



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jaroslava Vlašína a soudkyň Mgr. Lenky Krupíčkové a Mgr. Petry Weissové, v právní věci žalobkyně: **GZ Metal s.r.o.**, se sídlem U Sila 1139, Liberec, zastoupená Mgr. Ing. Tomášem Hobzou, advokátem se sídlem Ghegova 1019/3 , 602 00 Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem - pobočky v Liberci ze dne 29. 5. 2025, č. j. 59 Af 4/2024-131,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádnému z účastníků **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Liberecký kraj (dále také „správce daně“) vydal dne 19. 6. 2019 dvanáct dodatečných platebních výměrů, jimiž žalobkyni doměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období dubna roku 2014 až března roku 2015 a uložil jí k zaplacení vzniklé penále. Žalobkyně byla podle zjištění správce daně součástí dodavatelského řetězce obchodujícího s drahými kovy, jehož účelem bylo získání neopodstatněného nadměrného odpočtu.

Odvolání žalobkyně proti všem platebním výměrům zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 14. 3. 2024, č. j. 8420/24/5300-21442-711916.

[2] Daňové orgány vyšly především ze zjištění, získaných v průběhu předcházející daňové kontroly. Podle nich společnost LAFFERA GROUP s. r. o. (dále jen „společnost Laffera“), dodavatel žalobkyně, byla toliko formálním článkem dodavatelského řetězce, v němž obchody mezi jeho jednotlivými články vykazovaly nestandardní jevy, zahrnující například virtuální sídla angažovaných subjektů, rychlé převody zboží, ceny pod úroveň burzy či směnný režim plateb. Žalovaný na základě těchto skutečností ve svém rozhodnutí zpochybnil smysl účasti společnosti Laffera na jednotlivých obchodech. Poukazoval v této souvislosti také na absenci jakékoli písemné smlouvy mezi touto společností a žalobkyní. Žalovaný podepřel své závěry rovněž důkazy výsledkem svědků, které opatřil teprve dodatečně, vázán právním názorem původního zrušujícího rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem (dále jen „krajský soud“) ze dne 27. 3. 2023, č. j. 59 Af 18/2022-248.

[3] Žalobkyně se žalobou u krajského soudu domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného. Namítala, že neuznání nároku na odpočet daně z důvodu vědomé účasti na daňovém podvodu zákon neumožňuje. Tento postup měl rovněž odporovat judikatuře Soudního dvora Evropské unie ke kritériím odmítnutí nároku na odpočet. Závěr o neexistující dani přijal žalovaný pouze na základě zjištění, že dodavatel žalobkyně byl nekontaktní. Správce daně této situace pouze zneužil. Žalovaný podle ní nadto neunesl důkazní břemeno ohledně objektivních znaků daňového podvodu a jeho rozhodnutí měla žalobkyně za nepřezkoumatelné. Rozporovala také (ne)zákonnost použití svědeckých výpovědí z jiných řízení a nedostatečné splnění závazného právního názoru soudu při jejich opakování.

[4] Shora označeným rozsudkem krajský soud žalobu zamítl. Předeslal, že předchozí rozhodnutí žalovaného v této věci krajský soud zrušil, a to pro procesní pochybení spočívající v převzetí svědeckých výpovědí z jiných řízení, aniž by byl výsledek svědků zopakován ve smyslu § 93 odst. 3 daňového řádu. Závazný právní názor krajského soudu byl pak potvrzen kasačním soudem. Tento nedostatek byl podle krajského soudu již žalovaným odstraněn. Soud dále shledal, že daňové orgány prokázaly existenci podvodu na dani z přidané hodnoty v obchodním řetězci, který byl zatížen chybějící daní již u předchozích článků. Chybějící daň byla prokázána, neboť byla doměřena společnosti Laffera jakožto dodavateli žalobkyně.

[5] V rámci hodnocení tzv. vědomostního testu krajský soud uzavřel, že žalobkyně měla a mohla vědět, že se účastní transakcí zatížených podvodem. Tento závěr opřel o souhrn objektivních okolností: paušální a fixní ceny pod úroveň londýnské burzy, vysoké objemy obchodů neodpovídající majetkovým poměrům dodavatele, nezveřejněné či podezřelé účetní závěrky, virtuální sídlo dodavatele, rychlost obchodů, způsob předávání zboží, nedostatečné zajištění pohledávek či minimální kontrolní mechanismy. Tyto indicie signalizovaly vysoké riziko daňového podvodu. Žalobkyně nedoložila přijetí konkrétních opatření, jimiž by se snažila podvodu předejít; tato důkazní povinnost leží primárně na ní. Krajský soud odmítl též námitku protiústavnosti odepření odpočtu daně a odkázal v tomto na judikaturu Ústavního soudu a Soudního dvora Evropské unie (např. ve věci *Kittel* či věci *Mahagében*). Uzavřel, že podmínky pro odepření nároku na odpočet daně z přidané hodnoty byly splněny.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[6] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Navrhla, aby kasační soud rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[7] Stěžovatelka namítala, že rozhodnutí žalovaného vychází z týchž podkladů, na nichž spočívalo již jeho předchozí, krajským soudem zrušené rozhodnutí. Většina důkazů, která byla provedena po zrušení tohoto předchozího rozhodnutí, byla provedena nesprávně, popřípadě vůbec. Stěžovatelka zdůraznila, že žalovaný nevyslechl více než třetinu navrhaných svědků. Většina z těch, kteří vyslechnuti byli, pak nebyla kvůli desetiletému časovému odstupu schopna poskytnout relevantní informace. Skutečnost, že se žalovaný o odstranění nedostatků v dokazování pokusil, neznamená, že k nápravě skutečně došlo. Krajský soud se přitom v rozsudku s otázkou, zda žalovaný skutečně odstranil dříve vytykané procesní vady, dostatečně nevypořádal. Jeho rozsudek je proto nepřezkoumatelný.

[8] Stěžovatelka dále zopakovala již v žalobě uplatněnou námitku, podle níž nebyla splněna všechna judikaturou vymezená kritéria neuznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Z judikatury Soudního dvora Evropské unie totiž plyne požadavek, aby správce daně v takovém případě popsal skutečnosti zakládající daňový únik, předložil důkaz o podvodném jednání a prokázal, že se na něm daňový subjekt aktivně podílel, nebo o něm alespoň věděl či mohl vědět. Důkazní břemeno zde leží na správci daně.

[9] Žalovaný především neprokázal základní znak daňového podvodu - chybějící daň. Samo nesplnění podmínek pro odpočet daně z přidané hodnoty, na které žalovaný usoudil pouze z procesní pasivity společnosti Laffera, tento znak neprokazuje. Krajský soud pak tyto závěry pouze zcela nekriticky převzal. Vedle toho žalovaný neprokázal ani další objektivní okolnosti svědčící o vědomé účasti stěžovatelky na daňovém podvodu. Ty je přitom třeba podle české i evropské judikatury vždy postavit najisto. Konkrétně stěžovatelka namítala pouze tolik, že se žalovaný ani krajský soud nezabývali tržními zvyklostmi běžnými pro obchod s drahými kovy. Výpověď svědka O., který jako jediný ve své výpovědi tyto zvyklosti objasnil, byla přitom zcela ignorována. Ani v tomto ohledu tedy žalovaný své důkazní břemeno neunesl. Při obchodování nadto stěžovatelka zachovávala maximální možnou míru obezřetnosti.

[10] Žalovaný se s obsahem kasační stížnosti neztotožnil. Napadený rozsudek krajského soudu je podle něj správný a krajský soud řádně vypořádal všechny žalobní námitky. Otázce nápravy nedostatků v dokazování, jež postihly řízení předcházející prvnímu (zrušujícímu) rozsudku, se krajský soud věnoval dostatečně. K závěru, že došlo k narušení neutrality daně, podle žalovaného postačuje skutečnost, že článek podvodného řetězce neprokáže podmínky uplatněného odpočtu daně z přidané hodnoty, třebaže se tak stane v důsledku jeho pasivity. K narušení neutrality daně došlo přitom u společnosti Laffera, tedy u přímého dodavatele stěžovatelky, který v řetězci vystupoval jako tzv. *missing trader*. Specifika trhu s drahými kovy nebylo podle žalovaného třeba v daňovém řízení podrobněji dokazovat, neboť předmětné okolnosti podvodného jednání jsou platné napříč různými trhy. Žalovaný v této

souvislosti rovněž souhlasil s hodnocením výpovědi svědka O., jak je učinil v napadeném rozsudku krajský soud. K otázce, nakolik bylo prokázáno, že stěžovatelka o podvodu na dani z přidané hodnoty alespoň mohla vědět, žalovaný zdůraznil, že její kasační argumentace není v tomto ohledu dostatečně konkrétní. Stěžovatelka podle žalovaného také nepřijala žádná skutečná opatření k zamezení účasti na podvodném jednání.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[11] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou a proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná. Poté rozsudek krajského soudu přezkoumal podle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. v rozsahu napadeném kasační stížností. Vady, kterými by byl povinen se zabývat i bez návrhu, byly součástí kasačních námitek.

[12] Kasační stížnost není důvodná.

[13] Kasační soud předně nemohl přisvědčit námitce, podle níž krajský soud nehodnotil, nakolik byl žalovaným dodržen závazný právní názor vyslovený v jeho předchozím zrušujícím rozsudku ze dne 27. 3. 2023, č. j. 59 Af 18/2022-248. V tomto původním rozhodnutí krajský soud zavázal žalovaného k tomu, aby provedl stěžovatelkou navržený výslech těch svědků, jejichž výpovědi učiněné v jiných daňových řízeních použil, aniž by je sám vyslechl. Této otázce se krajský soud podrobně věnoval v odstavcích 26 a 33 až 36 napadeného rozsudku. Vysvětlil v nich, že se žalovaný pokusil provést výslechy všech osmi navrhovaných svědků. V některých případech se výslech podařilo uskutečnit, v jiných nikoli. Krajský soud se podrobně vyslovil k použitelnosti výpovědí svědků z jiných řízení. Dospěl k závěru, že povinnost provést na návrh daňového subjektu výslech svědků ve smyslu § 93 odst. 3 daňového řádu žalovaný splnil, jakkoli se tak stalo teprve s časovým odstupem, tj. po zrušení původního odvolacího rozhodnutí. Poukázal také na podíl samotné stěžovatelky na tomto prodlení, neboť ta výslech svědků navrhla teprve v průběhu odvolacího řízení. Z konstantní judikatury Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu vyplývá, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal soud za rozhodný, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodných skutečností, proč považuje právní závěry účastníků řízení za nesprávné a z jakých důvodů považuje jejich argumentaci za nedůvodnou (srov. například nálezy Ústavního soudu a ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, či rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 46/2003-130 a ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52). Závěry krajského soudu ve vztahu k doplnění dokazování výsledkem svědků shora zmíněné požadavky splňují, neboť jsou přesvědčivé a úplné. Rozsudek netrpí nedostatkem důvodů, sotva jej proto lze hodnotit jako nepřezkoumatelný.

[14] Krajský soud v této souvislosti rovněž zdůraznil, že výpověď učiněná v jiném řízení může posloužit jako podklad pro rozhodnutí i v případě, že k opakovanému provedení důkazu nedošlo a kasační soud se s tímto závěrem ztotožnil. Je namístě připomenout, že ustanovení § 93 odst. 2 daňového řádu připouští dokazování i veškerými podklady získanými v jiných řízeních. Odstavec 3 tohoto ustanovení pak správci daně výslovně prikazuje provést výslech svědka slyšeného již v jiném řízení, pakliže to daňový subjekt

pokračování

navrhne. V souladu s tímto omezením je i sama možnost použití výpovědí svědků provedených v jiném daňovém řízení vykládána restriktivně, neboť i v těchto případech je třeba co možná chránit bezprostřednost dokazování (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 33/2009-181, jeho závěry jsou plně použitelné i pro stávající právní úpravu daňového řízení). Sama skutečnost, že opakovaný výslech některých svědků pro jejich nedostupnost nebo pro odmítnutí vypovídat neproběhl, však nečiní dříve učiněné výpovědi bez dalšího nepoužitelnými. Přirozeně může mít tato skutečnost vliv na důkazní sílu, nikoli však na jejich přípustnost (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2009, č. j. 1 Afs 19/2009-57).

[15] Nedostatek bezprostřednosti těchto důkazních prostředků by byl proto významným zejména tehdy, pokud by dokazovaná skutečnost závisela pouze na výsledcích proběhlých v jiných procesech (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2009, č. j. 1 Afs 19/2009-57, č. 1936/2009 Sb. NSS). V posuzovaném případě však listinné podklady z jiných řízení zcela jistě nepředstavují jediný rozhodující důkaz, neboť závěry žalovaného o objektivních okolnostech nasvědčujících daňovému podvodu jsou založeny na celé řadě dalších svědeckých výpovědí a listin (daňové doklady, dodací listy, daňová přiznání, účetní závěrky aj.). Nelze tedy souhlasit se stěžovatelkou, že by výpovědi, jež se v předmětném daňovém řízení nepodařilo zopakovat, zůstaly nadále nepoužitelnými. Z toho důvodu není významné ani to, nakolik způsobil pozdější nedostupnost důkazů výsledkem svědka sám žalovaný tím, že dokazování doplnil teprve po zrušení jeho původního rozhodnutí ve věci.

[16] Namítala-li pak stěžovatelka, že žalovaný nepřihlédl ke standardům trhu s drahými kovy, lze jí v obecné rovině přisvědčit potud, že každý trh se zbožím a službami pravidelně vykazuje vlastní specifika. Skutečnosti, které nasvědčují daňovému podvodu, je správce daně jistě povinen posoudit s přihlédnutím k tomu, co je pro obchod se zbožím určitého druhu obvyklé. S tím souladné závěry stěžovatelkou odkazovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2020, č. j. 2 Afs 297/2019-40 (srov. také jeho rozsudek ze dne 30. 5. 2012, č. j. 1 Afs 26/2012-34) lze bezpochyby vztáhnout i k projednávané věci. Povinnost daňových orgánů vypořádat se se specifiky konkrétního trhu však bude významná jen tehdy, existuje-li alespoň plausibilní úvaha, že by zvyklosti daného trhu byly s to vysvětlit nestandardní průběh správcem daně zkoumaných obchodů. Takový aspekt věci však mohl ze skutkových zjištění daňových orgánů v projednávané věci stěží vyplynout. Není přitom zcela zřejmé, jaké zvyklosti má stěžovatelka konkrétně na mysli. Jen velmi obtížně si lze totiž představit obchodní zvyklost, při níž dodavatel a odběratel obchodují s minimálním ziskem a jednotlivá plnění v tržní hodnotě 4 či 5 milionů korun uskutečňují pravidelně v řádu dní a předávají jejich předmět ad hoc na veřejných prostranstvích, aniž by tyto subjekty své závazky upravily písemnou smlouvou. Pokud mezi dodavatelem (společností Laffera), stěžovatelkou a dále jejím odběratelem (spol. SAFINA, a. s.) tato praxe probíhala, nelze z toho jakkoli usuzovat na obvyklé podmínky trhu.

[17] Odkazuje-li pak stěžovatelka v tomto ohledu na výpověď svědka O. jako na zdroj poznání relevantních obchodních zvyklostí, nelze se než ztotožnit s krajským soudem, že jeho výpověď, jak kasační soud ověřil, je v zásadě jen popisem praxe, kterou sám aplikoval jako statutární orgán jednoho z článků celého transakčního řetězce. Aniž by kasační soud jakkoli zpochybňoval důkazní břemeno správce daně k okolnostem daňového podvodu, je namístě také dodat, že soulad těchto praktik se specifickými obchodními zvyklostmi

obchodu s drahými kovy stěžovatelka v daňovém řízení nenamítala a žádnou podrobnější argumentaci k této námitce neposkytla ani v žalobě. Stížní námitka proto není důvodná.

[18] Kasační soud nemohl přisvědčit ani námitce, podle níž žalovaný neprokázal narušení neutrality daně z přidané hodnoty („chybějící daň“) jako znaku daňového podvodu. Krajský soud se s touto otázkou dostatečně vypořádal v odstavcích 36 a následujících napadeného rozsudku a tuto otázku posoudil správně. Kritéria posouzení účasti na daňovém podvodu na dani z přidané hodnoty judikatura setrvale vykládá jako kumulativní splnění více podmínek. Narušení neutrality daně je přitom jen jednou z nich (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 12. 2014, č. j. 6 Afs 156/2014-47 či jeho rozsudek ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017-47).

[19] Nepřiznaná či nezaplacená daň v dodavatelském řetězci proto svědčí závěru o daňovém podvodu vždy v kombinaci s nestandardními okolnostmi transakcí, zde s výší nákupních cen, rychlostí prodeje komodity či způsobem uspokojení vzájemných pohledávek mezi jednotlivými subjekty. Tyto okolnosti žalovaný, jakož i krajský soud ve svých rozhodnutích podrobně popsali. Nelze tedy ani v nejmenším přitakat stěžovateli, tvrdí-li, že žalovaný usoudil na existenci daňového podvodu jen pro samu procesní pasivitu společnosti Laffera v daňovém řízení, v němž jí byla nakonec vyměřena daňová povinnost. Chybějící daň se vždy projeví tím, že některý z článků řetězce v určitém okamžiku nesplnil svou daňovou povinnost, ať již tím, že daň nepřiznal, přiznal ji nepravdivě nebo daň nezaplatil (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2021, č. j. 1 Afs 499/2019-68). Není proto rozhodné, že daň neuhrazená společností Laffera za jedno z více zkoumaných zdaňovacích období (březen 2015), jí byla vyměřena již jako důsledek její pasivity v rámci postupu k odstranění pochybností v souvislosti s jejím nárokem na odpočet podle § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Rovněž zde zůstala ze strany dodavatele stěžovatelky daň nezaplacena (o tom ostatně ani stěžovatelka nemá pochybnosti) a stalo se tak v souvislosti s nestandardním obchodem s drahými kovy uvnitř celého řetězce. Závěrům žalovaného a krajského soudu ohledně splnění této podmínky tedy nelze nic vytknout.

[20] K argumentaci, kterou stěžovatelka uplatnila k otázce opatření přijatých k předcházení účasti na daňovém podvodu (součást tzv. vědomostního testu) v závěru doplnění kasační stížnosti, Nejvyšší správní soud předesílá, že tato dílčí námitka je formulována jen velmi obecně, a proto ji nelze ani dostatečně podrobně vypořádat (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78). Stěžovatelka obdobně jako již v žalobě pouze zopakovala, že jednala při obchodování se svými dodavateli s maximální obezřetností, pakliže shromažďovala bankovní výpisy, daňová potvrzení, kontrolovala zboží a nahlížela do veřejných rejstříků. Kasační soud se i v této otázce plně ztotožnil s krajským soudem (bod 42 napadeného rozsudku), jakož i se žalovaným (body 36 až 37 jeho rozhodnutí). Stejně jako oni je totiž přesvědčen, že znalost obsahu účetní závěrky společnosti Laffera za rok 2013, stejně jako skutečnost, že mimo zmíněné účetní období tato společnost svou povinnost zveřejňovat účetní závěrku dlouhodobě neplnila, by nepochybně mohly obezřetný daňový subjekt přimět, aby se transakce s takovým dodavatelem vyvaroval. Již z toho důvodu nebylo možné u stěžovatelky dostatečnou obezřetnost shledat. Stěžovatelka, ačkoli jinak obecně kontrolou svých dodavatelů ve veřejném rejstříku argumentuje, s tímto závěrem krajského soudu

pokračování

v kasační stížnosti nikterak nepolemizovala. Ani stran této kasační námitky tedy nemohl kasační soud stěžovatelce dát za pravdu.

IV. Závěr a náklady řízení

[21] Ze všech shora uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji za podmínek vyplývajících z § 110 odst. 1, *in fine*, s. ř. s. rozsudkem zamítl.

[22] O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti procesně úspěšná, právo na náhradu nákladů řízení jí nenáleží. Pokud jde o procesně úspěšného žalovaného, nebylo v jeho případě prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady převyšující rámec jeho úřední činnosti vznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že se žádnému z účastníků náhrada nákladu řízení nepřiznává.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 12. března 2026

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu