkyně, která sdělila žalovanému, jaká opatření přijala. Vytýkat tak žalovanému, že se zaměřil na vyhodnocení toho, zda žalobkyně tato opatření skutečně přijala a jakým způsobem je dodržuje, není na místě. Soud opakuje, že žalobkyně v žalobě nepředeštlá žádnou konkrétní argumentaci, kterou by vyvracela závěry žalovaného, že nepřijala dostatečná opatření a že přijatá opatření nedostatečně aplikovala a vyhodnocovala. Nedostatečné vyplňování dodacích listů je sice samo o sobě administrativním pochybením, nicméně v celkovém kontextu přijatých a nedůsledně dodržovaných dalších opatření, se jedná o okolnost, kterou je nutné přičítat žalobkyni k tíži.

Je to totiž žalobkyně, která jako zkušený hráč na trhu s drahými kovy měla přijmout veškerá opatření, která od ní mohla být rozumně vyžadována, aby zajistila, že její obchodní aktivity nepovedou k účasti na podvodu, a není rozhodné, jestli budou taková opatření označena za daňová, obchodní anebo jinak. Její tvrzení, že bezvýhradné dodržování „obchodních“ opatření by podvodu na DPH nezabránilo, vzbuzuje pochybnosti o tom, zda vůbec žalobkyně skutečně chápe smysl toho, co jí žalovaný vytýká. I když žalobkyně svá opatření označuje za obchodní, některá z nich mají daňový přesah (např. písemné smlouvy, vícestupňové zpracování faktur a bezhotovostní úhrady), a jejich nedodržování nebo rezignace na jejich vyhodnocování může být silným indikátorem o podezřelém chování na trhu s drahými kovy. Soud pouze doplňuje, že se mu jeví jako zcela nestandardní, aby statutární orgán dodavatele periodicky potvrzoval odběrateli (tj. žalobkyni) dodání zboží, a to dokonce s notářsky ověřeným podpisem. Takové opatření se jeví jako samoučelné bazírování na přísné formálnosti, jenž má snad navodit dojem o předcházení účasti na podvodu na dani. Prakticky ovšem postrádá význam, neboť deklarace určité skutečnosti (buď s úředně/notářsky ověřeným podpisem) sama o sobě nemůže nahradit přímé důkazy spojené s prokazovanou skutečností (např. existenci běžných dokladů/dodacích listů). Pokud žalobkyně vytýkala žalovanému, že v napadeném rozhodnutí poukazuje na jednotlivosti, tak je to právě ona, která v žalobě vytrhává dílčí jednotlivé okolnosti, kterými se snaží brojit proti ucelenému řetězci pochybení pospaných žalovaných.

158. Soud si navíc ve správním spise nemohl nevšimnout rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 25. 2. 2005, č. j. 17 T 15/2003-1669, a rozsudku Vrchního soudu v Praze ze dne 6. 1. 2006, č. j. 3 To 65/2005-1779, podle nichž byli pravomocně uznáni vinnými dvě osoby za to, že v roce 2001 prodali mj. právní předchůdkyni žalobkyně, tj. společnosti SAFINA, a.s., IČO 45147868, padělané zlaté slitky, jejichž dovozy ze zahraničí neohlásili daňovým orgánům a před prodejem právní předchůdkyni žalobkyně upravily, čímž zkrátily daň z přidané hodnoty. Přestože ke zkrácení daně nedošlo z důvodu karuselového podvodu na DPH a k dodávkám zboží, za které byly osoby odsouzeny, došlo v letech 2000 a 2001, právní předchůdkyně žalobkyně, a tedy i žalobkyně, měla při přijímání opatření proti podvodům na DPH pamatovat i na tuto zkušenost, a přijmout dostatečně pevná a účinná opatření proti možnému zapojení do podvodu na DPH, a přijatá opatření měla důsledně dodržovat a vyhodnocovat. Trh s rizikovou komoditou, jakou jsou drahé kovy, to totiž vyžaduje.
159. Argumentuje-li žalobkyně tím, že vůči všem dodavatelům uplatnila stejná opatření, tedy i vůči VITARO, pak tím nijak nevyvrátila závěry žalovaného, že měla a mohla mít důvodné pochybnosti o zapojení do podvodu na DPH. Pokud by jí přijatá opatření byla účinná, tím spíše měla mít i u dodavatele VITARO důvodné pochybnosti o zapojení do podvodu na DPH. Námitky nejsou důvodné.

III. Procesní vady

160. Žalobkyně dále namítala, že žalovaný vedl dokazování selektivně, nezohledňoval tvrzení o odlišnostech trhů. Odmítal důkazní návrhy žalobkyně, s vlastním hodnocením nebo tím, že důkazy neprovede, žalobkyni před vydáním rozhodnutí neseznámil, odmítl znalecký posudek, a nevyzval žalobkyni k podání dodatečného daňového přiznání před zahájením daňové kontroly.
161. Žalobkyně vytýkala žalovanému, že nevyslechl pana B., ale spokojil se toliko s jeho vysvětlením u policejního orgánu, které dezinterpretoval. Žalovaný se přes jazykovou

bariéru a absenci kladených otázek, přiklonil k písemnosti z jiného řízení, která je dle žalobkyně v rozporu s dalšími důkazy. Současně namítala, že jí žalovaný nesdělil, že výslech neprovede.

162. Tvrzení žalobkyně, že jí žalovaný nesdělil, že neprovede výslech pana B., není pravdivé. Žalovaný odmítl provést výslech pana B., což žalobkyni oznámil již ve sdělení ze dne 24. 9. 2021. V bodech 770 a 828 až 830 napadeného rozhodnutí pak vysvětlil, co jej k takovému závěru vedlo. V bodě 828 uvedl, že pana B. nelze vyslechnout jako svědka, protože byl v rozhodné době statutárním orgánem žalobkyně, a proto jej nelze vyslechnout ani jako účastníka.
163. Soud musí korigovat názor žalovaného, že nebylo možné pana B. vyslechnout. Pan B. v době, kdy podával vysvětlení před policejním orgánem, byl členem statutárního orgánu žalobkyně. Následně tuto funkci přestal vykonávat. Pokud by byl vyslýchán o skutečnostech proběhnuvších v době výkonu funkce, pak by se jednalo o výslech účastníka řízení (viz např. rozsudky NSS ze dne 27. 11. 2013, č. j. 8 Afs 51/2013-41, či ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 237/2017-23). V případě jiných skutečností, by se jednalo o výslech svědka. Žalovaný proto pochybil, pokud v napadeném rozhodnutí uvedl, že nelze pana B. vyslechnout jako svědka ani jako účastníka. Nejedná se však o vadu, která měla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, neboť pochybností o cenotvorbě bylo dostatek a není patrné, čím by měla jeho výpověď přispět ke skutkovým zjištěním. Zároveň soud poukazuje na to, že pan B. se mohl v průběhu daňového řízení, jakožto člen statutárního orgánu žalobkyně, po dobu, kdy byl tímto členem, kdykoli ve věci vyjádřit, přičemž jeho výpověď by byla kvalifikována jako *tvrzení žalobkyně* (srov. výše odkazovaný rozsudek NSS č. j. 8 Afs 51/2013-41). Zároveň soud nepřikládá váhu věcnému obsahu vyjádření pana B., kterým soud při jednání prováděl dokazování. Soud v první řadě poukazuje na to, že se jedná o listinu vyhotovenou v českém jazyce, přičemž i v úvodu této listiny je uvedeno, že dřívější vyjádření pana B. bylo dezinterpretováno právě s ohledem na *jazykovou bariéru*. Není přitom vůbec zřejmé, jestli byl pan B. seznámen s obsahem vyjádření i v jazyce, kterému rozumí. Předložené vyjádření obsahuje toliko ověřený podpis pana B. a žádné relevantní informace o tom, kdy a jakým způsobem byla uvedená listina vytvořena, není zřejmé, že se jedná o text, který vytvořil pan B., nebo o text předem připravený a toliko opatřený podpisem pana B. Informace o jazykové bariéře, která měla mít za vliv dezinterpretaci původního vyjádření pana B. je v logickém rozporu s se skutečností, že byla soudy předložena listina toliko v českém jazyce.
164. Žalovaný dále v bodě 770 napadeného rozhodnutí konstatoval, že se pan B. obrátil na policii, protože se cítil poškozen jednáním předchozích vlastníků podílů žalobkyně. Neuvědomil si, že jeho vyjádření může mít vliv na daňové řízení. Žalovaný chápal snahu žalobkyně vysvětlení pana B. dezinterpretovat, nicméně to jen potvrzovalo zjištěné nestandardní okolnosti. Důkazní návrh považoval pouze za účelovou snahu žalobkyně změnit obsah jeho vyjádření.
165. Z konstantní judikatury správních soudů vyplývá, že správce daně musí umožnit unést daňovému subjektu jeho důkazní břemeno. Musí mu umožnit rozhodné skutečnosti prokázat. Aby měl daňový subjekt možnost důkazní břemeno unést, musí být jím navržené důkazy řádně a úplně provedeny, ledaže jsou pro projednávání věci nerozhodné, právně nevýznamné nebo jestliže jimi nepochybně nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány (srov. např. rozsudek NSS ze dne 15. 10. 2020, č. j. 7 Afs 399/2019-73). Ústavní soud setrvale judikuje, že procesnímu právu účastníka navrhopat důkazy odpovídá povinnost nejen o

vznesených návrzích (včetně návrhů důkazních) rozhodnout, ale také – pokud jim nebude vyhověno – povinnost vyložit, z jakých důvodů se tak stalo. Neakceptování důkazního návrhu účastníka řízení lze založit toliko třemi důvody: 1) tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je navrhován důkaz, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení. 2) Důkaz není s to ani ověřit ani vyvrátit tvrzenou skutečnost čili ve vazbě na toto tvrzení nedisponuje vypovídací potencií. 3) nadbytečnost důkazu, tj. argument, dle něhož určité tvrzení, k jehož ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, bylo již v dosavadním řízení bez důvodných pochybností (s praktickou jistotou) ověřeno nebo vyvráceno (viz např. nálezy ze dne 16. 2. 1995, sp. zn. III. ÚS 61/94, ze dne 10. 10. 2002, sp. zn. III. ÚS 173/02, ze dne 20. 10. 2005, sp. zn. III. ÚS 139/05, či usnesení ze dne 23. 9. 2005, sp. zn. III. ÚS 359/05). Nejsou-li uvedené podmínky splněny, je správní orgán (správce daně) povinen navrhované důkazy provést, neboť vychází-li se v řízení ze závěru, že daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno, musí nejprve provést veškeré relevantní důkazy, které tento daňový subjekt navrhl (viz např. rozsudek NSS ze dne 27. 2. 2020, č. j. 1 Afs 296/2019-68). Správce daně totiž není oprávněn bez dalšího předem odmítnout provedení důkazu s tím, že od něho nelze očekávat prokázání tvrzených skutečností, neboť by správce daně takto hodnotil důkaz, aniž by jej vůbec provedl, a postupoval by tak v rozporu s § 92 odst. 2 daňového řádu (viz rozsudek NSS ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 15/2010-71, nebo ze dne 15. 1. 2015, č. j. 9 Afs 98/2014-32).

166. Žalovaný neopřel napadené rozhodnutí pouze o úřední záznam o podaném vysvětlení pana B. Vysvětlení jen podtrhovalo celou řadu zjištěných nestandardních okolností. Z obsahu napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný sice vzal v úvahu tvrzení žalobkyně o rozdělení trhu s drahými kovy a podmínek na sekundárním trhu, ale měl za to, že tvrzení žalobkyně, k jehož ověření byl výslech navrhován, bylo již v řízení bez důvodných pochybností (s praktickou jistotou) vyvráceno. Fungování trhu s drahými kovy a tvorbu cen drahých kovů včetně srážek opřel o jiné důkazy. Dospěl k závěru, že byť si žalobkyně mohla při stanovení ceny určit srážku z burzovní ceny, nejsou na trhu s drahými kovy rozdíly v cenotvorbě při výkupu a nákupu zboží způsobem, který prezentovala žalobkyně. Soud se s tímto závěrem ztotožňuje. Ani ze znaleckého posudku neplynulo, že podmínky na trhu s drahými kovy byly tak odlišné, jak je prezentovala žalobkyně v žalobě. Rovněž ani náznak o dělení trhu žalobkyní prezentovaným způsobem neplynul z metodických pokynů žalobkyně. Soud k tomu doplňuje, že žalobkyně s některými dodavateli započala obchodní spolupráci dříve, než se pan B. stal místopředsedou představenstva žalobkyně (např. VITARO, Tiran Trade, WISDOM nebo JAPANETWORK), přičemž pan B. nebyl u podepisování smluv s prověřovanými dodavateli. Námitka není důvodná.
167. Žalobkyně v průběhu odvolacího řízení navrhovala vyslechnout pana Ch. a pana K. s cílem prokázat, že bylo standardní uhradit zboží zápočtem či směnou, a k prokázání toho, jak obecně funguje sekundární trh a jaká jsou na něm specifika výkupních cen.
168. K návrhům na provedení výslechů se žalovaný vyjádřil v bodech 813 a 814 napadeného rozhodnutí. Výslechy neprovedl, protože žalovaný nezpochybňoval, že se zboží v některých případech hradilo zápočtem, resp. směnou. Znovu vysvětlil, že takový způsob úhrady byl s ohledem na další zjištěné okolnosti u prověřovaných dodavatelů nestandardní. Doplnil, že jelikož měli svědci obecně vypovídat k cenotvorbě, nemohli přinést nic nového. Nikdo nezpochybňoval oprávnění prodávat zboží s přírážkou nebo ho vykupovat se srážkou. Výslech pana K. nemohl přinést nic nového, protože u žalobkyně nepůsobil, tedy nemohl

nic sdělit k prověřovaným obchodům. Zjištění týkající se cenotvorby byla natolik robustní, že nebylo nutné vyslýchat další svědky.

169. Předně je třeba upozornit na to, že návrhy na výslech těchto dvou svědků byly zcela obecné. Bylo na žalobkyni, aby tvrdila, které konkrétní skutečnosti jsou pro jí zastávaný názor ohledně dělení trhů určující/typické. Bylo na žalobkyni, aby tvrdila, na základě jakých odborných zkušeností (délka praxe, vzdělání, odborné zkušenosti) mohou navržené svědci případné skutečnosti potvrdit. Zároveň je ale třeba zohlednit důvody, pro které nebyli navržené svědci vyslechnuti. Žalobkyně přitom byla podrobně s těmito důvody seznámena v Seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 23. 8. 2021 a následně i v napadeném rozhodnutí. Žalovaný vyhodnotil, že ohledně směny zboží či započtení správce daně ani žalovaný nikdy nezpochybňovali, že by se tento způsob úhrady závazků nevyskytoval. Směna zboží či započtení nejsou jakožto soukromoprávní instituty nelegální, avšak žalovaný poukázal na to, že ve vztahu k vysoce rizikovému zboží drahých kovů mohou tyto způsoby úhrady vzbuzovat pochybnosti. Směnou zboží či započtením totiž může být docíleno úhrady dodávek zasazených podvodem na DPH, avšak zároveň jsou tyto způsoby úhrady hůře vysledovatelné (na rozdíl od úhrady na bankovní účet, na kterém lze tok peněz monitorovat). Tyto dva uvedené způsoby proto byly vyhodnoceny jako nestandardní vzhledem ke konkrétním a specifickým okolnostem posuzovaného případu. Výpověď svědků by podle žalovaného byla ohledně toho, že jsou tyto způsoby úhrady možné a využívané, nadbytečná, neboť to ani nebylo zpochybňováno. A ve vztahu k cenotvorbě považoval žalovaný již skutkový stav za zcela náležitě zjištěný, správce daně a žalovaný nikdy nezpochybňovali, že by se drahé kovy neprodávaly se srážkou či přírážkou, v tomto ohledu by tak opět výpovědi svědků nemohli přinést nic nového. V posuzované věci bylo zjištěno tolik konkrétních a specifických okolností, ze kterých plyne, že žalobkyně měla a mohla vědět, že výše srážek je nestandardně vysoká, tedy výkupní cena nestandardně nízká. Toto by nemohla jakkoli zpochybnit výpověď A. K., neboť u žalobkyně nikterak nepůsobil, a nemohla to zvrátit ani výpověď D. Ch., který byl sice zaměstnancem žalobkyně, avšak dosavadní zjištění ohledně cenotvorby byla již natolik robustní a podložena tolika důkazy (včetně výpovědi řady dalších zaměstnanců žalobkyně), že by na tom výslech dalšího zaměstnance žalobkyně nemohl nic změnit. Žalobkyně navíc činila důkazní návrhy velmi obecně, předně výše uvedené svědecké výpovědi měly podle žalobkyně *postavit najisto, zda je úhrada závazků směnou nebo zápočtem běžnou obchodní praxí na trhu s drahými kovy nebo nikoli*, což ovšem nebyla sporná skutečnost. A dále se znovu odkazovala na navržené svědecké výpovědi proto, aby bylo zjištěno, zda *„byly okolnosti předmětných transakcí obvyklé nebo vykazovaly nestandardní okolnosti“*, ovšem žalobkyně ani nijak nespecifikovala, jaké konkrétní okolnosti by měly být obvyklé. Žalovaný podrobně uvedl, že výsledkem (dalšího) zaměstnance žalobkyně by nemohla být popřena faktická zjištění podložená fotografiemi, že prověřovaní dodavatelé dodávali žalobkyni ryzí kovy, z nichž značná část byla originálním produktem renomovaných afinérií. Žalobkyně pak dle jí pořizovaných fotografií měla a mohla vědět, že jí jsou dodávány originály renomovaných afinérií. Žalobkyně přitom u těchto afinérií v předmětném období též nakupovala, a to za cenu na burze případně plus přírážka. Jelikož žalobkyně znala ceny, za které renomované afinérie prodávaly, měla považovat za nestandardní, že jí jsou prověřovaní dodavatelé ochotni dodávat originální zboží od těchto renomovaných afinérií s několikaprocentní srážkou z ceny na burze, a to nikoliv jednorázově, ale opakovaně a dlouhodobě. K tomu tak soud doplňuje, že se svým způsobem jeví nadbytečné zjišťovat i obecné zákonitosti obchodování na sekundárním trhu, když popsaný mechanismus obchodů sám o sobě svědčí o

nestandardním jednání, navíc správce daně ani žalovaný obecné principy obchodování nerozporovali, avšak tvrdili, že to, jak obchodovala žalobkyně je v rozporu s obecnými principy fungování trhu

170. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí vyjádřil i k žalobkyní předloženým vyjádřením svědků K. a Ch., přičemž potvrdil své předchozí úvahy a závěry, tedy že z nich vyplývají skutečnosti, které nepovažuje za sporné; srov. body 831 až 834 napadeného rozhodnutí.
171. Vyjádření pana Ch. podle žalovaného nepřineslo nic nového. Pan Ch. popsal běžnou obchodní praxi žalobkyně stejným způsobem, jakým byla prokázána jinými důkazy, zejména výsledky jiných zaměstnanců žalobkyně. Obchodní praktiky žalobkyně jako takové nebyly sporné. Pan Ch. také popsal průběh výkupů drahých kovů a rozdíl mezi výkupem drahých kovů a odpadem. Konkrétně uvedl, že zpracování odpadů je složitější proces, protože je třeba přepracování, čímž je snížena výtěžnost. Tyto skutečnosti však žalovaný nesporel a opakovaně je považoval za zjištěné. Žalovaný však kladl žalobkyni k tíži, že nikdy uspokojivě nevysvětlila, proč vykupovala odpad za nižší srážku než ryzí drahé kov. Za této situace nebylo nutné pana Ch. vyslechnout jako svědka. Soud se s vysvětlením žalovaného ztotožňuje.
172. Soud rovněž souhlasí s žalovaným v tom, že pan K. ve vyjádření popsal skutečnosti, se kterými žalovaný již pracoval. Proto nebylo nutné provést jeho výslech. Pan K. uvedl, že na cenu drahých kovů má vliv řada faktorů jako poptávka, forma dodávaného kovu, druh analýzy a to, zda má zboží certifikát. S přihlédnutím k těmto faktorům může kupující počítat se slevou (srážkou). Podle jeho zkušeností v posledních letech dosáhly slevy na Pd a Pt 7 %, na Rh 10 %. Pokud je materiál ze sekundárního trhu, nikoli od výrobce, pak pokud není dodán s certifikátem, nemá vliv na cenu vzhled, balení ani označení zboží. Vzhledem k tomu, že podle vzhledu nelze nikdy určit přesné složení materiálu, je vždy vyžadováno ověření laboratorním nebo kompletním přetavením materiálu. V tomto případě je sleva materiálu až 10 % z burzovní ceny. Menší obchodníci mohou dodávat velkým afinériím, ale pouze v případě, že budou velkou společností schváleny jako dodavatel, a tento proces není snadný a může trvat velmi dlouho. Je nutné prokázat objemy, pravidelnost, finanční stabilitu. Práce vykonaná při výkupu odpadového materiálu se zohlední v ceně a příplatcích.
173. Žalovaný stejně jako pan K. tvrdil, že výslednou cenu drahého kovu může ovlivnit řada faktorů (např. dlouhodobost spolupráce, objem dodávek, kvalita a struktura dodávek). Zároveň nezpochybňoval oprávnění žalobkyně ujednat (stanovit) srážku z ceny. Srážku u prověřovaných obchodů žalobkyně však považoval za nestandardní z hlediska dalších okolností, nikoli jen na základě její výše (např. četnost a dlouhodobost dodávek). Faktory ovlivňující cenu drahých kovů, jako poptávka, forma dodávaného kovu, druh analýzy a to, zda má zboží certifikát, na které obecně poukazyval pan K., podpořily závěr o nestandardních zjištěních. I z jeho vyjádření vyplývá, že při výkupu odpadů s obsahem drahých kovů se náklady na zpracování zohlední v ceně a příplatcích (dodatečně účtovaných cenách). Žalobkyně měla vytvořený vlastní ceník extra poplatků za zpracování a analýzy odpadů, který zpravidla aplikovala. V takovém případě ale měla vysvětlit, proč byly srážky u odpadů nižší než u ryzích drahých kovů, když i znalec uvedl, že není žádný důvod při porovnávání výše srážek rozlišovat mezi odpady a ryzími drahými kovy.
174. V řízení bylo zjištěno mnoho nestandardních okolností, a to nejen ve vztahu k ujednaným srážkám. Žalovaný vzal v úvahu tvrzení žalobkyně o rozdělení trhu a fungování cen na něm. Fungování trhu s drahými kovy nakonec opřel o jiné důkazy. Dokonce totiž ani ze

znaleckého posudku nebo metodických pokynů žalobkyně neplynulo, že by trh s drahými kovy vykazoval žalobkyní tvrzené odlišnosti. Námitky nejsou důvodné.

175. Není důvodná námitka žalobkyně, že žalovaný pominul jí navržené důkazy v podání ze dne 19. 8. 2021 v podobě náhledů webových stránek konkurenčních společností k výši srážek a návrh, aby si od nich vyžádal informace o tvorbě výkupních cen. Žalovaný webové stránky zohlednil; v bodech 821 a 822 napadeného rozhodnutí vysvětlil, že princip stanovení cen je jiný než u žalobkyně, protože si společnosti účtují pevnou částku bez ohledu na pohyb ceny drahého kovu na burze. Výkupní ceny jsou stanoveny pevnou částkou za gram drahého kovu v návaznosti na ryzost. V případě žalobkyně bylo ovšem prokázáno, že v některých případech byla za odpad s příměsí drahých kovů účtována nižší srážka než za velké a opakované dodávky s téměř 100% ryzostí. Podle náhledu předložených webových stránek se cena drahého kovu s ryzostí zvyšuje. Přestože žalovaný výslovně neuvedl, že se na společnosti neobrátil, důvody, proč tak neučinil vyplývají z bodů 821 a 822 odůvodnění napadeného rozhodnutí týkající se náhledu jejich webových stránek. Námitka není důvodná.
176. K námitce týkající se odlišnosti trhů a znaleckého posudku se soud věnoval výše. Soud tak pouze rekapituluje, že se ztotožnil s žalovaným, že znalecký posudek nebyl způsobilý prokázat, že žalobkyně vykupovala drahé kovy od prověřovaných dodavatelů za standardní ceny, a že nebylo povinností žalovaného obstarat revizní posudek. Současně nebyl povinen provést důkazy, které žalobkyně označila v podání ze dne 19. 8. 2021. Nebylo totiž zpochybňováno, že si žalobkyně mohla při stanovení ceny určit srážku z burzovní ceny. Znalecký posudek ani metodické pokyny žalobkyně pak ničeho nevypovídaly o tom, že trh je rozdělen na primární a sekundární tak, jak jej v žalobě popisovala žalobkyně, tj. že jsou natolik velké rozdíly, pokud spolu obchodují velcí dodavatelé, a pokud malý dodavatel dodává velkému a renomovanému odběrateli. Soud se tak ztotožnil s žalovaným předestřenou ucelenou verzí toho, jak funguje trh s drahými kovy. V obchodech žalobkyně byla řada nestandardních okolností, které dohromady tvořily řetězec indicií, z nichž jasně plyne to, že žalobkyně mohla a měla vědět o zapojení do podvodu na DPH. Námitky nejsou důvodné.
177. Žalobkyně dále namítala, že jí byla nezákonně uložena povinnost platit penále za zdaňovací období leden a červen 2015, protože ji správce daně nevyzval k podání dodatečného daňového přiznání.
178. Soud toliko ve stručnosti uvádí, že daň za zdaňovací období leden a červen 2015 byla doměřena až po uplynutí lhůty ke stanovení daně. Z tohoto důvodu bylo i penále stanoveno po uplynutí lhůty ke stanovení daně. Proto je i v této části napadené rozhodnutí nezákonné a soud se již pro nadbytečnost nezabýval námitkou žalobkyně, že ji správce daně měl vyzvat k podání dodatečných daňových přiznání před zahájením daňových kontrol.

Závěr a náklady řízení

179. S ohledem na výše uvedené soud napadené rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil ve vztahu ke zdaňovacím obdobím leden až srpen 2015 z důvodu marného uplynutí lhůty pro stanovení daně a věc v tomto rozsahu vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Právním názorem vysloveným v tomto rozsudku je žalovaný v dalším řízení vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). Ve vztahu ke zdaňovacímu období od 1. 9. 2015 až 29. 9. 2015 soud žalobu podle 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.
180. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty druhé s. ř. s. Žalobkyně byla ve věci úspěšná v osmi z devíti zdaňovacích obdobích, tedy téměř ve stejném rozsahu jako žalovaný. Žádný z účastníků proto nemá právo na náhradu nákladů řízení.
181. Žalobkyně byla ve věci úspěšná v téměř celém rozsahu, soud jí proto přiznal náhradu účelně vynaložených nákladů řízení. Náklady sestávají ze zaplaceného soudního poplatku za podání žaloby ve výši 3 000 Kč, soudního poplatku za podání návrhu na přiznání odkladného účinku žalobě ve výši 1 000 Kč, a nákladů na zastoupení advokáty. Výše odměny advokáta za zastupování se stanoví v souladu s § 35 odst. 2 s. ř. s. dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“). Za zastoupení náleží zástupci žalobkyně dle § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5 advokátního tarifu odměna za sedm úkonů právní služby (převzetí a přípravu zastoupení, seps žaloby, seps repliky, seps tripliky, vyjádření ze dne 13. 11. 2024 a jednání před soudem za každé započaté dvě hodiny) dle § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu ve výši 3 100 Kč a odměna za jeden úkon právní služby dle § 11 odst. 2 písm. a) advokátního tarifu (návrh na přiznání odkladného účinku žalobě) ve výši 1 550 Kč. Soud nepřiznal žalobkyni náhradu nákladů, která byla účtována za dvě porady, a to ze dne 18. 5. 2022 a ze dne 19. 11. 2024, neboť zástupce žalobkyně soudu nedoložil žádné podklady k uplatňované náhradě, ze které by vyplývalo, že se porada s žalobkyní uskutečnila. Vedle odměny přísluší zástupcům žalobkyně též náhrada hotových výdajů za dohromady osm uvedených úkonů právní služby ve výši 300 Kč za úkon dle § 13 odst. 1 a 4 advokátního tarifu. Původní zástupce žalobkyně byl a stávající je společníkem právnické osoby zřízené podle zákona č. 85/1996 Sb., o advokacii, ve znění pozdějších předpisů, která je plátcem daně z přidané hodnoty. Součástí náhrady nákladů je proto též částka odpovídající sazbě daně z přidané hodnoty ve výši 21 % vypočtená z odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů, tedy z částky 25 650 Kč ve výši 5 386,50 Kč (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Náklady žalobkyně tedy celkem činí 35 036,50 Kč. Náhradu nákladů řízení je žalovaný povinen zaplatit k rukám zástupce žalobkyně (§ 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, užitý na základě § 64 s. ř. s.) ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku (§ 54 odst. 7 s. ř. s.).

Poučení:

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

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

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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

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

Praha 22. listopadu 2024

Lenka Oulíková, v. r.
předsedkyně senátu