



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce:

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

proti

žalovanému:

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 3. 2024, č. j. 8420/24/5300-21442-711916

takto:

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

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobce se včas podanou žalobou domáhá zrušení shora uvedeného rozhodnutí žalovaného, kterým byla zamítnuta odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměřům Finančního úřadu pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 19. 6. 2019, č. j. 999998/19/2601-52521-507059, č. j. 1029851/19/2601-52521-507059, č. j. 1029856/19/2601-52521-507059, č. j. 1029864/19/2601-52521-507059, č. j. 1029873/19/2601-52521-507059, č. j. 1029878/19/2601-52521-507059, č. j. 1029885/19/2601-52521-507059, č. j. 1029904/19/2601-52521-507059, č. j. 1029927/19/2601-52521-507059, č. j. 1029936/19/2601-52521-507059, č. j. 1029953/19/2601-52521-507059 a č. j. 1029966/19/2601-52521-507059, a platební výměry byly potvrzeny. Těmito dvanácti dodatečnými platebními výměry správce daně žalobci doměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2014 až březen 2015 a přináležející penále.
2. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí zrekapituloval, že označené prvostupňové dodatečné platební výměry byly vydány na podkladě správcem daně provedené daňové kontroly s tím, že podklady byly dále doplňovány v odvolacím řízení. Orgány finanční správy dospěly k závěru, že žalobce byl prostřednictvím obchodů s drahými kovy účasten podvodu na DPH. Byly identifikovány řetězce společností, na jejichž konci žalobci jako jeho dodavatel předcházela společnost X a odběratelem žalobce byla společnost X. U žalobcova dodavatele X byla shledána chybějící daň, neboť jí za řešená zdaňovací období byla doměřena DPH ve výši 155 583 597 Kč. Doměřená daň přitom zůstala neuhrazena. K tomu přistoupily zjištěné nestandardní okolnosti napovídající, že šlo o obchody zatížené daňovým podvodem. Dodavatel žalobce sídlil na virtuálním sídle, porušoval povinnost zveřejňovat účetní závěrku, po proběhnutí obchodů se stal pro správce daně nekontaktním, obchody dodavatele s žalobcem byly ukončeny od dubna 2015, kdy byly předmětné drahé kovy, jakožto riziková komodita z hlediska využívání k podvodům na DPH, zařazeny do režimu přenesené daňové povinnosti.
3. Dodavatel X představoval pouze formální slupku, dle zveřejněné účetní závěrky za rok 2013 měl přes stamilionové tržby jen malý zisk, což bylo rizikové, neměl dlouhodobý majetek, zázemí, neměl zaměstnance. Drahé kovy byly v řetězcích přeprodávány v rámci několika dnů či dokonce hodin, aniž by došlo k jejich změně či úbytku, jak by bylo možno očekávat s ohledem na způsob ověřování jejich ryzosti. Žalobcem tvrzená kontrola spektrometrem umožňuje zjištění ryzosti pouze na povrchu kovu. K předávání zboží docházelo mimo sídla či provozovny dodavatelů, např. na parkovištích či benzínových pumpách, a to bez zajištění v trezoru či bez pojištění. Dodavatel žalobce nekontroloval od žalobce zpětně odebírané investiční zlato. V řetězcích docházelo k úplné kontrole vlastností drahých kovů až při koncové dodávce společnosti X. Mezi společnostmi v řetězcích vládla naprostá důvěra, některým z nich vedl účetnictví stejný subjekt. Obchod byl připraven za účelem vylákání nadměrného odpočtu na DPH prostřednictvím obtížně kontrolovatelných dodávek malé velikosti s velkou hodnotou. Společnosti v řetězcích vykazovaly minimální daňovou povinnost ve vztahu k realizovaným měsíčním plněním v rádech desítek milionů Kč, nedisponovaly materiálním zázemím, následně se staly nekontaktními a jim doměřené daňové povinnosti zůstaly neuhrazeny.
4. Společnosti v řetězcích obchodovaly pod cenou londýnské burzy a nesnažily se o dosažení vyššího zisku. Dodavatel žalobce současně obchodoval za vyšší ceny napřímo se společnostmi

Safina, a není tedy zřejmé, proč se vůbec pouštěl do méně výnosných obchodů s žalobcem. Žalobce hradil dodavateli nikoli penězi, nýbrž prostřednictvím investičního zlata, v důsledku čehož mu u dodavatele vznikala (obzvláště v poměru k základnímu kapitálu dodavatele) nemalá pohledávka, o jejíž okamžitou úhradu se žalobce ani na počátku obchodního vztahu nesnažil. Na počátku vztahu žalobce s dodavatelem X nebyly o tomto dodavateli zjistitelné žádné informace. Ten později zveřejnil jedinou účetní závěrku za rok 2013. Pokud jde o první krok žalovaným prováděného testu a zjišťování podezřelých okolností, jež přistoupily ke skutečnosti, že se ztratila daň, lze vzít v úvahu i okolnosti, o nichž žalobce v době obchodování nevěděl. Vědomost žalobce je pak relevantní ve druhém kroku testu, kdy je zjišťována existence žalobcem zjistitelných objektivních okolností.

5. Objektivním okolnostem svědčícím ve svém souhrnu o tom, že žalobce o daňovém alespoň vědět mohl a měl, se žalovaný věnoval v další části napadeného rozhodnutí. Uvedl, že žalobce obchodoval ve vysokých částkách s rizikovou komoditou se společností sídlící na virtuálním sídle, bez internetových stránek, o níž, vyjma základních registrů, nebyly dohledatelné informace. Po zveřejnění účetní závěrky dodavatele za rok 2013 byl zjistitelný hrubý nepoměr mezi vlastním kapitálem dodavatele X a hodnotou jím realizovaných dodávek. Žalobci muselo být zřejmé, že společnost X by neměla být schopna dodávat mu takové zboží, v takovém množství a v takové hodnotě, neboť pro to neměla personální, věcné ani finanční zázemí. Přestože žalobce počal nově obchodovat se společností X, která pro něj byla zcela neznámá a kterou si zjevně neproověřil, přistoupil k tomu, že této společnosti místo placení od počátku spolupráce dodával investiční zlato, ve vztahu k němuž mu vznikaly za společnosti X pohledávky, které byly hrazeny až v delším časovém horizontu, aniž by žalobce uplatňoval jakékoli zákonné sankce, případně by přijal jakékoli smluvní opatření vztahující se na tuto situaci.
6. Nákupy drahých kovů byly dle žalovaného zjevně neobvyklé, neboť docházelo k nákupům ve výši přibližně 8 % pod cenou londýnské burzy, aniž by se společnost X pokoušela získat lepší prodejní cenu. Žalobce předmětné zboží vždy následně v krátkém časovém úseku prodal společnosti Safina s minimálním ziskem ve výši 2 % ceny londýnské burzy, aniž by se pokoušel prodat drahé kovy výhodněji. Společnost X nebyla přítomna vlastní kontrole ryzosti drahých kovů, která nadto neprobíhala při předání drahých kovů žalobci, ale až při následném dodání společnosti Safina, což dokládá velkou důvěru žalobce vůči dodavateli, která však nebyla objektivně odůvodnitelná. Žalobce neměl s dodavatelem uzavřenu žádnou písemnou rámcovou kupní smlouvu. Obchody nepokračovaly po změně právní úpravy směrem k zavedení režimu přenesené daňové povinnosti. Podezřelé rovněž bylo vytvoření nového dodavatelského řetězce prostřednictvím společnosti X která žalobci od ledna do března 2015 dodávala zboží stejně jako X a jejímž jménem, stejně jako v případě X, jednali manželé X.
7. Status nespolehlivého plátcovství z důvodu zapojení plátce do daňového podvodu je možné získat teprve poté, co proběhne příslušné daňové řízení a zejména poté, co v realitě proběhnou daňově problematické skutečnosti. Nelze tedy říct, že kdo není zapsán jako nespolehlivý plátc, je bezproblémovým dodavatelem. Pouhé spoléhání na zápis v registru nespolehlivých plátců proto nemůže být jedinou činností, kterou daňový subjekt vyvine za účelem vyhnoutí se své účasti na podvodu na DPH. Dle zjištění žalovaného učiněného u

provozovatele systému CESR si žalobce, v rozporu s tím, co v daňovém řízení uváděl, svého dodavatele v tomto systému před zahájením spolupráce ani v jejím průběhu neprověřoval.

8. Dle žalovaného žalobce nepřijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, neboť nepřijal opatření žádná. V systému CESR si žalobce svého dodavatele prověřoval až v květnu 2015 a také u puncovního úřadu si žalobce v rozporu se svým tvrzením nechal kontrolovat drahé kovy až po skončení zde řešených zdaňovacích období. Vzhledem k uvedenému jednal žalobce neobezřetně, ignoroval veškeré nestandardnosti, na základě kterých mohl a měl vědět o své účasti v podvodných transakcích, a musí tedy být považován za osobu účastnící se podvodu na DPH. Proto mu nárok na odpočet v případě řešených plnění nemůže být přiznán.
9. Žalovaný nad rámec hodnocení již dříve provedených důkazů popsal, že v reakci na předchozí zrušující rozsudek zdejšího soudu ze dne 27. 3. 2023, č. j. 59 Af 18/2022-248, provedl, nebo se alespoň pokusil provést výslech svědků, kteří působili v předcházejících částích obchodních řetězců. Výslechy svědků X, X a X se nepodařilo uskutečnit, neboť nebyli dohledáni a předvedeni ani za účasti policie. Svědci X a X odmítli vypovídat. Svědek X potvrdil podmínky obchodování, zejména rychlý přeprdej zboží, jež bylo předáváno na parkovištích. Výslech svědka X nové informace nepřinesl, svědek X potvrdil své postavení bílého koně a potvrdil zjištěné nestandardnosti obchodů v řetězci. Žalovaný námitky žalobce, včetně námitek směřujících k tomu, že nebyly odstraněny nezákonnosti řízení konstatované zdejším soudem, neshledal důvodnými. Obsah původních svědeckých výpovědí, jež byly převzaty z jiných daňových řízení, se zrušujícím rozsudkem zdejšího soudu nestal materiálně nepoužitelným. Důvodem provádění svědeckých výpovědí bylo zachování procesní možnosti žalobce se výslechů účastnit a klást otázky.

## II. Žaloba

10. Žalobce v podané žalobě připomněl, že finanční orgány v daňovém řízení uplatňují státní moc, což je třeba činit při zachování základních práv jednotlivce. Možnost neuznat nárok na odpočet z důvodu vědomé účasti na daňovém podvodu český právní řád neobsahuje, a může se tedy jednat o protiústavní postup rozporný s čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod. Nárok na odpočet není dobrodíním státu, jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2014-31. Mechanismus odmítnutí nároku na odpočet vyplývá z rozhodovací praxe Soudního dvora EU, na niž žalobce odkázal. Jedná se o prostředek ultima ratio, žalovaný však pojal napadené rozhodnutí tak, že je třeba za každou cenu neuznat nárok žalobce na odpočet daně.
11. Chybějící daň byla ve vztahu k žalobci konstatována výhradně na základě provedené daňové kontroly u jeho dodavatele, společnosti X, kde bylo v dokazování stěžejní neunesení důkazního břemene tohoto dodavatele z důvodu jeho pasivity – nekontaktnosti. Žalobce k tomu odkázal na zprávu o daňové kontrole jeho dodavatele s tím, že dodavatel v rámci daňové kontroly neprokázal splnění hmotněprávních ani formálních podmínek nároku na odpočet. Správce daně zneužil nekontaktnosti dodavatele, aby si připravil exklusivní důkaz o chybějící dani. Po zjištění nekontaktnosti dodavatele správce daně věc překvalifikoval na daňový podvod. To však neprokazuje vznik chybějící daně. Dle Nejvyššího správního soudu lze neuznat nárok na odpočet z důvodu účasti na podvodu pouze v případě, kdy takový nárok na odpočet platně vznikne. V případě dodavatele X však nevznikl. Chybějící daň nemůže představovat výstup z nezákonné daňové kontroly. Pokud byla daň přiznána

(společností X), nemůže jít o podvod na dani. Žalovaný neunesl své důkazní břemeno stran chybějící daně a podvodu na dani.

12. Pokud jde o objektivní okolnosti způsobilé k prokázání vědomé účasti na podvodu, musí jít o neobvyklosti nastalé již před nebo během obchodů. Ne každá pochybnost naplňuje parametry důkazu o účasti na daňovém podvodu. Dle Nejvyššího správního soudu nelze v běžných podnikatelských situacích po daňovém subjektu požadovat, aby zkoumal bedlivěji než běžně, zda v distribučním řetězci došlo k podvodnému jednání. Žalovaný neřešil, co mohl žalobce jako běžný subjekt v daných transakcích vypořádat a jak mohly objektivní okolnosti žalobce upozornit na to, že v řetězci dochází ke krácení daně. Pro prokázání objektivních okolností je stěžejní, aby žalovaný zmapoval standardy na trhu s předmětem obchodů, což žalovaný neučinil. Hodnotný obraz o standardech na trhu vytvořil ve své výpovědi svědek X. Tento důkaz žalovaný odbyl krátkým popisem v napadeném rozhodnutí a ignoroval jej. Opak ohledně standardů na trhu prokázán nebyl. Velká většina objektivních okolností vyjevených žalovaným je v rozporu se standardy popsány u uvedeným svědkem.
13. Virtuální sídlo je právním řádem dovolené. Subjektům s virtuálním sídlem finanční správa povoluje registraci jako plátce DPH. Žalovaný neprokázal, že by virtuální sídla byla neobvyklým jevem. Jako spolehlivé plátce DPH finanční správa ponechává subjekty nezveřejňující účetní závěrky. Obdobně lze hovořit o internetových stránkách. Žalovaný nezjistil, že by na trhu s drahými kovy byly internetové stránky nepsaným pravidlem, aby z jejich absence měl žalobce vycítit daňový podvod. Žalobci je přičteno k tíži, že jeho dodavatel nezveřejňoval za některé roky účetní závěrku vůbec, aniž by žalovaný prokázal, že by se jednalo o situaci v podnikatelském prostředí ojedinělou. Zveřejnění účetní závěrky za rok 2013 také inklinovalo k podvodu na dani. Soukromé právo umožňuje svými instituty disponovat kapitálem. Žalovaný neprokázal, jak mohl žalobce z „přehnané solventnosti“ dodavatele vycítit podvod na dani.
14. Stran nákupní ceny a pravidel cenotvorby daných trhem žalovaný nezjistil nic. Žalovaný neprokázal nebo ignoroval standardy na trhu, proto nemohl prokázat ani objektivní okolnosti stran ceny. Cena stanovená pod burzovní cenou může být označena jako určitý podnikatelský um. Žalobce generoval při koupi zboží od společnosti Laffera 2% obchodní přírůžku. Důkazní břemeno žalovaného stran jeho tvrzení, že by toto bylo pro obě strany nevýhodné, uneseno nebylo. Uvedená burzovní cena je snížena o poplatky za analýzu, přepracování, rafinaci atd. To v daném případě dělalo 8 % pod burzovní cenou. Žalovaný nemá důkaz, který by neobvyklost ceny prokazoval. Obdobně lze konstatovat o ceně, za kterou danou komoditu prodával žalobce svému odběrateli X. K polemice žalovaného stran toho, proč X neobešla žalobce a nedávala přímo odběrateli Safina, žalobce uvádí, že každý subjekt má právo svobodně vstupovat do smluvních vztahů s kým si umane. Žalovaný není kompetentní k tomu, aby určoval, jak a s kým mají soukromé subjekty obchodovat, navíc obcházení obchodních partnerů je považováno v podnikání za silně neetické.
15. Ke způsobu úhrady a rychlosti obchodování žalobce uvedl, že žalovaný považuje za objektivní okolnosti skutečnosti, které jsou na trhu s drahými kovy naprosto běžné. I burza LME14 uznává směnné kurzy drahých kovů jako plnohodnotnou metodu k jejich nákupu, prodeji či směně. Směna nebyla v této branži ničím ojedinělým. Konkrétní dodávky byly

řádně objednány s týdenním předstihem. Žalovaný neprokázal, že se rychlost obchodování jakkoli vymykala standardům na trhu s drahými kovy. Obvyklost rychlosti i směnného obchodu navíc potvrdil svědek X. Detailní kontrolu v podobě přetavení prováděl odběratel žalobce. I svědek X vypověděl, že když byla potřeba kontroly zboží, prováděla se spektrometrem. Žalobce tedy neměl důvod na svém řádném postupu ničeho měnit. Žalovaný si nestandardnosti pouze vymýšlel. Domněnky žalovaného nejsou způsobilé unést důkazní břemeno stran existence objektivních okolností, které by v obdobných případech byly neobvyklé, a zároveň by pro ně neexistovalo rozumné vysvětlení. Závěry žalovaného jsou tak rovněž nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a rozporné s výpovědí svědka X, která je shodná s verzí žalobce.

16. Bez zjištění standardů na trhu nebyl žalovaný schopen posoudit, jaké úsilí mohl žalobce vynaložit, aby se účasti na podvodu vyhnul. Žalobce nedisponuje paletou vyšetřovacích oprávnění. Žalobce si nechával písemně od svého dodavatele potvrdit, že dané transakce uvedl do daňových příznání a odvedl z nich daň ve správné výši. Žalobce vyžadoval veškerou listinnou agendu ohledně společnosti X, včetně výpisů z bankovních účtů. Veškeré dodané zboží prověřoval svým spektrometrem, ohledně čehož je ve spisovém materiálu množství informací. Dodávky byly vždy v pořádku, v pořádku byly i dodávky odběrateli, který si zboží z kontrolního hlediska přetavoval. Dle svědka X bylo ověřování spektrometrem v daném odvětví nadstandardní.
17. Dle žalobce se žalovaný plete ve svém závěru, že protokoly o výpovědích svědků z jiných řízení se nestaly původním rozsudkem zdejšího soudu materiálně nepoužitelnými. Nepoužitelnými se naopak staly, a to napořád. Soud totiž uzavřel, že žalovaný užil podklady v rozporu se zákonem. Provedením svědeckých výpovědí žalovaný rozhodně nedosáhl toho, že nezákonně užitá protokoly se stanou zákonně užitými. Žalobce ve své reakci poukázal na to, že žalovanému se s letitým zpožděním nepodařilo svědky znovu vyslechnout v takovém rozsahu, v jakém nezákonně implementoval jejich protokoly z jiných řízení. V bodech 366 a 367 napadeného rozhodnutí reaguje žalovaný velmi nezdvořile a rozporně s principem dobré správy, že na konstatování žalobce nebude, nebo neví, jak reagovat. Žalovaný provedl výslech pouze 5 z 8 svědků. Objektivní nemožnost vyslechnutí svědků X, X a X zavinil svým nezákonným jednáním žalovaný. Z pěti vyslechnutých svědků dva odmítli vypovídat. Odmítnutí výpovědi svědků X a X jde pouze k tíži žalovaného, neboť pokud by již dříve tyto svědky vyslechl, zcela jistě by vypovídali. U svědka X došlo pouze k zoufalé snaze žalovaného bezohledně zhojit své dřívější nezákonnosti. Svědek X byl vyslechnut v izolovaném infekčním karanténním oddělení na ústavní léčbu tuberkulózy.
18. Žalovaný tedy nedostal závazného právního názoru vysloveného krajským soudem v původním rozsudku. Žalovaný neprovedl výslechy tak, jak jejich protokoly zařadil do spisu. Z nezákonného postupu žalovaného je evidentní, že kdyby postupoval zákonně a svědky vyslechl v době, kdy protokoly zařazoval do spisu, výsledek tohoto dokazování by byl nesrovnatelně kvalitnější. Fakticky nevypovědělo nic pět z osmi svědků, kteří v době nezákonného počínání žalovaného vypovídali. Tuto skutečnost nelze řádně odůvodnit tím, že žalovaný se bezúspěšně snažil provést výslechy až na popud soudu, nikoli v době, kdy tak činit měl a mohl, nejen z důvodu, že mu tak přikazoval zákon, ale i z důvodu, že svědci ještě vypovídali. Právě kvůli postupu žalovaného nemohl žalobce klást otázky pěti z osmi svědků.

### III. Vyjádření žalovaného

19. Žalovaný v písemném vyjádření navrhl, aby soud žalobu zamítl. Uvedl, že k narušení neutrality daně došlo u přímého dodavatele žalobce, jemuž byla doměřena daň, která nebyla uhrazena a která souvisí s plněními zasaženými podvodem. Neutralita daně může být narušena různými způsoby, může jít například o vykázání fiktivního plnění s nárokem na odpočet, nesprávné deklarování nižší daňové povinnosti, vykázání daňové povinnosti a její následné neuhrazení apod. Závěr o narušení neutrality spočívající v doměřené a neuhrazené dani u jiné společnosti v řetězci potvrdil i Nejvyšší správní soud. Dodavatel žalobce nejenže neuhradil daň, ale rovněž vykazoval znaky společnosti typu missing trader, která je součástí podvodného řetězce. Žalobce vytrhl z kontextu části zprávy o daňové kontrole dodavatele a přehlédl, že X předložila faktury či evidenci pro daňové účely. Z žalobcem citované zprávy o daňové kontrole vyplývá, že k doměření daně došlo z důvodu účasti žalobce a dodavatele na podvodu. Pouze ve zdaňovacím období březen 2015 byla doměřena daň z důvodu neunesení důkazního břemene. Jestliže společnost X po zahájení příslušného daňového řízení přestala být procesně aktivní a nepředkládala důkazní prostředky, nelze ze samotného faktu, že jí z tohoto důvodu nebyl přiznán nárok na odpočet daně, dovozovat jakékoli výhody pro žalobce, jak zmiňoval již krajský soud v minulém rozsudku.
20. K námitkám týkajícím se objektivních okolností žalovaný zrekapituloval argumentaci uvedenou již v napadeném rozhodnutí. Uvedl, že jednotlivé objektivní okolnosti nelze vytrhávat z kontextu celé věci a hodnotit je izolovaně. Z judikatury Nejvyššího správního soudu plyne, že zjištění ohledně virtuálního sídla dodavatelů či absence prezentace na webových stránkách může podporovat závěr správce daně o vědomosti daňového subjektu o daňovém podvodu, jenž se opírá o řadu dalších zjištěných okolností. Cena za drahé kovy stanovená pod burzovní cenou může být za zjištěných okolností jen stěží označena za podnikatelský um. Existovala zjevná disproporce mezi tehdy zjistitelnou finanční situací společnosti X a hodnotami jednotlivých plnění. Žalovaný logicky zdůvodnil, že není důvod, aby standardně se chovající společnost jednající za účelem dosažení zisku prodávala zboží pod aktuální veřejně dostupnou a všeobecně známou cenou. Žalovaný nepopíral možnost provádění směnného obchodu. Popsal však několik neobvyklostí, které žaloba nezmiňuje a které poukazují na nestandardnost úhrady dodávek drahých kovů v projednávaném případě. Závěr o tom, že praxe vzájemných zápočtů může představovat jednu z objektivních okolností zaviněné účasti na podvodu, plyne např. z rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 28. 11. 2019, č. j. 10 Af 2/2016-97, jehož závěry potvrdil Nejvyšší správní soud. Existence písemných objednávek nevyvrací závěr, že společnosti X, žalobce a X jednaly v předem domluvené vzájemné shodě.
21. K odkazu žalobce na výpověď svědka X žalovaný uvedl, že svědek X byl jednatelem společnosti X., která byla také součástí jednoho z detekovaných řetězců zasažených podvodem na DPH. O nestandardnosti transakcí svědčilo mj. právě to, že nikdy nevznikly žádné problémy při dodávkách jednotlivých drahých kovů (zejm. ve vztahu k prodávanému množství) a že celý dodavatelský řetězec byl schopen během několika málo dnů (někdy dokonce v rámci 10 až 15 minut) dodat zboží v požadovaném množství bez provedení očekávatelné kontroly kvality až ke konečnému odběrateli Safina, přičemž zpět bez jakýchkoli dalších problémů putovalo investiční zlato. Zjištění daňových orgánů, které bylo využito při odůvodnění naplnění podmínky existence daňového podvodu, nelze považovat

za standard v obchodování s drahými kovy. Kontrola spektrometrem nepředstavuje řádné ověření ryzosti. Žalobce se vůbec neohradil vůči závěrům žalovaného stran ukončení obchodů po zavedení režimu přenesení daňové povinnosti, absence písemné smlouvy ani změny dodavatelského řetězce. Dle žalovaného tvoří jím popsání objektivní okolnosti ve svém souhrnu logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících nepřímých důkazů, které spolehlivě prokazují, že žalobce o své účasti na podvodu na DPH měl a mohl vědět. Veškerá zjištění daňových orgánů mají oporu ve spisovém materiálu. Napadené rozhodnutí nelze považovat za nepřezkoumatelné.

22. Po žalobci nebylo požadováno, aby např. vyslyšel zástupce svého dodavatele. Z judikatury však plyne, že je věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a snažil se dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů. Prověření obchodních partnerů ve veřejných rejstřících je v případě navazování obchodních vztahů zcela základním opatřením. Žalobce uváděl v daňovém řízení lživá tvrzení o tom, že si dodavatele prověřoval v systému CESR, nicméně bylo zjištěno, že svého dodavatele si prověřoval až po uskutečnění transakcí, kdy měl dodavatel hodnocení jako velmi rizikový subjekt. Na pravdě se nezakládalo ani tvrzení o tom, že si žalobce nechal dodané drahé kovy kontrolovat u puncovního úřadu. Proti těmto závěrům žaloba vůbec nebrojí. Žalobní tvrzení, že žalobce si nechával od svého dodavatele písemně potvrdit, že dané transakce uvedl do daňových příznání a odvedl z nich daň, a že vyžadoval veškerou listinnou agendu ohledně společnosti X vč. výpisů z bankovních účtů, jsou nová. Navíc poskytnutí tvrzené veškeré listinné agendy vč. výpisů z bankovních účtů žalobci ze strany dodavatele nevyznívá věrohodně, neboť si lze jen těžko představit, že podnikatelský subjekt poskytne svému obchodnímu partnerovi veškerou svou dokumentaci. Pokud by tomu tak mělo být, pak tato skutečnost potvrzuje závěry žalovaného o tom, že mezi jednotlivými články obchodního řetězce byla zvýšená důvěra. K této otázce se již vyjadřoval krajský soud v bodě 61. předchozího rozsudku.

23. V neposlední řadě žalovaný nesouhlasil s námitkou, že by v obnoveném odvolacím řízení nedostal závaznému právnímu názoru krajského soudu. Dle soudu měl žalovaný buď provést výslechy osob, jejichž protokoly o výsledku byly zařazeny do spisu a na jejichž svědeckých výsleších bude žalobce nadále trvat, nebo řádně odůvodnit, proč takový postup nebyl možný. Žalovaný v napadeném rozhodnutí popsal, výslechy kterých svědků byly provedeny a hodnoceny, výpovědi kterých svědků sice provedeny byly, ale svědci odmítli vypovídat, a výslechy kterých svědků se nepovedlo uskutečnit a proč. Žalovaný tak zhojil vady, které mu byly krajským soudem vytýkány. Nelze souhlasit s žalobcem, že napadené rozhodnutí trpí stejnými procesními vadami, pro které krajský soud zrušil dřívější rozhodnutí žalovaného. Žalovaný nesouhlasil ani s tím, že by porušil zásadu zdvořilosti při vypořádání námitek. Pokud žalovaný uvedl, že na některá tvrzení žalobce nelze adekvátně reagovat, bylo tomu tak s poukazem na obecnost námitek.

#### IV. Posouzení věci krajským soudem

24. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí a řízení jeho vydání předcházející v řízení dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), v rozsahu a mezích uplatněných žalobních

bodů. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu v době rozhodování správního orgánu v souladu s § 75 odst. 1, odst. 2 s. ř. s.

25. Z předloženého spisového materiálu soud zjistil, že dne 27. 9. 2016 zahájil správce daně u žalobce daňovou kontrolu týkající se mj. DPH za zdaňovací období duben 2014 až květen 2015, v jejímž rámci se zaměřil na obchodní vztahy žalobce se společností X. Ve zprávě o daňové kontrole správce daně popsal řetězce obchodů s drahými kovy zasažené podvodem na DPH, označil žalobce za článek typu buffer a neuznal žalobcem uplatněné odpočty daně mj. za období duben 2014 až květen 2015. Na podkladě zprávy o daňové kontrole vydal správce daně dvanáct shora označených dodatečných platebních výměrů. Tyto platební výměry nejprve k odvolání žalobce potvrdil žalovaný rozhodnutím ze dne 18. 3. 2022, č. j. 9313/22/5300-21442-712243, když přes významné doplnění podkladů v odvolacím řízení setrval v názoru o zapojení žalobce do obchodů zasažených daňovým podvodem, o čemž žalobce přinejmenším mohl a měl vědět. Rozsudkem zdejšího soudu ze dne 27. 3. 2023, č. j. 59 Af 18/2022-248, však bylo uvedené odvolací rozhodnutí žalovaného pro vady řízení zrušeno. S odkazem na ustanovení § 93 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, vytýkal zdejší soud žalovanému, že do jisté míry vycházel z protokolů o výpovědích svědků převzatých z jiných daňových řízení, přičemž tyto svědky v řízení s žalobcem nevyslechl, ačkoli to žalobce navrhoval. Kasační stížnost proti rozsudku zdejšího soudu zamítl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 25. 10. 2024, č. j. 8 Afs 66/2023-39.
26. Žalovaný se v dalším řízení po zrušení svého původního odvolacího rozhodnutí pokusil vyslechnout jak šestici svědků výslovně zmíněnou ve zrušujícím rozhodnutí zdejšího soudu, tak další dva svědky – jednatele předchozích článků řetězce (svědky X a X). Svědci X a X odmítli vypovídat. Nepodařilo se kontaktovat ani předvést svědky X, X a X. Podařilo se získat výpověď svědků X, X a X, jak bylo uvedeno výše. Žalobce byl seznámen s v odvolacím řízení zjištěnými skutečnostmi a po jeho vyjádření přistoupil žalovaný k vydání shora označeného napadeného rozhodnutí.
27. Obecně lze připomenout, že odepření nároku na odpočet daně nesupluje výběr „chybějící daně“ tím způsobem, že stát na některém článku vybírá daň, která mu v rozpočtu chybí, protože ji jiný článek řetězce neuhradil. Nepřiznání nároku na odpočet daně chrání smysl a účel Směrnice Rady 2006/112/ES, neboť nárok na odpočet daně nemůže být přiznán tomu, kdo jej uplatnil podvodným způsobem. Narušení neutrality je třeba chápat ve vztahu k podstatě daňového podvodu samotného, resp. fungování podvodných řetězců, neboť ani judikatura Soudního dvora EU ani judikatura Nejvyššího správního soudu pojem chybějící daně nikde nedefinuje. Judikaturou Soudního dvora EU je chápáno jako podvod na dani již takové jednání, které vede k ohrožení správného výběru daně a ohrožení řádného fungování společného systému DPH.
28. Samotné narušení neutrality daně však ještě nepostačuje k závěru o podvodném jednání, ale je třeba, aby k neodvedení daně přistoupily další nestandardní okolnosti, které ve svém souhrnu svědčí o tom, že k neodvedení daně došlo právě v důsledku podvodného jednání (nikoli např. z důvodu podnikatelského rizika). Rozhodné proto je posouzení všech skutečností daného řetězce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2015, č. j. 9 Afs 163/2015-44, či ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016-58). Samotná existence daňového

podvodu neumožňuje nepřiznat nárok na odpočet, pokud o svém zapojení v podvodném řetězci daňový subjekt nevěděl nebo nemohl vědět.

29. Zásady neutrality a právní jistoty se však nemůže dovolávat osoba, která se vědomě podílela na daňovém úniku. Za tím účelem byl vytvořen vědomostní test, jehož struktura poskytuje záruku ochrany poctivých podnikatelů, kteří i přes veškerou svoji obezřetnost se mohou stát součástí transakcí zasažených podvodem na dani z přidané hodnoty (viz např. rozsudek Soudního dvora EU ze dne 18. 5. 2017, ve věci C-624/15 *Litdana UAB*, též např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017-43).
30. Nárok na odpočet DPH může být odepřen jen pokud se jedná o prokazatelný daňový podvod, nebo došlo k porušení formálních požadavků v takovém rozsahu, že nebylo možné ověřit splnění hmotněprávních podmínek. Podvodný řetězec posuzuje správce daně jako celek, jinými slovy, není třeba, aby konkretizoval, na jakém článku řetězce se daňový subjekt nacházel (*missing trader, buffer, broker*). Naopak při provádění tzv. vědomostního testu je třeba postupovat výhradně ve vztahu ke konkrétnímu daňovému subjektu a je třeba posuzovat pouze ty skutečnosti a okolnosti, které daňový subjekt mohl či měl vědět nebo mohl učinit pro to, aby se podvodu vyhnul. Vědomostní test chrání právě ty subjekty, které se v řetězci nacházejí či ocitnou, aniž by o podvodném jednání věděly či vůbec mohly vědět (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017-31).
31. Skutečnosti svědčící odepření nároku na odpočet prokazuje správce daně. V první řadě prokazuje existenci podvodu a musí popsat, v čem spočívá, či vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2018 č. j. 9 Afs 333/2017-63, či ze dne 18. 3. 2021, č. j. 9 Afs 160/2020-49). Za podvod na DPH označuje judikatura „situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice o DPH, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám“ (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, č. 3705/2018 Sb. NSS, shodně též rozsudek ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37). Osoba povinná k dani, která věděla nebo musela vědět, že se svou koupí účastní plnění, které je součástí daňového podvodu, musí být totiž pro účely směrnice považována za osobu, která se tohoto daňového podvodu účastní, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží nebo využití služeb prospěch v rámci zdanitelných plnění, která uskutečnila na výstupu (v tomto smyslu viz zejména rozsudky Soudního dvora ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech C- 439/04 a C- 440/04 *Kittel a Recolta Recycling*, jakož i rozsudek ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech C - 80/11 a C - 142/11 *Mahagében a Petér Dávid*).
32. Pokud žalobce na úvod žaloby zapochyboval nad ústavností odepření nároku na odpočet daně, zdejší soud jeho obavy nesdílí. Z výše popsaných obecných východisek plyne, že odepření nároku na odpočet přichází v úvahu výhradně při naplnění specifických podmínek, kdy je prokázáno, že daňový subjekt, jemuž je nárok na odpočet odepřen, přinejmenším mohl vědět, že se daňového podvodu účastní. Právní úpravu daně z přidané hodnoty je třeba vykládat mj. s ohledem na smysl a účel systému DPH, jehož řádná funkčnost je daňovými

podvody narušována. Ústavně zakotvené právo vlastnit majetek není právem nebýt postihován za prokázanou účast na daňovém podvodu. Ostatně možností odeprít nárok na odpočet DPH se z ústavně-právního hlediska již zabýval také Ústavní soud. Ten v usnesení ze dne 28. 2. 2017, sp. zn. II. ÚS 2658/15, považoval odeprání nároku na odpočet osobě, která věděla nebo měla vědět, že se účastní podvodu, za respektující požadavek spravedlivé rovnováhy mezi obecným zájmem chráněným zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, a ochranou vlastnického práva zaručeného čl. 11 Listiny základních práv a svobod.

33. S ohledem na existenci a obsah předchozího zrušujícího rozsudku zdejšího soudu a na něj navazujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu považuje soud za vhodné se nejprve věnovat žalobou řešenému procesnímu problému s nepoužitelností některých podkladů. Tento problém však dle přesvědčení zdejšího soudu neexistuje, neboť dříve soudem vytknutá procesní vada byla žalovaným v dalším řízení po vydání zrušujícího rozsudku odstraněna. Domnívá-li se žalobce, že odstraněna snad být ani nemohla, plyne již z předchozího rozsudku zdejšího soudu i Nejvyššího správního soudu, že tomu tak není. Ostatně již v předchozí fázi byla řada podkladů podírajících závěry žalovaného opatřena zákonným způsobem, a výtka soudu se na ně nevztahovala. Pokud jde o problematické protokoly o výpovědích svědků – představitelů předchozích článků řetězců, žalovaný se prostřednictvím správce daně pokusil – z části úspěšně a z části neúspěšně – svědky vyslechnout. Tím učinil zadost požadavku zakotvenému v ustanovení § 93 odst. 3 daňového řádu, jehož nerespektování mu bylo dříve soudem vytknuto.
34. Uvedené ustanovení nepředpokládá, že opakovaně vyslechnutý svědek musí vypovídat zcela totéž, co je zachyceno v protokolu o jeho výpovědi poskytnuté v jiném řízení. Žalobce ani nekonkretizuje, jakou část které výpovědi žalovaný využil a žalobce to považuje za problematické. Je také logické, že v pozdější době se již z objektivních důvodů nemusí zdařit opakovanou svědeckou výpověď zrealizovat. V takovém případě není vyloučeno využití protokolu o jediné dostupné výpovědi takového svědka, byť byla poskytnuta v jiném řízení (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 3. 2018, č. j. 6 Afs 379/2017-54). Pokud se tedy závěry správce daně a žalovaného částečně opírají o takovéto protokoly, soud proti tomu za situace, kdy byl k návrhu žalobce učiněn pokus o výslech těchto svědků, ničeho nenamítá. Nadto se některé svědky opakovaně vyslechnout podařilo a žalovaný jejich výpovědi zhodnotil. Skutečnost, že jeden ze svědků byl vyslechnut v léčebném ústavu, není s ohledem na zákonnost napadeného rozhodnutí relevantní.
35. Jestliže žalobce žalovanému vytýká, že zapříčinil časový odstup mezi původními výslechy a opakovanými výslechy, přičemž pokud by byli svědci vyslechnuti ihned po založení protokolů o jejich výpovědích do spisu, byli by jako svědci dostupní a vypovídali by, nelze stanovisko žalobce zcela podpořit. Jednak jde o spekulaci v tom ohledu, zda a jak by svědci vypovídali, pokud by byli osloveni dříve, především však není ze strany žalobce namísto výtka, že svědci nebyli vyslechnuti ihned po založení protokolů o jejich výpovědích do spisu. Ustanovení § 93 odst. 3 daňového řádu totiž vyžaduje provedení takové opakované výpovědi pouze tehdy, navrhne-li takový postup daňový subjekt. Jak soud zmiňoval již v předchozím rozsudku, protokoly o výpovědích svědků zařadil do spisu již prvostupňový správce daně. Žalobce však v této fázi výslech svědků vůbec nenavrhoval. S takovým návrhem přišel teprve v odvolacím řízení, tedy s časovou prodlevou, a sám proto nese podíl zodpovědnosti za to,

že svědci byli vyslechnuti později. Výtka, že měli být vyslechnuti bezprostředně po založení protokolů, je tudíž nepřipadná.

36. Nyní žalobou napadené rozhodnutí tedy již netrpí dříve řešenou procesní vadou. Další část žaloby se týká otázky chybějící daně, kterou si měl žalovaný v podstatě uměle vytvořit. Žalobce zde akcentoval zejména nekontaktnost společnosti X ve vztahu ke správci daně, v jejímž důsledku jí byla doměřena daň. Zdejší soud již v předchozím rozsudku konstatoval, že z daňového spisu plyne předchozí provádění daňových kontrol u řady společností, které v popsáných řetězcích předcházely žalobci. Zpráva o daňové kontrole pak mj. na tomto podkladě konstatuje existenci chybějící daně již na počátcích řetězců, v nichž nakonec vystupoval také žalobce. V důsledku neuznávání odpočtů na vstupech z důvodu daňových podvodů u předcházejících článků byla chybějící daň konkrétními platebními výměry „zhmotněna“ přímo u článku předcházejícího žalobci, tedy u společnosti Laffera Group. Tato společnost poskytla plnění, z něž si žalobce uplatnil odpočet na vstupu, jeho dodavatel však daň z tohoto plnění neuhradil.
37. Ze zprávy o daňové kontrole společnosti X, na niž žalobce odkazoval a citoval z ní, plyne, že dodavatel žalobce byl na počátku daňové kontroly aktivní, správci daně poskytl daňové doklady, nicméně v průběhu daňové kontroly skutečně přešel do pasivní role. Dle přesvědčení soudu však žaloba tuto skutečnost přeceňuje, když ji považuje za fatální ve vztahu k možnosti či nemožnosti uznat žalobci odpočet z důvodu účasti na daňovém podvodu. V prvním kroku žalovaným provedeného testu podvodu na DPH dospěl žalovaný k závěru o narušení neutrality DPH, k němuž došlo ztrátou daně, a to, jak žalovaný správcem popsal, za současného shledání podezřelých okolností, jež ukazují na existenci podvodu. Tyto podezřelé okolnosti podpírající závěr, že společnost X je společností typu missing trader účastnící se identifikovaných podvodných řetězců, žalovaný v napadeném rozhodnutí náležitě popsal. Vedle těchto okolností stojí nesporná skutečnost, že uvedené společnosti byla doměřena daň, která nebyla uhrazena. Uvedené je plně postačující k závěru o narušení neutrality DPH daňovým podvodem.
38. Žaloba prakticky směřuje k tomu, že neuznání odpočtu na DPH se lze v případě podvodných řetězců vyhnout jednoduše tak, že předchozí článek řetězce bude v rámci své daňové kontroly nekontaktní. Tím nesplní hmotněprávní a formální podmínky nároku na odpočet, správce daně se proto v jeho případě ani nebude zabývat jeho eventuální účastí na podvodu, pročez nebude možno konstatovat účast na podvodu ani u jeho odběratele – zde žalobce. Tak tomu pochopitelně nemůže být. Žalovaný v napadeném rozhodnutí správně zmínil, že daňové řízení žalobce je samostatným řízením, k čemuž odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2019, č. j. 1 Afs 360/2018-24. Lze v něm proto dospět k samostatným závěrům neodvislým od procesní (ne)aktivity předchozího článku v řetězci. Nadto lze dodat, že přestože společnost X přestala být v průběhu své daňové kontroly aktivní vůči správci daně, ten již v rámci její daňové kontroly identifikoval podvodné řetězce a konstatoval, že jich byla účastna, jak to plyne z žalobcem označené zprávy o daňové kontrole. Tehdejší pochybnosti správce daně o oprávněnosti uplatněných odpočtů šly ruku v ruce se zjištěními ukazujícími na daňový podvod, na čemž není nic vadného. Pokud dodavatel žalobce reagoval pasivitou, nelze tuto skutečnost přičíst žalobci k dobru. Naopak, pokud správce daně hovořil o daňovém podvodu již v rámci daňové

kontroly dodavatele, je tím méně překvapivé, že ke shodným závěrům došly finanční orgány také v daňovém řízení žalobce.

39. Obdobně se lze vyjádřit ke skutečnosti, že některý článek podvodného řetězce podá daňové přiznání. Jde o zcela běžnou skutečnost, která nemůže vyloučit závěr o účasti jí nebo s ní obchodujících subjektů na daňovém podvodu. Opačný přístup by vedl ke zcela absurdnímu znemožnění neuznávání odpočtů daňově podvádějícím subjektům, jimž by stačilo podávat daňová přiznání a daň nehradit. Pokud žalobce k této otázce bez bližší argumentace odkázal na judikaturu Soudního dvora EU, nezbyvá soudu než konstatovat, že žalobcem dovozovaný závěr z ní neplyne (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 2. 2022, č. j. 4 Afs 247/2021-32, zabývající se žalobcem zmiňovaným rozsudkem Soudního dvora EU ve věci *Scialdone*).
40. Další skupina námitek se týká některých žalovaným identifikovaných objektivních okolností, z nichž žalobce přinejmenším mohl seznat, že se účastní obchodů zasažených podvodem na DPH. Této otázce se zdejší soud do značné míry věnoval již ve svém předchozím rozsudku a jeho náhled se nemění. Žalovaný v napadeném rozhodnutí řešil, jaké okolnosti mohly žalobce upozornit na to, že se účastní daňového podvodu. Na tyto okolnosti je nutno nahlížet v jejich souhrnu, nikoli izolovaně. Snaží-li se žaloba stavět trh s drahými kovy do natolik specifického světla, že by měly být popsány okolnosti na tomto trhu považovány za běžné, soud takovou argumentaci nepřijímá. Zjištěné a popsány okolnosti jsou podezřelé napříč trhy s různým zbožím, pro něž shodně platí úprava DPH, a jsou také správnou judikaturou běžně jako objektivní okolnosti, které mohou nasvědčovat vědomosti daňového subjektu o účasti na podvodu, přijímány. V jejich souhrnu měly žalobce upozornit na to, že se účastní obchodů zasažených podvodem, a to tím spíše, že drahé kovy byly v tomto ohledu rizikovou komoditou. Ke standardům na trhu s nimi proto nebylo třeba provádět další dokazování. Odkazoval-li žalobce v tomto směru na výpověď svědka X, který měl přinést jediný obrázek o standardech na trhu, musí soud přisvědčit žalovanému, že tento svědek je představitelem jednoho z článků podvodného řetězce. Jeho popis obchodní praxe je popisem fungování článků v podvodném řetězci. Žalovaný náležitě popsal okolnosti, které měly být žalobci podezřelé, a to i v případě, že žalobce obchodoval s drahými kovy.
41. Pokud jde o nastavení prodejní ceny, byl identifikován paušální a fixní způsob stanovení ceny v řetězci, a to citelně pod cenou londýnské burzy. Tuto skutečnost lze jistě považovat za jednu z indicií, jež ve spojení s dalšími okolnostmi mohla žalobce upozorňovat na zasažení transakcí daňovým podvodem. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 1. 2021, č. j. 10 Afs 206/2020-41). Žalovaný navíc popsal zřetelný nepoměr mezi hodnotou realizovaných obchodů mezi společnostmi Laffera Group a žalobcem na straně jedné, a na straně druhé majetkovou situaci společnosti Laffera Group, jak byla v tehdejší době zjištělná. Tato skutečnost přitom ve spojení s dalšími může jako tzv. objektivní okolnost obstát. Popsaný nepoměr, způsob stanovení cen či realizaci nízké marže při vysokých tržbách, k nimž navíc přistupují další objektivní okolnosti, nelze pro účely hodnocení zjištělných objektivních okolností znegovat pouhým odkazem na autonomii vůle.
42. Závěry žalovaného týkající se prvotního nedostatku informací o dodavateli, o němž nebyly zveřejněny jakékoli údaje nad rámec obchodního rejstříku, a následného zveřejnění účetní závěrky za rok 2013, z níž plynuly informace budící pozornost ve vztahu k hodnotě

dodavatelem uskutečněných plnění, považuje soud za srozumitelné a logické, proč na ně lze odkázat. Přestože kapitál lze získat z různých zdrojů, objem realizovaných obchodů naprosto neodpovídal dostupným údajům o finanční situaci dodavatele. Neplnění povinnosti zveřejnit účetní závěrku je třeba považovat za okolnost z dostupných rejstříků zjistitelnou a vysílající varovný signál ohledně takto postupujícího obchodního partnera. Je-li nezveřejnění účetní závěrky porušením právní povinnosti, nelze se dovolávat toho, že jde o postup normální, dokonce většinový, a tedy vlastně řádný. Ad absurdum by touto logikou mělo být podezřelé naopak včasné zveřejnění účetní závěrky. Nedodržování stanovených povinností obchodním partnerem je podezřelou okolností bez dalšího. Pokud účetní závěrka za rok 2013 jako jediná zveřejněna byla, avšak plynul z ní výše zmíněný rozpor ve vztahu k hodnotě uskutečněných plnění, žalovaný tuto skutečnost v napadeném rozhodnutí rovněž důvodně a srozumitelně uvedl.

43. Neoznačení dodavatele za nespolehlivého plátce a priori nevyklučuje zasažení obchodů daňovým podvodem a nezabývá žalobce povinnosti počínat si obezřetně a v návaznosti na objektivní okolnosti, které mu mohou a mají být známy, přijmout adekvátní opatření za účelem vyhnout se eventuální účasti na obchodech podvodem zasažených. Spoléhání se na udělení statusu nespolehlivého plátce nelze absolutizovat, neboť v případě podvodu spáchaného za účasti doposud daňově neproblematického subjektu, který zatím nemohl být za nespolehlivého plátce označen, by nebylo možno podvodně získaný nárok na odpočet DPH odeprít vůbec, i kdyby se odběratel takového subjektu choval sebevíc neobezřetně.
44. Virtuální sídlo dodavatele či absence jeho webových stránek nejsou bez dalšího zásadní, jedná se však o dílčí střípky, jež mohou ve spojení s dalšími okolnostmi osvědčit zaviněnou účast žalobce na daňovém podvodu. To nepochybně platí i v případě obchodů s drahými kovy, které se v tomto ohledu v 21. století neliší od jiných oborů. Kontrolu zboží spektrometrem žalovaný nepopíral, považoval ji však za nedostatečnou a provázanou s dalšími okolnostmi, když k důkladné kontrole docházelo až u společnosti Safina, což v napadeném rozhodnutí náležitě vysvětlil. Rychlost obchodování by sama o sobě nemusela být jakkoli podezřelá, zde však žalovaný náležitě vysvětlil, jak zapadá do schématu dalších okolností (fixní ceny, absence kontroly, předávání zboží na parkovištích či benzínových pumpách atd.). Žalovaný neuváděl, že směna drahých kovů je sama o sobě podezřelá. Popsal však, že při platbách zlatem uplatňovaných od počátku obchodního vztahu (s tehdy neproověřeným a neznámým dodavatelem) vznikaly žalobci pohledávky proti dodavateli, jejichž zajištěním či úhradou se žalobce důsledně nezabýval. Celá obchodní spolupráce pak byla ukončena právě v době změny právní úpravy DPH směrem k přenesení daňové povinnosti.
45. Podaná žaloba se ani nevymezuje vůči všem žalovaným označeným objektivním okolnostem. Dle přesvědčení soudu postačuje souhrn žalovaným popsáných objektivních okolností k prokázání toho, že žalobce měl a mohl vědět, že se účastní obchodů zasažených podvodem na DPH.
46. Vzhledem k výše uvedenému soud nesouhlasí s žalobcem, že žalovaný nebyl schopen posoudit, jaké úsilí mohl žalobce vynaložit, aby se účasti na podvodu vyhnul. K otázce přijatých opatření žalobce shodně jako v případě minulé žaloby bez jakýchkoli podkladů uvedl, jaké všechny listiny si od dodavatele vyžadoval a že žalovaný neprokázal opak. Soud znovu uvádí, že toto tvrzení považuje za ničím nepodložené, a s odkazem na rozsudek

Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 1. 2021, č. j. 10 Afs 206/2020-41, konstatuje, že pokud jde o prokázání daňovým subjektem přijatých opatření, přebírá stěžejní úlohu sám daňový subjekt, neboť po orgánech finanční správy lze stěžít požadovat nepochybné prokázání negativních skutečností. Přijal-li žalobce přiměřená opatření, je to on, komu se nabízí takovou skutečnost relativně snadno prokázat. To se v daném případě za žalovaným popsanych okolností nestalo v takové šíři, aby byla vyloučena účast žalobce na podvodu na DPH. Soud se také v tomto ohledu ztotožňuje se závěry uvedenými v napadeném rozhodnutí.

47. Soud dodává, že napadené rozhodnutí považuje za řádně zpracované, nikoli nezdvořilé, jak uváděl žalobce. Konstatování, že odvolací námitka je obecná a žalovaný neví, jak na ni reagovat, soud nepovažuje za nezdvořilost. Zcela jistě však nejde o důvod, pro nějž by mělo být napadené rozhodnutí soudem zrušeno.

### V. Závěr a náklady řízení

48. Vzhledem k uvedenému dospěl soud k závěru o nedůvodnosti podané žaloby. Proto byla žaloba zamítnuta podle § 78 odst. 7 s. ř. s. Ve věci soud rozhodoval, aniž by nařídil jednání, a to v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s., když s tímto postupem oba účastníci řízení vyjádřili souhlas.
49. O nákladech řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., dle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl úspěch žalovaný správní orgán, jemuž však náklady nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly. Soud proto vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

Liberec 29. května 2025

Mgr. Lucie Trejbalová v. r.  
předsedkyně senátu