



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce **PM Trading, s.r.o.**, IČO: 24832022
sídlem Jana Růžičky 1165/2a, 148 00 Praha 4 – Kunratice
zastoupený JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D., advokátkou
sídlem Chodská 1366/9, 120 00 Praha 2

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 8. 2021, č. j. 30515/21/5300-22441-711776,

takto:

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

Odůvodnění:

I.

Základ sporu

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkoumání a zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání a byly potvrzeny platební výměry na daň

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) vydané Finančním úřadem pro hl. m. Prahu dne 31. 8. 2020 za zdaňovací období leden 2014, únor 2014 a duben 2014 až listopad 2014. Uvedenými platebními výměry byla žalobci doměřena daň a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 20 % z doměřené daně.

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

II.

Dosavadní průběh soudního řízení

3. Ve věci rozhodl Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 28. 11. 2022, č. j. 17 Af 26/2021-97 tak, že žalobu zamítl a žádnému účastníkovi nepřiznal náhradu nákladů řízení.
4. Uvedené rozhodnutí bylo následně ke kasační stížnosti žalobce zrušeno v plném rozsahu rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 9. 2024, č. j. 8 Afs 6/2023-47 a věc byla vrácena zdejšímu soudu k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud uložil zdejšímu soudu:
 - a. vypořádat námitku žalobce sporující průkaznost důkazů, na jejichž základě žalovaný dovodil účelovost obchodních řetězců,
 - b. provést žalobcem navrhované důkazy k zjištění, zda byla dodavateli či subdodavateli v rámci obchodních řetězců odvedena daň, jinými slovy důkazy zpochybňující narušení neutrality daně, nebo zdůvodnit neprovedení navržených důkazů,
 - c. vyhodnotit přezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, resp. důvodnost neprovedení výše uvedených důkazů žalovaným, ve vztahu ke všem obchodním řetězcům.

III.

Obsah žaloby

5. Žalobce v úvodu podané žaloby poznamenal, že je obchodní společnost, která se zaměřuje na obchodování s drahými kovy. Nejedná se o „garážovou společnost“ s nejasnou vlastnickou strukturou a pochybnými obchodními návyky. Žalobce v rámci své činnosti vždy ve zvýšené míře dbal na kvalitu obchodovaného materiálu a trval na tom, že materiál bude nakupován pouze s příslušnými certifikáty (v případě investičních kovů) či s příslušnou analýzou (v případě ostatního neinvestičního materiálu). Z tohoto důvodu byla jeho hlavním českým dodavatelem společnost Clear conception, jejíž role primárně spočívala v analýze materiálu, tj. za pomoci několika odborných procedur stanovovala ryzost předmětného materiálu. Tvrdil, že se v žádném případě nejednalo o umělou strukturu, jak tvrdí žalovaný. Skutečnost, že společnost Clear conception je *a priori* laboratoří určující ryzost materiálu, byla zcela zřejmá správci daně, jak vyplývá např. z výsledku kontrolního zjištění či ze zprávy o daňové kontrole. Roli společnosti Clear conception dokládá např. svědecká výpověď pana Z. Upozornil, že společnost Clear conception, respektive její laboratoř byla v rozhodném období držitelem akreditace Českého institutu pro akreditaci, o.p.s. (dále jen „ČIA“). Podstata akreditace spočívala v tom, že jsou ověřovány stávající postupy a procesy a je potvrzován jejich soulad s příslušnou metodikou. Pro udělení akreditace je nezbytná určitá doba provozu laboratoře, která se obecně pohybuje v řádech několika let. Fakt, že

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

společnosti Clear conception byla akreditace udělena dne 16. 9. 2014, tak jen dokládá správnost jejich postupů.

6. Namítal, že žalovaný neunesl svoje důkazní břemeno, neboť neprokázal, že u jednotlivých zdanitelných plnění skutečně existuje daňová ztráta (chybějící daň). Žalovaný pochybil, neboť neposuzoval každé jednotlivé zdanitelné plnění samostatně. Dále nebylo prokázáno, že by skutečně některým z dodavatelů v řetězci nebyla odvedena daň. Správce daně pouze tvrdil, že údajní dodavatelé žalobce jsou nekontaktní, když tuto nekontaktnost dovozuje toliko z údajného nereagování na výzvy správce daně, které byly učiněny v roce 2017, respektive v roce 2018 a 2019. Správce daně prováděl u žalobce kontrolní úkony od února 2014, v rámci kterých se dotazoval dotčených společností (Clear conception, ALFASON, BETASON) či jejich správce daně, přičemž součinnost správci daně byla poskytnuta, a to mj. včetně zasílání daňových dokladů a jiných evidencí. Tuto skutečnost správce daně nikterak nerefletoval. Stejně tak nerefletoval fakt, že kopie či originály všech účetních dokladů jsou součástí policejního spisu, což bylo správci daně známo. Tvrzení žalovaného o údajné nemožnosti ověření, zda byly daňové doklady zahrnuty do účetnictví společností, je tak účelové. Stejně účelové je i tvrzení žalovaného o obvyklosti takového postupu v případě tzv. missing traderů, toto tvrzení pak pomíjí skutkové okolnosti daného případu. Tvrdí-li žalovaný, že missing tradeři zmizí po začátku prověřování správce daně, pak v daném případě je zřejmé, že po podstatnou část daňového řízení byly předmětné společnosti kontaktní, součinnost poskytující a komunikující. Fakt, že se správce daně rozhodne dotazovat daných společností až po více než 4 letech po uskutečnění obchodů, musí být kladen zcela k tíži správce daně. Správce daně je pak povinen postupovat v souladu s § 92 odst. 2 daňového řádu, což se v daném případě nestalo.
7. Žalobce za účelem prokázání svých tvrzení navrhoval provedení důkazů, žalovaný tyto důkazy odmítl s tím, že jsou nadbytečné. Dle žalobce toto tvrzení v kontextu dané věci a námítky žalobce ohledně neúplného zjištění skutkového stavu věci a neúplnosti spisu nemůže obstát. Konkrétně žalobce navrhoval následující důkazy: (1) svědecká výpověď pana Z. provedená dne 12. 10. 2015, (2) protokol z ústního jednání ze dne 24. 6. 2014 vedené se společností ALFASON, (3) písemnost územního pracoviště správce daně v Modřanech ze dne 18. 6. 2014, č. j. 4060412/2012-05402-109978, (4) spisy vedené územním pracovištěm správce daně v Modřanech pro společnost ALFASON a BETASON, (5) výpověď pana JA. K. učiněná dne 9. 4. 2014, (6) výpovědi pana K. z trestních řízení a podklady získané policejním orgánem z daňových spisů vedených proti společnosti pana K., (7) podklady předané panem K. policejnímu orgánu týkající se společností ALFASON a BETASON a rozhodných zdaňovacích období, (8) odpovědi společnosti Clear conception na výzvu správce daně ze dne 14. 3. 2014 a (9) odpovědi společnosti Clear conception ze dne 31. 1. 2014.
8. Zdůraznil, že tvrzená nekontaktnost některého z dodavatelů nemůže být přičítána k tíži žalobce. Navíc se správní orgán dopustil předsudku zpětného hodnocení, neboť neposuzuje nekontaktnost v době obchodování, ale až ex post. K tomu žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, sp. zn. 5 Afs 60/2017.
9. Tvrdil, že správní úvahy žalovaného v bodě [39] napadaného rozhodnutí a v bodě [59] napadeného rozhodnutí jsou v rozporu. V bodě [63] žalovaný uvedl, že, „... je tedy možné, že mezi jednotlivými články obchodních řetězců definovaných v bodě [42] tohoto rozhodnutí koloval MSODK obsahující drahé kovy o odlišné ryzosti, než bylo deklarováno na daňových dokladech.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

Následně nemusela této ryzosti ani odpovídat kupní cena MSODK“. Žalovaný tedy zpochybnil předmět zdanitelného plnění a cenu tohoto plnění. V bodě [39] napadeného rozhodnutí uvedl, že „*formální i hmotněprávní podmínky pro vznik nároku na odpočet byly splněny*“. Pakliže by ale bylo skutečně obchodováno jiné zboží či za jinou cenu, zákonné podmínky pro vznik nároku na odpočet by splněny nebyly. Na této skutečnosti pak nic nemění ani argumentace žalovaného obsažená v bodě [87] napadeného rozhodnutí, neboť je v rozporu s body [39] a [63] tohoto rozhodnutí.

10. K úvahám žalovaného, zda obchodování žalobce probíhalo za standardních okolností, žalobce namítal, že žalovaný pomíjí důkazy, které jsou součástí daňového spisu žalobce. Žalovaný tak pochybil, pokud v rámci napadeného rozhodnutí nezohlednil: svědeckou výpověď pana Z. ze dne 12. 10. 2015, protokol z ústního jednání ze dne 24. 6. 2014, který správce daně vedl se společností ALFASON, písemnost územního pracoviště správce daně v Modřanech ze dne 18. 6. 2014, č. j. 4060412/14/2012-05402-109978, výpověď JA. K. ze dne 9. 4. 2014, výpověď pana K. z trestního řízení a podklady získané policejním orgánem z daňových spisů vedených proti společnosti pana K., odpovědi společnosti Clear conception na výzvu správce daně ze dne 14. 3. 2014, č. j. 1328142/14/2011-05403-109114, a odpověď společnosti Clear conception ze dne 31. 1. 2014. Z výše uvedeného je zřejmé, že dodavatel žalobce (a jeho dodavatel) byl po určitou dobu kontaktní, když správci daně sděloval podstatné skutečnosti týkající se i samotného průběhu obchodování. Žalovaný tyto skutečnosti v rámci hodnocení důkazů pominul. Navíc si správce daně nevyžádal podklady místně příslušného správce daně dodavatele žalobce a jeho obchodních partnerů, přestože s tímto správcem daně komunikoval. Obdobně si správce daně nevyžádal listiny Policie ČR, přestože do policejního spisu nahlížel. Z výše uvedeného žalobce dovozoval účelový postup žalovaného a správce daně.
11. K hodnocení výpovědi svědka JA. K. žalobce nesouhlasil s tvrzením žalovaného, že svědek vypovídal vyhybavě nebo neurčitě. Žalovaný nereflektoval, že svědek v rámci své výpovědi opakovaně odkazoval na jiná daňová řízení a svá předchozí vyjádření. Stručnost jeho odpovědí je tak třeba přičítat značnému časovému odstupu a dále přesvědčení svědka, že již na všechny pokládané dotazy v minulosti odpověděl. Žalovaný hodnotí svědeckou výpověď zcela tendenčně, když zamlčuje celé pasáže odpovědí.
12. Žalobci dále nebylo zřejmé, jaké tvrzení žalovaný dovozuje ze svého závěru, že svědecké výpovědi potvrdily, že se jednotliví účastníci obchodních řetězců znali. Znalost obchodních partnerů je zcela běžnou skutečností, respektive je judikaturou dokonce vyžadována. Namítal, že mu nebyla zpřístupněna podstatná část vyhledávacího spisu, ve které se mají nacházet listiny získané správcem daně od policejního orgánu. Žalobce si tudíž nemá jak ověřit tvrzení žalovaného.
13. K tvrzení žalovaného, že „*obchodní řetězce společností...nevznikly nahodile, nýbrž byly uměle vytvořeny prostřednictvím zapojení pouze vybraných obchodních společností do obchodování..., někteří jejich účastníci o sobě prokazatelně věděli...*“, měl žalobce za to, že žalovaný záměrně staví skutkové děje jinak, než probíhaly, a to na základě předsudku zpětného hodnocení. Vzal-li by žalovaný v rámci svého rozhodování v úvahu všechny důkazy (výpovědi svědků), které v rámci daňových řízení shromáždil, a možnou vědomost žalobce v okamžik průběhu skutkových dějů, musel by dospět ke skutkovému závěru odlišnému. Zdůraznil, že žalovaným nebyla prokázána jakákoliv vědomost či znalost žalobce a dodavatelů jeho dodavatele. Uvedl, že nepopírá, že JA. K. je spolužákem pana M. st. či že JA. K. se s panem Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

M. mladším zná z dětství, sama tato skutečnost však nedokládá záměrné vytvoření jakýchsi řetězců s cílem páchat daňové podvody, jak tvrdí žalovaný. K odkazu žalovaného na listiny vyhotovené policejním orgánem žalobce uvedl, že se jedná o kopie fragmentů částí e-mailů, o kterých není zřejmé, zda byly odeslány či jak na ně bylo jejich údajným příjemcem reagováno, či o kopie částí nepodepsaných listin, o nichž není zřejmé, kým byly vyhotoveny, při jaké příležitosti, když navíc část listin, resp. e-mailů představuje běžnou obchodní komunikaci mezi jednotlivými dodavateli. Z těchto podkladů pro jejich neprůkaznost není dle žalobce seznatelné, že by snad obchodní řetězce byly vytvořeny uměle.

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

žalobce splňovaly i základní ekonomické poučky, tj. bylo nakupováno za méně, než za kolik bylo prodáváno. Zdůraznil, že analýzám drahých kovů je vlastní to, že se jednotlivá měření na jednotlivých vzorcích mohou lišit.

18. K tvrzení žalovaného, že výsledky provedených analýz nebyly vždy totožné, zdůraznil, že odkaz žalovaného je natolik nekonkrétní, že žalobce nemá, k čemu by se mohl vyjádřit. Žalovaným (pro příklad) uváděný případ lze vysvětlit rozdílností metod, které byly společností Clear conception a odběratelem žalobce používány pro určení ryzosti. Celkový rozdíl zlata je 0,001, když při 10 kg materiálu tvoří 0,001 celkem 10 g a současně 0,001 z celkové ceny. Při cenách zlata okolo 1 000 Kč za 1 g, se tedy jedná o 10 000 Kč. Při ryzosti 0,29 je množství zlata obsažené v materiálu 2 900 g a jeho hodnota 2 900 000 Kč. Při cenách stříbra okolo 12 Kč za 1 g se jedná o 120 Kč, když při ryzosti 0,107 je množství stříbra obsažené v 10 kg materiálu celkem 1 070 g. Jeho hodnota pak činí 12 840 Kč. Celkový rozdíl, převedeno na Kč, je tedy 10 000 Kč za obsah zlata a 120 Kč za obsah stříbra. Hodnota materiálu byla 2 912 840 Kč. Navíc, standardní odchylka měřicích přístrojů a metod je cca také jedna tisícina, tedy 0,001. Uvedená odchylka tedy spadá do nepřesnosti měřicích metod.
19. K žalovaným tvrzené podezřelosti rychlosti realizace obchodů žalobce zdůraznil, že v rámci obchodování s drahými kovy je rychlost obchodování klíčová, neboť díky rychlosti může být eliminován vliv poklesu ceny daného zboží.
20. Co se vlastního zboží týče, žalobce zdůraznil, že trh se zlatem má svá specifika, proto co je běžné např. v České republice, nemusí být běžné na Blízkém východě či v Německu.
21. Tvrzení žalovaného o pojištění zboží není dle žalobce správné. Žalobce totiž zboží přepravoval za pomoci speciálních přepravních agentur (Česká Pošta Security, Loomis, G4S), které se specializují na převoz cenností (např. i hotovosti pro banky) a které jsou pro tento účel i pojištěny. Je tak zřejmé, že zboží během přepravy pojištěno bylo. Součástí kontrolních mechanismů žalobce byla i namátková kontrola zboží; v některých případech tak zboží po převzetí přepravní agenturou bylo dopraveno k žalobci, kde bylo překontrolováno.
22. K tvrzené absenci fyzického přebírání a kontroly zboží žalobce zdůraznil, že žalovaný zcela ignoruje nastavení smluvních vztahů mezi žalobcem a jeho obchodními partnery, a dále i vysvětlení obchodního modelu. Skutečnost, že zboží bylo k přepravě předáváno zaměstnanci společnosti Clear conception za žalobce v žádném případě neznamena jakési spoléhání na svého dodavatele, nýbrž racionální obchodní model. Zboží bylo předáváno v zapečetěných obalech, které byly kontrolovány a které byly rozpečetěny po jejich převzetí odběrateli žalobce. Navíc, v několika případech bylo zboží kontrolováno i v rámci přepravy pracovníky celní správy.
23. Namítal, že žalovaný neprokázal, že žalobce o daňovém podvodu věděl. Zdůraznil, že postupoval obezřetně, s přiměřenou opatrností, že si své obchodní partnery prověřoval, že obchodoval toliko se zbožím, jehož kvalita byla zjištěna analýzou provedenou akreditovanou laboratoří. Navíc žalobce od společnosti Clear conception opakovaně vyžadoval předložení potvrzení o bezdlužnosti, která žalobce doložil správci daně. Žalobce tak v dané věci činil vše, co činit měl a mohl. Z předchozích vyjádření žalobce je seznatelné, že zde není nic, žádná objektivní okolnost, nestandardnost, co by dokládalo absenci přiměřené opatrnosti daňového subjektu, nepřijetí rozumných opatření, absenci dobré víry, lehkovážnost obchodování či jeho neobvyklost, příp. počínání žalobce v rozporu s péčí

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

řádného hospodáře. Žalovaný nedoložil, že (i) by v dané věci skutečně došlo k daňovému podvodu, když současně nedoložil (ii) ani existenci tzv. objektivních okolností. Na žalobce tak nemohlo přejít důkazní břemeno stran doložení přijetí rozumných opatření (dobré víry), a žalobci tak nemůže být upřen nárok na odpočet daně.

24. Žalobce nesouhlasil s hodnocením odvolacích námitek. Správce daně, a potažmo i žalovaný, neunesli své důkazní břemeno stran doložení, že zde byl daňový podvod, resp. daňová ztráta, když rovněž nedoložili existenci objektivních okolností a absenci dobré víry daňového subjektu. Postupem správních orgánů došlo k porušení principu neutrality DPH.
25. Žalobce dále uvedl, že byl po velkou část výkonu své ekonomické činnosti ze strany správce daně prověřován různými kontrolními či ověřovacími postupy, které vždy vyústily k vyměření daně dle daňových příznání žalobce. Orgánům finanční správy tedy byla ekonomická činnost žalobce dobře známa. I tento fakt měl žalovaný v rámci svého rozhodnutí zohlednit, což však neučinil. Žalovaný rovněž nevzal v potaz výsledek kontrolního zjištění, které bylo prováděno pro zdaňovací období roku 2014 u společnosti AMPM, a.s. (dále jen „AMPM“), kde se správce daně k obchodům žalobce a společnosti AMPM (a společnosti Clear conception) vyjádřil tak, že neshledal žádná pochybení. Závěry žalovaného jsou tak se závěry, které byly vyřčeny správcem daně společnosti AMPM, v přímém rozporu.
26. Žalobce dále namítal, že spis je v jeho věci nesprávně veden, že žalovaný a správce daně opakovaně pochybili při přerazování listin do veřejné části spisu a nezákonně neumožnili žalobci nahlédnout co celého daňového spisu, že spis je nepřehledný a některé listiny v něm chybí a že skutečnosti, které jsou uvedeny v napadeném rozhodnutí, ze spisu nevyplývají.
27. Žalobce byl dále toho názoru, že v dané věci uplynula lhůta pro stanovení daně uvedená v § 148 daňového řádu. Daňová kontrola v dané věci byla totiž zahájena dne 19. 1. 2017, lhůta pro stanovení daně tak uplynula dne 19. 1. 2020, platební výměr však byl žalobci doručen až po tomto datu.

IV.

Vyjádření k podané žalobě a související vyjádření

28. Ve vyjádření k podané žalobě žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a předložený spisový materiál a navrhl, aby soud žalobu zamítl. Dále žalovaný odkázal na rozsudek zdejšího soudu ze dne 3. 6. 2020, č. j. 10 Af 16/2018-51, a navazující rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 1. 2021, č. j. 10 Afs 206/2020-41, které se zabývaly obchodováním s totožným zbožím za obdobných okolností.
29. Žalovaný měl za to, že odůvodnění napadeného rozhodnutí splňuje veškeré požadavky uvedené v § 102 odst. 3 a 4 daňového řádu ve shodě s požadavky kladenými na přezkoumatelnost správních rozhodnutí vyjádřenými v judikatuře správních soudů.
30. K tvrzení žalobce, že vždy ve zvýšené míře dbal na kvalitu obchodovaného materiálu a proto byla jeho hlavním českým dodavatelem společnost Clear conception, žalovaný uvedl, že toto tvrzení je pouze účelové. Žalobce znal minimálně obchodní společnost ALFASON a dále je zřejmé, že již před zapojením obchodní společnosti Clear conception do obchodního řetězce, byl žalobci znám dodavatel MSODK a obchodní společnost Clear conception mezi ně byla vložena uměle. Tato skutečnost musela být žalobci známa, neboť ji organizovala obchodní společnost VSDK, která byla jediným společníkem žalobce a jednatel žalobce byl, stejně jako Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

pan K., členem představenstva obchodní společnosti VSDK. Co se týče samotných analýz materiálů, žalovaný odkázal na napadené rozhodnutí s tím, že všechny subjekty (včetně žalobce) akceptovaly údaje tvrzené společností Clear conception, aniž by v době obchodů ověřily pravdivost těchto údajů. K žalobcem uváděné skutečnosti, že se v případě společnosti Clear conception jedná o certifikovanou laboratoř, žalovaný podotkl, že tato skutečnost nebyla žalovaným nijak zpochybňována. Na druhou stranu tato skutečnost nic nemění na závěru o umělém zapojení uvedené společnosti do předmětných řetězců.

31. K neprokázání chybějící daně žalovaný uvedl, že chybějící daň byla dovozována ze skutečnosti, že články řetězců nereagovaly na výzvy a neumožnily tak ověřit, zda přiznaly a uhradily daň ve správné výši. Nebyla tedy pouze konstatována jejich nekontaktnost. Nejedná se navíc o jediné případy chybějící daně. Žalobce účelově opomíjí skutečnosti uvedené v bodech [45] a [48] napadeného rozhodnutí. Dále žalobce opomíjí, že takto stejně definovanou chybějící daň aproboval Nejvyšší správní soud v bodě [29] rozsudku č. j. 10 Afs 206/2020-41 ze dne 20. 1. 2021 v právní věci žalobce za zdaňovací období březen 2014. Dále žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 8. 2020, č. j. 7 Afs 428/2019-39, ze dne 27. 9. 2018, č. j. 3 Afs 147/2017-41, a ze dne 19. 11. 2021, č. j. 5 Afs 239/2020-46.
32. Co se týče žalobcem rozporovaného hodnocení důkazů, žalovaný konstatoval, že neprovedení žalobcem navržených důkazů v rámci odvolacího řízení bylo řádně a obsáhle odůvodněno v bodě [85] napadeného rozhodnutí. K opakovanému návrhu na provedení dokazování v rámci soudního řízení žalovaný připomenul, že těžiště dokazování nespočívá v řízení před soudem, ale v řízení daňovém. Žalovaný nepovažoval provedení navrhaných důkazních prostředků soudem za účelné, když žalobce ani nespecifikuje, k prokázání jakých skutečností důkazy navrhuje.
33. Nekomaktnost dodavatelů byla žalovaným definována toliko v rámci existence podvodu na DPH, nikoliv v rámci objektivních okolností (kladených k tíži žalobci).
34. Dle žalovaného není odkaz žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, případný, neboť se jedná o zcela odlišnou situaci, když v nyní řešené věci byla žalovaným prokázána jak existence podvodu na DPH, tak objektivní okolnosti, které ve svém souhrnu dle žalovaného zcela jednoznačně a spolehlivě prokazují, že žalobce věděl, že se přijetím MSODK od dodavatele Clear conception účastní podvodu na DPH, přičemž nepřijal taková rozumná opatření, kterými by zajistil standardní průběh obchodních transakcí.
35. K výtkám žalobce vůči dokazování a jednotlivým dílčím závěrům žalovaný poznamenal, že žalobce vytrhává jednotlivé závěry žalovaného z kontextu celého napadeného rozhodnutí. V daném případě k naplnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH evidentně došlo, přičemž opačný závěr z rozhodnutí o odvolání dovodit nelze. Bod [63] rozhodnutí o odvolání se navíc netýká objektivních okolností, ale nestandardností v řetězci. Podstatou bodu [63] napadeného rozhodnutí je to, že v řetězci byly akceptovány analýzy provedené Clear conception, aniž by v době obchodů ostatní společnosti znaly skutečný obsah drahých kovů v MSODK.
36. Žalovaný konstatoval, že žalobce nikdy nenavrhoval, aby si správce daně opatřil listiny od Policie ČR. Nekomaktnost článků řetězce byla jednoznačně prokázána (viz body [47] a [48] napadeného rozhodnutí).

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

37. Dále uvedl, že JA. K. i JB. K. byli vyslechnuti v odvolacím řízení proti dodatečnému platebnímu výměru na DPH za zdaňovací období prosinec 2014, přičemž jejich svědecké výpovědi se vztahují i k nyní řešeným předmětným zdaňovacím obdobím. Žalobce se dovolává časového odstupu mezi provedením výsledku svědků a šetřenými obchody, nicméně dle žalovaného ani s přihlédnutím k časovému odstupu nelze než jejich odpovědi označit za vyhybavé (např. JA. K. k dotazu správce daně uvedl, že si dodavatele společností ALFASON a BETASON pamatuje, ale že je nechce jmenovat) a neurčité, obzvláště když se jednalo o obchody probíhající několik měsíců a o transakce v milionových hodnotách. Žalobce žalovanému zcela nepřipadně vytýká, že zamlčuje celé pasáže odpovědí svědka JA. K., avšak tuto výtku nikterak blíže nekonkretizuje. V reakci na seznámení žalobce navrhol k prokázání, že společnosti Clear conception, ALFASON a BETASON byly po určitou dobu kontaktní, mj. jako důkaz protokoly o výsledku výše jmenovaných svědků provedené dříve. Žalovaný se ohradil proti tvrzení žalobce, že žalovaný tento důkazní návrh ignoroval, když neprovedení navržených důkazů řádně odůvodnil v bodě [85] napadeného rozhodnutí nadbytečností, když narušení neutrality DPH u těchto článků řetězce považoval za prokazané. Sama skutečnost, že tyto obchodní společnosti byly zpočátku kontaktní, totiž nic nemění na tom, že po zahájení prověřování obchodů s MSODK přestaly s prvostupňovým správcem daně spolupracovat a neposkytovaly požadovanou součinnost, v důsledku čehož neumožnily ověřit požadované skutečnosti.
38. Z provedeného dokazování dle žalovaného jednoznačně vyplývá umělé vytvoření řetězců, v nichž působily osoby spojené personálními vazbami (viz body [57] a [70] napadeného rozhodnutí). Žalobce pouze v obecné rovině uvedl, že navázání spolupráce probíhalo jinak, nicméně blíže nespecifikuje jak.
39. K pokusu žalobce o relativizaci skutkových zjištění žalovaný uvedl, že zjištěná osobní známost jednotlivých aktérů toliko dokresluje zjištěný skutkový stav. O účelovém vytvoření řetězců vypovídají rovněž další okolnosti daného případu, které zde žalobce účelově opomíjí. V případě dokumentů od policie se v žádném případě nejedná o běžnou obchodní komunikaci, jak podsouvá žalobce (viz bod [90] napadeného rozhodnutí).
40. Dále žalovaný uvedl, že v průběhu předmětného řízení nebylo zpochybňováno, že společnost Clear conception prováděla analýzy, ale bylo jednoznačně prokázáno její účelové zapojení do řetězce a bezmezná důvěra dalších subjektů (včetně žalobce) v tyto analýzy.
41. Zjištěná skutečnost, dle které obchodní řetězec přeprodával MSODK bez ekonomického smyslu, představuje nestandardnost v řetězci, nikoliv objektivní okolnost, jak se snaží podsouvat žalobce. Tuto nestandardnost je pak třeba posuzovat v kontextu s dalšími zjištěními, jak ostatně žalovaný činí v bodě [63] napadeného rozhodnutí. Žalobce dále zmiňuje společnost Alfalik, která v řetězcích vůbec nepůsobila. Žalobce své tvrzení, že měl od svého odběratele poptávku na přesně specifikovaný materiál, nijak neprokázal (viz body [60] a [73] napadeného rozhodnutí).
42. Případné dílčí pochybení o neprokázání absence webových stránek společnosti Clear conception, není dle žalobce takové intenzity, aby ovlivnilo zákonnost napadeného rozhodnutí.
43. K žalobcem namítanému porušení předsudku zpětného hodnocení, žalovaný konstatoval, že v dané věci nebyly v rámci tzv. vědomostního testu kladeny k tíži žalobce skutečnosti, které nastaly až později. Naopak ve vztahu k nestandardním okolnostem, které svědčí o existenci Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

podvodu na DPH, žalovaný konstatoval, že tyto nestandardní okolnosti se nemusí striktně vázat jen na zdaňovací období, které je předmětem řízení u daňového subjektu, jemuž je odepřen nárok na odpočet DPH. Toto je případ i skutečností týkajících se insolvenčního řízení se společností Clear conception. K tomu žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019-33.

44. Žalovaný upozornil, že žalobci bylo kladeno k tíži, že akceptoval údaje o procentním zastoupení drahých kovů v MSODK a jejich ryzosti deklarované obchodní společností Clear conception na daňových dokladech, avšak správnost a pravdivost těchto údajů mu mohla být známa až po té, co pro něj analýzu provedl jeho odběratel, tj. obchodní společnost Bauer-Walser. Analýzy provedené jeho odběratelem se od analýz provedených dodavatelem lišily, byť se to žalobce snaží bagatelizovat.
45. Co se týče tvrzení žalobce stran rychlosti obchodování, žalovaný připomenul, že opakovaný nákup a prodej zlata ve stejný den nebo v minimálních časových odstupech je jednou z nestandardních okolností typických pro podvodné řetězce (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2013, č. j. 1 Afs 58/2013-34).
46. Žalovaný rovněž poznamenal, že rizikovost dané komodity jednoznačně vyplývá z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 14. 12. 2017, č. j. 3 Afs 5/2017-56).
47. K tvrzení žalobce ohledně pojištění zboží, žalovaný uvedl, že je žalobce nikterak neprokázal. Z odpovědi na žádost o mezinárodní výměnu informací navíc jednoznačně vyplývá, že zboží pojištěno nebylo (viz bod [64] napadeného rozhodnutí). Obdobně žalobce nijak neprokázal tvrzení o kontrole zboží celní správou.
48. Žalovaný poznamenal, že jednotlivé objektivní okolnosti svědčící o vědomé účasti žalobce na podvodu na DPH nelze vykládat pouze izolovaně, jak bez dalšího činí žalobce, ale zejména je potřeba tyto objektivní okolnosti posuzovat ve vzájemných souvislostech. Význam objektivních okolností totiž tkví právě v jejich komplexnosti.
49. Dále žalovaný poznamenal, že společnost AMPM není součástí předmětných řetězců, proto se v případě žalobce a společnosti AMPM jedná o dvě samostatná daňová řízení bez bližší skutkové návaznosti, kterou by bylo v jednotlivých řízeních třeba zohlednit.
50. K výhradě žalobce stran chybného vedení spisu žalovaný uvedl, že žalobce vůbec nekonkretizuje, v čem by pochybení správce daně či žalovaného měla spočívat. Z předmětného správního spisu pak vůbec neplyne, že by bylo žalobci nebo jeho zástupci znemožněno nahlédnout do daňového spisu. K tomu lze toliko dodat, že písemnosti založené ve vyhledávací (neveřejné) části spisu jsou v této veřejné části spisu (vyloučené z nahlížení) založeny v souladu se zákonem.
51. K námitce prekluze, žalovaný konstatoval, že tato námitka je ryze účelová. Jednak ji žalobce uplatnil až nyní v podané žalobě a jednak zjevně ve svém výpočtu opomíjí skutečnost, že lhůta pro stanovení daně byla v dané věci stavěna dle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu.
52. V replice ze dne 17. 1. 2022 žalobce k námitce nezákonného evidování listin ve vyhledávací části spisu a nezákonného označení listin evidovaných ve vyhledávací části spisu odkázal na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 22. 4. 2021, sp. zn. 51 Af 43/2020, a dále na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2021, sp. zn. 2 Afs 188/2019. Dále žalobce navrhl soudu k provedení níže uvedené důkazní návrhy, konkrétně:

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

- a. protokol o svědecké výpovědi pana Z. provedené správcem daně dne 12. 10. 2015 (protokol č. j. 4977864/15/2011-60563-100797), při které tento mj. vypovídal o tom, jak se seznámil s obchodními partnery, jak probíhala obchodní činnosti společnosti Clear conception a dále popisoval modelový příklad obchodní transakce,
- b. protokol z místního šetření územního pracoviště správce daně na Jižním Městě ze dne 24. 6. 2014, č. j. 4050020/14/2011-05403-19114, který správce daně vedl ve věci společnosti ALFASON, na kterém takto předkládala k výzvě správce daně daňové doklady a doklady k uskutečněným obchodům,
- c. písemnost územního pracoviště správce daně v Modřanech ze dne 18. 6. 2014, č.j. 4060412/14/2012-05402-109978, ve které správce daně uvádí, že společnost BETASON a GAMASON se správcem daně komunikují a plní své daňové povinnosti, a obdobná písemnost územního pracoviště správce daně v Modřanech ze dne 25. 3. 2014, č. j. 1799839/14/2012-05402-109978, e-mailová omluva JB. K. ze svědecké výpovědi ze dne 1. 9. 2015,
- d. protokol o postupu k odstranění pochybností ze dne 7. 4. 2014, vedené územním pracovištěm správce daně v Modřanech se společností ALFASON a BETASON, které se týkaly jejich daňového přiznání za leden 2014, z čehož by mělo být seznatelné, že obě společnosti mj. předložily správci daně své daňové doklady a popsaly svou obchodní činnost, včetně svých dodavatelů. V souvislosti s tím navrhl žalobce také provést jako důkaz celý spis vedený citovaným územním pracovištěm, protože je z něj dle žalobce zřejmé, že správce daně u daných společností provedl v minulosti řadu kontrolních úkonů, aniž by došlo k doměření daně,
- e. výpověď pana JA. K. učiněnou v rámci ústního jednání vedeného správcem daně dne 9. 4. 2014 (protokol č. j. 2154192/14/2011-05403-109114) ohledně společnosti Clear conception, ve kterém se pan K. vyjadřoval mimo jiné k tomu, jakým způsobem je zjišťována ryzost a způsobu navázání obchodní spolupráce s obchodními partnery,
- f. výpovědi pana K. z trestních řízení a podklady získané policejním orgánem z daňových spisů vedených pro společnosti pana K., z nichž je dle žalobce mimo jiné seznatelné, že pan K. vyžadoval pro svých dodavatelích mimo jiné doložení potvrzení o bezdlužnosti a dále i obchodní dokumentaci podepsanou osobou oprávněnou jednat za předmětného dodavatele s úředně ověřeným podpisem,
- g. poklady předané panem K. policejnímu orgánu týkající se společností ALFASON a BETASON v rozhodných zdaňovacích obdobích. Z výslechu pana K. pak dle žalobce vyplývá, že policejní orgán disponuje daňovými a ostatním doklady společností, za které tento jednal, a které nebyly správcem daně vyžádány (viz např. předávací protokol ze dne 29. 6. 2019, č. j. NCOZ-1386-1587/TC-2016-412301-C-F), byť jsou v nich správcem daně poptávané daňové doklady,

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

- h. odpovědi společnosti Clear conception na výzvu správce daně ze dne 14. 3. 2014, č. j. 1328142/14/2011-05403-109114, kde se správce daně dotazoval mimo jiné na to, jak došlo k navázání spolupráce s daňovým subjektem, jak je stanována cena zboží a jak jsou prováděny analýzy, když společnost rovněž předkládala správci daně daňové doklady,
 - i. odpověď společnosti Clear conception ze dne 31. 1. 2014 na výzvu správce daně, ve které se tato vyjadřovala mj. k tomu, jak došlo k navázání obchodních vazeb, jak jsou prováděny analýzy a k samotnému průběhu obchodů,
 - j. zprávu o daňové kontrole společnosti AMPM, č. j. 158212/15/4200-12775-100846, s tím, že v tomto případě nebyly ze strany správce daně shledány žádné pochybnosti, když se jednalo o shodné obchodní transakce.
53. Žalobce následně podáním ze dne 27. 2. 2025 předložil soudu k provedení jako důkazní návrh protokol z výslechu svědka pana JA. K. ze dne 3. 12. 2019, č. j. 8726121/19/2011-60563-100797, ze kterého vyplývá, že svědek byl mimo jiné ohledně zde řešených obchodů vyslýchán po celý rok 2014.
54. Žalovaný se dále v duplice ze dne 14. 11. 2024 vyjádřil, že provedení protokolu o výpovědi pana Z. není nutné, jelikož daný protokol je součástí správního spisu, a proto z něj správce daně vycházel, resp. se žalovaný přímo zabýval výpovědí pana Z. v napadeném rozhodnutí.
55. K důkazním návrhům vztahujícím se ke společnostem ALFASON a BETASON žalovaný uvedl, že uvedené společnosti figurují pouze v jednom ze tří řetězců identifikovaných ve zdaňovacích obdobích leden a únor 2014, přičemž narušení daňové neutrality bylo identifikováno nejen u těchto společností, ale také u předchozích článků – konkrétně u společností Hristo Dimitov a MAXXIN Agency, ke kterým ovšem nebyly žalobcem vzneseny důkazní návrhy, a proto neprovedení uvedených důkazů nemohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.
56. K důkazním návrhům ohledně společnosti Clear conception žalovaný uvedl, že uvedená společnost opakovaně nereagovala na jí správcem daně zaslání výzvy k poskytnutí údajů a neumožnila ověřit zahrnutí daňových dokladů za prodej MSODK do účetnictví a vykázaní v daňových přiznáních k DPH, což lze dle žalovaného v kontextu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 1. 2021, č. j. 10 Afs 206/2020-41, za narušení daňové neutrality, na čemž nemohou nic změnit důkazní návrhy žalobce, jelikož ty pouze dokládají, že společnost Clear conception byla v minulosti kontaktní, což ovšem dle žalovaného nic nemění na tom, že posléze přestala být kontaktní a neposkytla požadovanou součinnost. Dále žalobce nepovažoval za relevantní, že předmětná společnost poskytla k výzvě správce daně ze dne 14. 3. 2014 daňové doklady za listopad 2013, jelikož v rámci předmětné výzvy nebyly a v převážné části ani nemohly být poskytnuty doklady ke zdaňovacím obdobím, která jsou předmětem napadeného rozhodnutí. Mimoto žalovaný uvedl, že ve zdaňovacích obdobích červenec až listopad 2014 bylo narušení daňové neutrality identifikováno mimo společnosti Clear conception také u všech předchozích článků řetězců, konkrétně u společností Laugesen, Express service, Terabbite, Liscina Trade, ProTerms a Bevetello, k čemuž žalobce žádné další důkazní návrhy nevznesl.
57. K námitkám žalobce ohledně připojení listin ze spisu policejního orgánu žalobce uvedl, že svědecké výpovědi JA. K. a JB. K. proběhly v rámci odvolacího řízení u žalovaného, přičemž Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

žalobcem navrhované důkazní prostředky u podkladů Policie ČR se týkají odlišných zdaňovacích období (konkrétně roku 2013), tudíž nemají vypovídací hodnotu pro důkazní období roku 2014.

58. K žalobcem předložené zprávě o daňové kontrole vedené u společnosti AMPM žalovaný uvedl, že předmětná zpráva se týká pouze zdaňovacích období za duben až červen 2014, přičemž jejím předmětem byla pouze kontrola obchodování se stříbrem a investičním zlatem rafinovaným z MSODK, a předmětem kontroly nadto nebylo zkoumání existence podvodu na DPH, nýbrž posuzování splnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně dle § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném v předmětných obdobích, a podmínek pro uplatnění zvláštního režimu při prodeji investičního zlata dle § 92 uvedeného zákona, tudíž není pro tuto věc relevantní.

V.

Ústní jednání

59. V rámci jednání po zrušujícím rozsudku NSS konaných dne 27. 1. 2025 a 24. 3. 2025 byly soudem provedeny následující důkazy:

- a. protokol Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, územní pracoviště pro Prahu – Jižní Město ze dne 12. 10. 2015, č. j. 4977864/15/2011-60563-100797, o svědecké výpovědi pana Z.,
- b. protokol z místního šetření Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, územní pracoviště pro Prahu – Jižní Město vedeného ve věci společnosti ALFASON ze dne 24. 6. 2014, č. j. 4050020/14/2011-05403-19114,
- c. písemnost Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, územní pracoviště v Praze – Modřanech ze dne 18. 6. 2014, č. j. 4060412/14/2012-05402-109978, týkající se plnění daňových povinností ze strany společností BETASON a GAMASON,
- d. písemnost Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, územní pracoviště v Praze – Modřanech ze dne 25. 3. 2014, č. j. 1799839/14/2012-05402-109978, týkající se plnění daňových povinností ze strany společností ALFASON,
- e. e-mailová omluva JB. K. ze svědecké výpovědi ze dne 1. 9. 2015,
- f. protokol Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, územní pracoviště v Praze – Modřanech ze dne 7. 4. 2014, č. j. 2227791/14/2012-05402-109978, o postupu k odstranění pochybností ve věci daňového přiznání k DPH za leden 2014 společnosti ALFASON,
- g. protokol Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, územní pracoviště v Praze – Modřanech ze dne 7. 4. 2014, č. j. 2227591/14/2012-05402-109978, o postupu k odstranění pochybností ve věci daňového přiznání k DPH za leden 2014 společnosti BETASON,
- h. protokol Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, územní pracoviště pro Prahu – Jižní Město o ústním jednání ohledně společnosti Clear conception ze dne 9. 4. 2014, č. j. 2154192/14/2011-05403-109114,

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

- i. odpověď společnosti Clear conception ze dne 31. 3. 2014 na výzvu správce daně k součinnosti a na výzvu k poskytnutí údajů,
 - j. odpověď společnosti Clear conception ze dne 31. 1. 2014 na výzvu správce daně k poskytnutí údajů,
 - k. zprávu o daňové kontrole společnosti AMPM Specializovaným finančním úřadem ze dne 3. 9. 2015 č. j. 158212/15/4200-12775-100846,
 - l. protokol Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, územní pracoviště pro Prahu – Jižní Město o výslechu svědka JA. K. ze dne 3. 12. 2019, č. j. 876121/19/2011-60563-100797.
60. V rámci jednání bylo usnesením zamítnuto provedení následujících žalobcových důkazních návrhů:
- a. daňové spisy ke společnostem ALFASON a BETASON vedené Finančním úřadem pro hlavní město Prahu, územním pracovištěm v Praze-Modřanech,
 - b. výpovědi pana JA. K. z trestních řízení a podklady získané policejním orgánem z daňových spisů vedených pro společnosti ALFASON a BETASON,
 - c. poklady předané panem JA. K. policejnímu orgánu týkající se společností ALFASON a BETASON v rozhodných zdaňovacích obdobích.
61. Uvedené důkazní návrhy nebyly provedeny z důvodu jejich nadbytečnosti. Všechny citované důkazní návrhy se týkaly společností ALFASON a BETASON (v jednom případě se jednalo přímo o jejich daňové spisy, ve druhém případě se jednalo o výpovědi JA. K. či jím předané podklady Policii ČR – JA. K. byl přitom personálně propojen právě s citovanými společnostmi) byly účastny vždy v jednom obchodním řetězci (s MSODK) ve zdaňovacích obdobích leden a únor 2014 (obchodní řetězce budou rozvedeny dále – společnost ALFASON byla účastna řetězce v lednu 2014 a společnost BETASON v únoru 2014). V uvedených obchodních řetězcích ovšem jakožto dřívější články byly společnosti Hristo Dimitrov a MAXXIN Agency, které dle napadeného rozhodnutí neodvedly daň, resp. neposkytly součinnost správci daně, jak uvádí napadené rozhodnutí v bodu [48], konkrétně společnost Hristo Dimitrov ve zdaňovacím období za únor 2014 přiznala daňovou povinnost k DPH, kterou ovšem dobrovolně neuhradila, a společnost MAXXIN Agency podala za celé 1. čtvrtletí 2014 neúčinné daňové přiznání k DPH, a na výzvu místně příslušného správce daně již nereagovala. Jelikož tyto skutečnosti žalobce nijak nezpochyboval, byly předložené důkazní návrhy nadbytečné, protože v daných řetězcích bylo narušení daňové neutrality prokázáno již u jiných článků obchodního řetězce, na čemž by nic nezměnilo ani případné potvrzení splnění daňových povinností u společností ALFASON a BETASON.
62. Mimo výše uvedené nebyly ze strany žalobce ani žalovaného vzneseny další důkazní návrhy.

VI.

Posouzení žaloby Městským soudem v Praze

63. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán [§ 75 odst. 2 věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

správní (dále jen „s. ř. s.“)], a vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).

64. Soud o věci uvážil následovně:
65. Předně soud uvádí, že v daném případě neuplynula lhůta pro stanovení daně. K uvedenému závěru soud dospěl na základě zjištění, že v projednávaném případě byla žalobci dodatečně doměřena daň za zdaňovací období leden a únor a duben až listopad 2014, přičemž k zahájení daňové kontroly, a tedy k opětovnému počátku běhu lhůty ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu, došlo dne 19. 1. 2017. Podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu pak v období od 25. 4. 2017 do 16. 3. 2018 lhůta neběžela, neboť správce daně požádal o mezinárodní spolupráci. Dne 10. 9. 2020 byly žalobci doručeny platební výměry za předmětná zdaňovací období (a tedy podle § 148 odst. 2 daňového řádu došlo k prodloužení lhůty o dalších 12 měsíců), přičemž k pravomocnému stanovení daně došlo dne 26. 8. 2021. Z výše uvedeného vyplývá, že žalobci byla stanovena daň před uplynutím prekluzivní lhůty.
66. Podstata sporu mezi účastníky řízení spočívá v posouzení, zda správce daně postupoval v souladu se zákonem o DPH, když žalobci odepřel nárok na odpočet DPH za zdaňovací období leden a únor a duben až listopad 2014 z důvodu, že žalobce věděl (anebo přinejmenším měl a mohl vědět) o své účasti v řetězci obchodních společností, v němž došlo k podvodu na DPH.
67. Pro posouzení věci je tak v projednávané věci rozhodná interpretace pojmu daňový podvod, konkrétně podvod na DPH. Interpretací tohoto pojmu se opakovaně zabýval Soudní dvůr Evropské unie (dále jen „SDEU“) a Nejvyšší správní soud (dále jen „NSS“). Z této judikatury vyplývá, že nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by totiž překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu (blíže viz rozsudek SDEU ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd*).
68. Dle rozsudku SDEU ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C 142/11 *Mahagében kft A Péter David* představuje odmítnutí nároku na odpočet DPH výjimku ze základní zásady, kterou tento nárok představuje. Je tak na správci daně, aby prokázal objektivní okolnosti umožňující mu učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu.
69. Naopak, pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet. Osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní podvodného plnění, pak musí být pro účely Směrnice Rady 2006/112/ES považována za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem (viz rozsudek SDEU ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 *Axel Kittel a Recolta Recycling*).

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

70. Na výše uvedenou judikaturu SDEU navázal NSS, podle kterého při posouzení, zda se žalobce účastnil podvodu na DPH spáchaného dodavatelem, je třeba postupovat v několika krocích. Nejprve, je třeba zjistit, zda k podvodu spáchanému dodavatelem došlo. Pokud ano, je třeba na základě objektivních skutkových okolností posoudit, zda žalobce věděl nebo měl vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a zda přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zjistil, že jej přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu (blíže viz rozsudek NSS ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017-43). Důkazní břemeno ohledně existence podvodu a objektivních okolností tíží daňové orgány. Naopak plátce daně je oprávněn předkládat argumenty a důkazní prostředky za účelem prokázání, že jednal profesionálně, obezřetně a přijal veškerá opatření, která po něm bylo v rámci prevence účasti na daňovém podvodu možné spravedlivě požadovat, a tyto důsledně dodržoval.
71. K námitce žalobce, podle které žalovaný neunesl důkazní břemeno, neboť neprokázal, že u jednotlivých zdanitelných plnění skutečně existuje daňová ztráta, soud předně připomíná, že podle ustálené judikatury správních soudů „[není] povinností správních orgánů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. V daňovém řízení musí být nicméně postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval“ (viz rozsudek NSS ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Afs 37/2012-50).
72. Žalobce v předmětných obdobích obchodoval s čistou platinou, s čistým stříbrem a s MSODK (dále společně jen „zboží“), a to v několika řetězcích, kdy vždy toto zboží pořídil od společnosti Clear conception a dále ho prodal do jiného státu, a to v případě čisté platiny do Švýcarska, v případě čistého stříbra do Turecka a v případě MSODK do Německa. Konkrétní řetězce byly v jednotlivých zdaňovacích obdobích dle obchodované komodity následující:

Leden 2014

- 1) Neznámý dodavatel → Clear conception → žalobce → Sar Recycling (platina)
- 2) Neznámý dodavatel → Clear conception → žalobce → Inauri Trading (stříbro)
- 3) Neznámý dodavatel → Hristo Dimitrov → MAXXIN Agency → MERCURY'S → ALFASON → Clear conception → žalobce → Bauer-Walser (MSODK)

Únor 2014

- 1) Neznámý dodavatel → Clear conception → žalobce → Sar Recycling (platina)
- 2) Neznámý dodavatel → Clear conception → žalobce → Inauri Trading (stříbro)
- 3) Neznámý dodavatel → Hristo Dimitrov → MAXXIN Agency → MERCURY'S → BETASON → Clear conception → žalobce → Bauer-Walser (MSODK)

Duben 2014

- 1) Neznámý dodavatel → Clear conception → žalobce → Sar Recycling (platina)
- 2) Neznámý dodavatel → Clear conception → žalobce → Inauri Trading (stříbro)
- 3) Neznámý dodavatel → Clear conception → žalobce → Bauer-Walser (MSODK)

Květen 2014

- 1) Neznámý dodavatel → Clear conception → žalobce → Bauer-Walser (MSODK)

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

Červen 2014

- 1) Neznámý dodavatel → Clear conception → žalobce → Bauer-Walser (MSODK)

Červenec 2014

- 1) Neznámý dodavatel → EXPRESS SERVICE/TERABBITE → ProTerms/BEVETELLO → Laugesen → Clear conception → žalobce → Bauer-Walser (MSODK)

Srpen 2014

- 1) Neznámý dodavatel → EXPRESS SERVICE/Liscina Trade → ProTerms/BEVETELLO → Laugesen → Clear conception → žalobce → Bauer-Walser (MSODK)

Září 2014

- 1) Neznámý dodavatel → ProTerms/BEVETELLO → Laugesen → Clear conception → žalobce → Bauer-Walser (MSODK)

Říjen 2014

- 1) Neznámý dodavatel → ProTerms/BEVETELLO → Laugesen → Clear conception → žalobce → Bauer-Walser (MSODK)

Listopad 2014

- 1) Neznámý dodavatel → ProTerms/BEVETELLO → Laugesen → Clear conception → žalobce → Bauer-Walser (MSODK)

73. Správce daně kontaktoval všechny společnosti, které ve shora uvedených řetězcích předcházely žalobci. Řada společností však správci daně neposkytla požadovanou součinnost, a tedy nepodařilo se u nich ověřit, zda dotčené daňové doklady zahrnuly do svého účetnictví, vykazaly je v daňových přiznáních k DPH za předmětné zdaňovací období a zda přiznaly a odvedly daň z těchto plnění v řádné výši. Konkrétně se jednalo o společnost Clear conception, ALFASON, BETASON, EXPRESS SERVICE, Liscina Trade, ProTerms a BEVETELLO. V případě společnosti Laugesen správce daně zjistil, že nebyl uhrazen rozdíl mezi tvrzenou daní a vyměřenou daní v úhrnné výši 10 057 750 Kč. Společnost TERABBITE znemožnila ověřit, zda daň přiznala a odvedla ve správné výši, neboť v předložené evidenci pro daňové účely anonymizovala DIČ dodavatelů a odběratelů. Společnost Hristo Dimitrov sice přiznala daňovou povinnost, avšak tu již dobrovolně neuhradila. Společnost MAXXIN Agency podala neúčinné daňové přiznání k DPH a na výzvu místně příslušného správce daně nereagovala.
74. Zejména však soud zdůrazňuje skutečnost, že žalovaný v napadeném rozhodnutí poukázal na celou řadu nestandardních okolností, které ve svém souhrnu nasvědčují tomu, že k neodvedení DPH skutečně došlo, a to v důsledku daňového podvodu. Konkrétně se jednalo o následující skutečnosti:
- (1.) jednotlivé články obchodních řetězců byly tvořeny obchodními společnostmi bez obchodní historie (vznikly a byly registrovány k DPH krátce před započítáním obchodů) a vykazovaly řadu rizikových faktorů (zejména virtuální sídla, absence provozoven, nezveřejňování účetních závěrek, absence webových stránek) [bliže viz strana 17 až 20 napadeného rozhodnutí];

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

- (2.) některé osoby působící v obchodních společnostech (konkrétně žalobce a společnosti Clear conception, ALFASON, BETASON a Laugesen) se v době obchodů navzájem znaly a scházely za účelem domlouvání společného postupu před správcem daně, systému vzájemné komunikace, postupu při obchodování se zbožím apod.;
 - (3.) tyto řetězce nevznikly nahodile, ale byly uměle vytvořeny a zboží si mezi sebou přeprodávaly bez ekonomického smyslu v regulovaných cenách;
 - (4.) v řetězcích bylo obchodováno s rizikovými komoditami, které jsou často terčem podvodů na DPH, přičemž byl účelově obcházen režim přenesení daňové povinnosti tak, aby žalobce mohl nárokovat odpočet daně z titulu dodání zboží do jiného členského státu, popřípadě vývozu do třetích zemí osvobozeného od daně s nárokem na odpočet daně dle § 64 zákona o DPH;
 - (5.) se zbožím bylo obchodováno v průběhu 24 hodin;
 - (6.) dodavatelé důvěřovali v deklarované údaje o ryzosti drahých kovů v MSODK stanovené na základě analýz provedených společnostmi Clear conception, na jejichž základě byla následně stanovena kupní cena MSODK;
 - (7.) v rámci obchodu mezi společnostmi Clear conception a žalobcem absentovalo pojištění zboží, jeho fyzické přebírání a kontrola, a to přestože bylo obchodováno v objemu několika milionů Kč.
75. Z výše uvedeného vyplývá, že správce daně v důsledku neposkytnutí potřebné součinnosti jednotlivých subjektů shora uvedených řetězců nemohl přímými důkazními prostředky prokázat daňovou ztrátu, a zjistit konkrétní subjekt v daných řetězcích, který daň neodvedl. Závěr o chybějící DPH, respektive daňovém podvodu však správce daně postavil na celé řadě navzájem souvisejících a provázaných nestandardních skutečnostech, které ve svém důsledku dokládají, že k daňovému podvodu v projednávaném případě došlo. Výše uvedený postup správce daně je plně v souladu s ustálenou judikaturou NSS (viz např. rozsudek ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019-33, nebo rozsudek ze dne 20. 1. 2021, č. j. 10 Afs 206/2020-43, týkající se obdobného případu žalobce).
76. K námitkám žalobce uplatněným v podané žalobě soud obecně uvádí, že jsou vystavěny jednak na opakujících se odkazech na podklady, ke kterým mělo být dle žalobce přihlédnuto, avšak daňové orgány tak neučinily, případně že si měly daňové orgány vyžádat daňové a ostatní doklady a neučinily tak. Žalobce však soudu nesdělil, jaké konkrétní skutečnosti vyplývající z podkladů měl žalovaný zohlednit a neučinil tak, případně jaké konkrétní doklady si měl žalovaný vyžádat a neučinil tak. Žalobce pak často obecně pokazuje na obchodní řetězec, aniž by však blíže specifikoval, o jaký konkrétní řetězec z řetězců, které specifikoval žalovaný v napadeném rozhodnutí, se jedná. S ohledem na shora uvedené a na to, že napadené rozhodnutí je založeno na zcela konkrétních skutečnostech, nepovažuje soud tyto obecné odkazy za relevantní, tím spíše, že věci soudu není námitky žalobce jakkoliv dovozovat. Soud se tak s řadou námitek mohl vypořádat toliko v obecné rovině tak, jak byla námitka žalobce uplatněna.
77. Dále soud poukazuje na skutečnost, že žalobce ve svých námitkách rozporuje, případně bagatelizuje jednotlivé skutečnosti zjištěné daňovými orgány. I když by soud zcela v obecné rovině těmto jednotlivým tvrzením mohl samostatně přisvědčit, nelze přehlédnout, že

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

daňové orgány své závěry založily na celé řadě vzájemně provázaných a souvisejících zjištění. Právě soubor celé řady souvisejících zjištění má z hlediska posouzení projednávaného případu zcela zásadní význam. Tato provázanost jednotlivých zjištění je pak žalobcem v jednotlivých námitkách naprosto opomíjena.

78. Na základě shora uvedeného má soud ve shodě s žalovaným za to, že existence daňové ztráty byla v projednávaném případě jednoznačně prokázána, neboť správcem daně byla zjištěna celá řada nestandardních okolností, z jejichž souhrnu je bez jakýchkoliv pochyb zřejmé, že k podvodu na DPH v předmětných řetězcích došlo. Žalovaný tak tvrzení o existenci daňové ztráty založil na konkrétních zjištěních, která žalobce relevantním způsobem nepochybnil. Soudem provedené důkazní návrhy žalobce se totiž netýkaly zpochybnění rozhodujícího skutkového závěru žalovaného, tj. že v každém ze shora uvedených obchodních řetězců došlo minimálně u jednoho článků řetězce k neodvedení DPH, resp. daný článek řetězce neposkytl správci daně potřebnou součinnost pro ověření splnění daňové povinnosti. Důkazy totiž nespočívaly v poskytnutí daňových dokladů společností zapojených do předmětných obchodních řetězců, nýbrž se jednalo především o protokoly o svědeckých výpovědích a jiných formách komunikace osob zapojených do obchodních řetězců se správcem daně. Takové důkazy proto nebyly s to vyvrátit závěry žalovaného o narušení neutrality daně. Na uvedeném nic nemění ani důkaz zprávou o daňové kontrole společnosti AMPM, jelikož uvedená kontrola se zaměřovala na následné obchody společnosti AMPM s drahými kovy po rafinaci provedené německou společností Bauer-Walser, ne na předcházející obchody s MSODK, u kterých ve zde řešených případech bylo prokázáno narušení neutrality daně. Ze zprávy rovněž vyplývá, že předmětem kontroly nebylo zkoumání existence daňového podvodu, nýbrž splnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně, tj. na základě tohoto důkazu nelze vyloučit závěr, že při obchodování s MSODK před jeho rafinací společností Bauer-Walser došlo ke spáchání podvodu na DPH.
79. Měl-li žalobce za to, že došlo k úhradě daně, nic mu nebránilo v předložení odpovídajících důkazů. Jak ostatně uvedl NSS v rozsudku ze dne 20. 1. 2021, č. j. 10 Afs 206/2020-43, který se zabýval obdobným případem žalobce, pokud žalobce chtěl vyvrátit závěr daňových orgánů o neodvedení DPH, mohl sám za pomoci vlastních obchodních kontaktů dohledat, že ve všech řetězcích byla DPH zaplácena, případně mohl pomoci správci daně dohledat prvotní zdroj obchodovaných materiálů s obsahem drahých kovů. Žalobce ovšem nepředložil žádné důkazní návrhy, které by mohly vést k uvedeným zjištěním.
80. K tvrzení žalobce, že mu byla přičítána k tíži nekontaktnost dodavatelů, soud uvádí, že žalobce nesdělil, na základě jakých tvrzení žalovaného k uvedenému závěru dospěl. Soud pak na základě napadeného rozhodnutí shledal, že otázka poskytnutí součinnosti správci daně ze strany jednotlivých článků daných řetězců byla ze strany žalovaného posuzována výlučně ve snaze zjistit, zda došlo k daňové ztrátě, či nikoliv.
81. K opakovaným námitkám žalobce ohledně (ne)kontaktnosti dodavatelů žalobce soud uvádí, že toto tvrzení se míjí s důvody napadeného rozhodnutí. Napadené rozhodnutí je vystavěno na skutečnosti, že u jednotlivých článků dotčených řetězců se nepodařilo ověřit, zda daňové doklady vystavené za prodej zboží zahrnuly do svého účetnictví, vykazaly je v daňových přiznáních k DPH za předmětná zdaňovací období a zda přiznaly a odvedly daň, a to v důsledku neposkytnutí požadované součinnosti dotčených dodavatelů. Napadené rozhodnutí tedy nevychází ze skutečnosti, že by byli dodavatelé žalobce nekontaktní.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

Skutečnost, že někteří dodavatelé (ALFASON a BETASON) byli v určitém časovém období kontaktní, pak nic nemění na tom, že při prověřování zdanitelného plnění za předmětná zdaňovací období tito dodavatelé přes opakované výzvy součinnost správci daně neposkytli.

82. Odkaz žalobce na rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2018, sp. zn. 5 Afs 60/2017, neshledal soud v projednávané věci relevantní, a to s ohledem na odlišné skutkové okolnosti jednotlivých případů. V projednávaném případě na rozdíl od případu, kterým se zabýval NSS, daňové orgány daňový podvod jednoznačně identifikovaly, a to včetně účasti žalobce na tomto podvodu.
83. Soud nepřisvědčil tvrzení žalobce o rozpornosti napadeného rozhodnutí, respektive jeho bodů [39] a [63]. Z dotčených bodů napadeného rozhodnutí totiž vyplývá, že v každém z uvedených bodů se žalovaný věnoval odlišné otázce. Zatímco v bodě [39] se žalovaný obecně zabýval otázkou, kdy lze odmítnout nárok na odpočet DPH, v bodě [63] se žalovaný věnoval nestandardnostem v dotčených řetězcích, konkrétně skutečností, že v řetězcích byly akceptovány analýzy společnosti Clear conception, aniž by v době obchodů dotčené společnosti znaly skutečný obsah drahých kovů. S ohledem na okolnosti, v jakých byla jednotlivá žalobcem vytčená sdělení žalovaného učiněna a dále s ohledem na skutečnost, že z napadeného rozhodnutí jako celku vyplývá, že v projednávaném případě došlo k naplnění hmotněprávních podmínek nároku odpočtu DPH, soud námitce žalobce nepřisvědčil.
84. Námitka žalobce, podle které žalovaný odmítl provedení důkazů navržených žalobcem pouze s tím, že jejich provedení je nadbytečné, nemá podklad v napadeném rozhodnutí. Z vyjádření žalobce ze dne 28. 7. 2021 vyplývá, že žalobcem navržené důkazy měly dokládat nesprávnost úvahy žalovaného stran nekontaktnosti pana K. a společnosti Clear conception a že tvrzení, že se žalovanému nepodařilo ověřit daňové doklady, jsou mylná. Z napadeného rozhodnutí konkrétně bodu [85] jednoznačně vyplývá, že se žalovaný návrhy žalobce podrobně zabýval, přičemž žalobci sdělil, na základě jakých skutečností a důvodů považuje provedení těchto důkazů za nadbytečné. Bylo tomu tak proto, že chybějící daň nebyla identifikována toliko na základě skutečností, že obchodní společnosti Clear conception, ALFASON a BETASON jsou nekontaktní, ale na základě skutečnosti, že uvedené společnosti neposkytly správci daně potřebnou součinnost a nepodařilo se tak u nich ověřit, zda dotčené daňové doklady zahrnují do svého účetnictví, vykázaly je v daňových přiznáních k DPH za předmětné zdaňovací období a zda přiznaly a odvedly daň z těchto plnění. Žalovaný rovněž neopominul zdůraznit, že to, že uvedené společnosti byly po určitou dobu kontaktní, nic nemění na skutečnosti, že po zahájení prověřování obchodů s daným zbožím přestaly se správcem daně spolupracovat a neposkytly mu odpovídající součinnost. Rovněž pak žalovaný poukázal na skutečnost, že chybějící daň byla zjištěna nejen u společností Clear conception, ALFASON a BETASON, ale i dalších článků obchodních řetězců.
85. Výše uvedené vyplývá ostatně z dokazování, které provedl zdejší soud. Jelikož se žalobcovy důkazní návrhy v průběhu daňového a soudního řízení v podstatné míře nelišily, a soud nadto žalobcovy důkazní návrhy sám dílem neprovedl z důvodu nadbytečnosti a dílem shledal pro skutková zjištění v této věci nevýznamnými, nezakládá jejich neprovedení ze strany žalovaného nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí.
86. K výtce žalobce, že žalovaný pominul výpovědi pánů K., které se uskutečnily na přelomu let 2019/2020, soud uvádí, že ji považuje za obecnou. Z uplatněné námitky není zřejmé, jaké konkrétní skutečnosti vyplývající z daných výpovědí měly být žalovaným zohledněny, a Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

zejména jaký tyto skutečnosti mají vliv na závěry daňových orgánů v projednávaném případě. Žalovaný se obsahem výpovědi JA. K. a JB. K. obšírně zabýval v bodě [51] a [52] napadeného rozhodnutí. Za uvedeného stavu věci se soud námitkou žalobce nemohl blíže zabývat.

87. Soud přisvědčil žalovanému, že JA. K. vypovídal vyhybavě a neurčitě. Byť žalobci lze přitakat v tom, že v rámci předmětné výpovědi svědek odkazoval na své předchozí výpovědi, nelze pominout, že obchodování s MSODK se žalobce věnoval minimálně od října 2013 do prosince 2014, a to při objemu v řádech milionů Kč. Právě tyto skutečnosti by měly vést k tomu, že svědkovi nebude činit žádný problém odpovědět na zcela jednoduché otázky (např. jak získal kontakt na společnost Clear conception nebo kdo byl dodavatelem společnosti ALFASON a BETASON), a to bez ohledu na časový odstup od zdaňovacích období. Nadto soudu není zřejmé, jaký mohlo mít vliv údajné nehodnocení výpovědi svědka JA. K. ze strany žalovaného na projednávaný případ, respektive závěry daňových orgánů o daňovém podvodu.
88. K tvrzení žalobce, že znalost obchodních partnerů je zcela běžnou skutečností, soud uvádí, že obecně lze tvrzení žalobce přisvědčit. Nicméně v projednávaném případě nelze pominout zjištění žalovaného získané z dokumentů Policie ČR, a to že se dotčené osoby (Ing. P. M., Mgr. V. K., L. B., M. Z., JA. K. a JB. K.) scházely a domlouvaly na postupu před správcem daně, systému vzájemné komunikace a systému PROBO (chat), na tom, „kdo co smí vidět“, na způsobu úhrad zboží, na pojmenování zboží na jednotlivých fakturačních úrovních, na výši obrátu, na vedení telefonických hovorů apod. V e-mailové korespondenci mezi Ing. P. M. a Ing. A. Š. (jednatel společnosti Laugesen) je pak dohodnuto stanovení kupní ceny MSODK. Z e-mailové korespondence mezi Ing. A. Š. a Mgr. L. K. pak rovněž vyplývá, že návrh smlouvy mezi společnostmi Laugesen a Clear conception byl schválen panem M.. Právě na základě těchto zjištění nelze dospět k závěru, že by žalobce a jeho obchodní partneři byli pouze běžní známí, respektive že by ke vzájemné znalosti obchodních partnerů nemělo být správcem daně přihlédnuto. Obsah této komunikace a rovněž skutečnost, že docházelo ke komunikaci napříč řetězci, pak rovněž vyvrací tvrzení žalobce, že se jednalo o běžnou obchodní komunikaci. Pro úplnost pak soud uvádí, že dotčené dokumenty policie nejsou součástí vyhledávací části spisu, ale řádnou součástí daňového spisu a žalobce měl možnost se s nimi seznámit. Skutečnost, že tyto podklady měl žalobce k dispozici, ostatně dokládá i podané vyjádření žalobce ze dne 28. 7. 2021, respektive námitky v něm uplatněné (viz bod 11.).
89. Správce daně si výše uvedené podklady vyžádal na základě předávacího protokolu ze dne 27. 6. 2019, č. j. NCOZ-1386-1587/TČ-2016-412301-C-F, po předchozím nahlédnutí do spisu vedeného Policií ČR. Konkrétně takto byly do správního spisu převzaty:
 - a. nahrávky telefonního hovoru mezi P. M. a M. P. ze dne 24. 2. 2011,
 - b. elektronická záloha e-mailové korespondence mezi výše uvedenými osobami (konkrétně mezi e-mailovými schránkami XA@email.cz, XB@email.cz, XC@seznam.cz, XD@centrum.cz), které byly získány v rámci operativního sledování e-mailových schránek dotčených osob, společně s čímž byl do spisu dodán dokument označený jako Vyhodnocení operativního úkonu ze dne 23. 1. 2019, č. j. NCOZ-1386-1496/TČ-2016-412301-C-F,

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

- c. dokument k Vyhodnocení příloh znaleckých posudků z oboru kybernetika ze dne 22. 1. 2019, č. j. NCOZ-1386-1491/TČ-2016-412301-C-F – tento dokument zpracovává část informací získaných z výpočetní techniky zajištěné při domovní prohlídce uskutečněné policejním orgánem 19. 9. 2017 v rodinném domu obývaném JA. a JB K. na adrese XXX. Protokol z uvedené domovní prohlídky ze dne 19. 9. 2017, č. j. NCOZ-1386-793/TČ-2016-412301-C, je přitom součástí správního spisu, stejně tak je součástí spisu posudek znalce oboru Kybernetika a elektronika Ing. JC. K., Ph.D. ze dne 21. 4. 2018, č. j. 1823/Z-26-15/KV-2017. Přílohou k dokumentu je 7 zápisů z období ledna až března 2014, které se nacházely na zmíněné výpočetní technice.
90. Žalobce sporoval průkaznost uvedených podkladů pro přijetí závěru o účelovém vytvoření řetězců, jelikož se jedná o kopie fragmentů e-mailů, u kterých není zřejmé, zda byly odeslány a jak na ně bylo reagováno, resp. o kopie částí nepodepsaných listin, u nichž není zřejmé, kým byly vyhotoveny a při jaké příležitosti. Uvedené ovšem neodpovídá spisovému materiálu, resp. je nelogické.
91. Ve správním spisu jsou uvedené kopie zajištěných e-mailových zpráv, u kterých je uvedena vždy adresa odesílatele, adresa příjemce a datum i čas odeslání e-mailu – pokud není totožnost osoby zjevná již ze samotné e-mailové adresy, tak je konkrétní uživatel e-mailové schránky zřetelně označen Policií ČR v příloženém dokumentu označeném jako Vyhodnocení operativního úkonu. U e-mailových zpráv je tudíž patrné, kdo je komu odeslal a kdy. Byť se v některých případech jedná o izolované e-mailové zprávy, z obsahu uvedených e-mailových zpráv lze dovodit, že mezi dotčenými osobami panovala komunikace o věcech, které ve standardním obchodním styku nejsou běžné. Jednalo se o autentické e-maily odeslané mezi uvedenými osobami, které si nebyly vědomy probíhajících operativních úkonů, proto je autenticita projevu daných osob jistá.
92. Příložené zápisy, ve kterých se pojednává o způsobu komunikace mezi výše uvedenými osobami, způsobu posílání peněz ve sjednaném časovém období, „dělání DPH do kříže“ a další projevy nestandardní komunikace mezi obchodními partnery, jsou obdobně autentickým materiálem, který byl získán ze zajištěné výpočetní techniky při výše zmíněné domovní prohlídce – jedná se tudíž o dokumenty vytvořené přímo některou z osob, která měla přístup k výpočetní technice uložené v domě obývaném JA. a JB. K. Je proto logické, že uvedené dokumenty jakožto pravděpodobné zápisy z více či méně konspirativních schůzek nebudou splňovat kritéria kladená na formální zápisy či protokoly, kupř. obsahovat podrobný přepis komunikace, či seznam podpisů přítomných účastníků. Zároveň jsou uvedené materiály věrohodné, protože autor uvedených zápisů nemohl předpokládat, že by se uvedené materiály dostaly mimo dosah zapojených osob, a lze vyloučit motivaci uvádět do uvedených zápisů smyšlené příběhy či jiné fabulace.
93. K námitce žalobce ohledně tvrzené neprůkaznosti podkladů, na jejichž základě správce daně přijal výše uvedené závěry, lze proto uzavřít, že podklady, ze kterých správce daně vycházel, když přijal závěr o účelovém vytvoření obchodních řetězců, jsou dostatečně průkazné.
94. Soud tudíž nemohl přisvědčit tvrzení žalobce, že není seznatelné, že by obchodní řetězce byly vytvořeny uměle. Předně žalobce v námitce obecně odkazuje na skutečnost, že měly být vzaty v potaz všechny důkazy, aniž by uvedl, jaké konkrétní důkazy, respektive tvrzení jednotlivých svědků nebyla vzata daňovými orgány v potaz. Na stranu druhou je napadené Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

rozhodnutí založeno na konkrétních skutečnostech a jejich vzájemné provázanosti, které daňové orgány přivedly k závěru o umělém vytvoření předmětných řetězců. Dle náhledu soudu z obsahu správního spisu předloženého žalovaným vyplývá řada skutečností, které minimálně nasvědčují tomu, že předmětné řetězce byly vytvořeny uměle. Jedná se zejména o skutečnost, jakým způsobem byla navázána spolupráce mezi jednotlivými obchodními partnery (žalobcem, společností Clear conception, ALFASON, BETASON), a vlastní organizace a průběh obchodů. Uvedené ostatně lze doložit i tím, že Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 20. 1. 2021, č. j. 10 Afs 206/2020-41, shledal existenci daňového podvodu ve věci totožného žalobce a skutkově obdobné věci, pouze ve vztahu k odlišnému zdaňovacímu období (březen 2014).

95. K námitce, že tvrzení žalovaného, podle kterého obchodní řetězec přeprodával MSODK bez ekonomického smyslu, ignoruje základní princip obchodování, soud uvádí, že i v tomto případě je námitka žalobce založená na obecných skutečnostech, které jsou samy o sobě pravdivé. Žalobce však pomíjí konkrétní skutkové okolnosti projednávaného případu, které obranu žalobce zcela vylučují. Předně z výpovědi jednatele Clear conception ze dne 12. 10. 2015 vyplynulo, že tato společnost běžně prováděla analýzy, na které žalobce opakovaně odkazuje. Nebyl tak žádný důvod, pro který byl MSODK v předmětných zdaňovacích obdobích od jednotlivých dodavatelů získán, a následně prodán žalobci, když postačovalo provedení analýzy. Dále soud poukazuje na nárůst ceny MSODK, a to aniž by ze strany dodavatelů byla přidána jakákoliv hodnota. Obranu žalobce založenou na tvrzení, že musel nakupovat zboží od společnosti Clear conception, nelze považovat za přesvědčivou. S ohledem na uvedené skutečnosti považuje soud způsob obrany žalobce za lichý.
96. Soud naopak přisvědčil námitce žalobce, že žalovaný dostatečně nedoložil, že společnost Clear conception neměla v předmětném období vlastní internetové stránky. Ačkoli žalobcem předložený snímek obrazovky ze služby „DomainTools“ nedokládá opak (je z něj zřejmé pouze to, že internetová doména *clear-conception.cz* byla v minulosti registrována, nevyplývá z ní však to, zda byla reálně využita, v jakém období tomu tak případně bylo a co bylo případně jejím obsahem), důkazní břemeno při prokázání absence internetových stránek tížilo žalovaného a jeho rozhodnutí, stejně jako spisový materiál předložený žalovaným neobsahuje pro takový závěr dostatečnou oporu. Výše uvedené pochybení daňových orgánů však nemělo vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.
97. Stejně tak oprávněně soud shledal tvrzení žalobce, ve kterém rozporoval závěr žalovaného, že výsledky provedených analýz nebyly vždy totožné. Žalovaný v napadeném rozhodnutí poukázal toliko na jediný případ, a to aniž by se zabýval otázkou, co případně mohlo vést k odlišnosti stanovení ryzosti, respektive zda na stanovení ryzosti nemohla mít vliv použitá metoda nebo chyba měření. Ani toto pochybení však nemělo vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. V tomto případě se nejednalo o nosný důvod rozhodnutí, když poznámka o nesouladu výsledků analýz byla učiněna toliko na okraj zjištění, jakým způsobem docházelo v daných řetězcích ke stanovení ceny MSODK, respektive že docházelo k akceptování analýz společností Clear conception jednotlivými články dotčených řetězců.
98. K tvrzení žalobce, že rychlost realizace obchodu s drahými kovy je klíčová, soud uvádí, že za situace, kdy je obchodováno s rizikovými komoditami, přičemž časový úsek připadající na poptávku, nabídku, analýzu a dodání zboží činil jeden den, zcela důvodně vzbuzuje pochybnosti o uskutečněných zdanitelných plnění. Jak konstatoval NSS rozsudku ze dne 20. 1. 2021, č. j. 10 Afs 206/2020-41, „[J]e samozřejmě možné, že jednotlivý obchod proběhne Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

v jednom dni, avšak pravidelné poptávky a nabídky, analýzy a dodání zboží během jediného dne vyvolávají oprávněné pochybnosti i u průměrného laika. A to zejména pokud jde o typ zboží, které se na tuzemském trhu běžně neobchoduje (srov. bod [36] shora), a s ohledem na to, že sama stěžovatelka si vybrala časově náročnější typ analýzy vzorků (srov. bod 13 kasační stížnosti)“.

99. Pokud jde o námitky, ve kterých žalobce opakovaně zdůrazňoval provádění analýz společností Clear conception, soud odkazuje na rozsudek NSS ze dne 20. 1. 2021, č. j. 10 Afs 206/2020-41, ve kterém NSS uvedl, že „*nevylučuje, že Clear conception skutečně prováděla sporné analýzy materiálů s obsahem drahých kovů a v obecné rovině nezpochybňuje ani model, že dodavatel (zde Clear conception) potvrdí či opraví původní „předběžnou“ fakturu na základě výsledků další analýzy provedené odběratelem odběratele (zde Bauer-Walser, Sar Recycling nebo Inauri Trading). V standardním tržním prostředí by ovšem bylo mimořádně neobvyklé, pokud by stěžovatelka dále prodávala zboží jen na základě výsledků předběžné analýzy, tzn. že by se před svým zahraničním odběratelem spoléhala na správnost neověřeného či neúplného výsledku jí tolik „ceněné“ analýzy. Takové počínání rozhodně nelze označit za opatrné.“*
100. K tvrzení žalobce, že zboží bylo během přepravy pojištěno, soud uvádí, že žalobce toto tvrzení nikterak nedoložil, ač tak bylo výhradně na něm. Za uvedené situace nemá soud žádný důvod odchylovat se od závěru žalovaného, že zboží pojištěno nebylo. Nadto z odpovědi na žádost o mezinárodní výměnu informací ze dne 19. 10. 2015 vyplývá, že MSODK pojištěn nebyl.
101. Za důvěryhodnou soud nepovažuje ani obranu žalobce založenou na tvrzení, podle kterého ke kontrole zboží nedocházelo z důvodu úspory nákladů a snahy minimalizovat vlastní manipulaci se zbožím. Obecně soud považuje za standardní provádění kontroly množství a jakosti dodávaného zboží, a to zejména v situacích, kdy se jedná o obchody v řádu několika milionů korun. Zejména však zjištění správce daně, podle kterého nedocházelo k fyzickému přebírání a kontrole dotčeného zboží, je nutno posoudit v kontextu ostatních zjištění daňových orgánů. V této souvislosti soud poukazuje zejména na skutečnost, že byly obchodovány rizikové komodity, že se obchody uskutečňovaly v rámci jednoho dne, že cena zboží v předmětných řetězcích byla stanovována na základě analýz, které prováděla pouze společnost Clear conception, přičemž tyto analýzy byly akceptovány ze strany jednotlivých subjektů daných řetězců, a že došlo k přeprodávání daného zboží bez ekonomického smyslu. V kontextu zejména výše uvedených skutečností je pak nutno označit tvrzení žalobce za nedůvěryhodné.
102. K námitce žalobce, že žalovaný neprokázal, že žalobce o daňovém podvodu věděl, soudu odkazuje na napadené rozhodnutí, ve kterém je vědomost žalobce na daňovém podvodu vyvozována z následujících objektivních okolností:
- (1.) obchodování s rizikovými komoditami;
 - (2.) vzájemné osobní vazby mezi společníky, jednateli a členy statutárních orgánů žalobce, společnosti Clear conception a minimálně společností ALFASON (a BETASON) a Laugesen, přičemž žalobce věděl o společnosti ALFASON a Laugesen;
 - (3.) způsob navázání spolupráce mezi žalobcem a společností Clear conception, svědčící o umělém vložení společnosti Clear conception;

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

- (4.) absence řádné obchodní historie dotčených dodavatelů a dále skutečnost, že společnost Clear conception, ALFASON (BETASON), Laugesen, vznikly v 2013 a 2014 a obraty v desítkách milionů Kč začaly vykazovat po registraci k DPH, tj. v relativně krátké době předcházející zdaňovacímu období, absence materiálního zázemí společností ALFASON a Laugesen;
- (5.) absence webových stránek výše uvedených dodavatelů (s výjimkou společnosti Clear conception);
- (6.) absence fyzického přebírání, kontroly a pojištění dotčeného zboží;
- (7.) rychlost obchodů, respektive jejich uskutečnění během 24 hodin (vyžadující jednání ve shodě od dotčených společností);
- (8.) důvěra žalobce v deklarované údaje o ryzosti drahých kovů obsažených v dotčeném zboží a na jejich základě stanovení kupní ceny, přestože skutečné údaje žalobce získal až následně.

103. Dle názoru soudu všechny výše uvedené objektivní okolnosti ve svém souhrnu jednoznačně dokládají, že žalobce o podvodných obchodech věděl, nebo přinejmenším musel vědět. S ohledem na tyto skutečnosti považuje soud námitku žalobce za neoprávněnou. Pro úplnost soud doplňuje, že nepřisvědčil tvrzení, podle kterého si žalobce obchodní partnery prověřoval. Předně žalobce uvedené tvrzení nikterak nekonkretizoval, soudu tak není zřejmé, jakým způsobem k prověření obchodních partnerů ze strany žalobce mělo dojít. Zejména však žalobce toto tvrzení nikterak nedoložil. Na výše uvedeném nemůže nic změnit potvrzení o bezdlužnosti společnosti Clear conception, neboť tato skutečnost, nemá žádnou souvislost s uskutečňovanými obchody.
104. K námitce, v níž žalobce nesouhlasil se způsobem vyhodnocení odvolacích námitek, soud uvádí, že se jí nemohl blíže zabývat, a to pro její obecnost. Žalobce soudu nesdělil, v čem konkrétně s hodnocením žalovaného nesouhlasí. Soud pak není oprávněn námitky žalobce dovozovat, neboť je výlučně věcí žalobce, jakým způsobem námitky žalobce formuluje. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že se žalovaný námitkami žalobce zabýval a žalobci sdělil, proč je neshledal důvodnými (viz strana 33 až 41 napadeného rozhodnutí).
105. Soud nemohl přisvědčit ani námitce žalobce, podle které je spis nesprávně veden a chybí v něm listiny. Žalobce soudu nesdělil, na základě jakých skutečností a důkazů k uvedenému závěru dospěl a jaké konkrétní listiny ve spise absentují. S ohledem na uvedené soud přezkoumal námitku žalobce obecně tak, jak byla vznesena, přičemž vytýkané nedostatky neshledal. Správný spis předložený žalovaným je řádně očíslován a jeho součástí je mj. přehled listin, které tvoří jeho obsah. Soud tak nemá žádný důvod pochybovat o řádnosti vedení tohoto spisu ze strany daňových orgánů.
106. Pokud pak jde o výtky týkající se neveřejné části daňového spisu, soud v obecné rovině souhlasí s odkazy žalobce na příslušná rozhodnutí NSS. Nicméně v projednávaném případě nelze odhlédnout od skutečnosti, že napadené rozhodnutí je vystavěno výlučně na skutečnostech, respektive podkladech, které jsou součástí veřejné části spisu a se kterými byl žalobce prokazatelně seznámen, a to včetně dokumentů získaných od Policie ČR. O výše uvedeném ostatně svědčí obsah daňového spisu předloženého žalovaným [např. „*Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení*“ ze dne 24. 6. 2021, č. j. 24996/21/5300-22441-711776]. Za situace, kdy napadené rozhodnutí nemá žádný

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

podklad v neveřejné části spisu, jsou tvrzení žalobce vztahující se k této části spisu bezpředmětná.

107. Za nedůvodné pak považuje soud tvrzení žalobce, že se žalovaný dopustil předsudku zpětného hodnocení, neboť okolnosti, které v souhrnu nasvědčují daňovému podvodu, mohou mít svůj původ v minulosti, jakož i v okamžiku zdanitelného plnění a i v době následující po uskutečnění zdanitelného plnění (obdobně viz rozsudek NSS ze dne 20. 1. 2020, č. j. 10 Afs 206/2020-41).

VII.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

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

Poučení:

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

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

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

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

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

Praha dne 24. března 2025

Milan Tauber v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.