



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Mariana Kokeše, Ph.D., a JUDr. Faisala Husseiniho, Ph.D., ve věci

žalobce: **B.I.B.S., a. s.**, IČO 25534581
sídlem Lidická 960/81, 602 00 Brno

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

za účasti osoby
zúčastněné na řízení: **Smrčka a Kubálek v. o. s.**, insolvenční správce
sídlem Opatovická 159/17, 110 00 Praha 1

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 7. 2017, č. j. 30546/17/5300-22441-701848

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 11. 7. 2017, č. j. 30546/17/5300-22441-701848, **se ruší** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 3 000 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.
- III. Osoba zúčastněná na řízení **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a průběh správního řízení

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení v záhlaví citovaného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil platební výměry Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále též „správní orgán prvního stupně“ či „správce daně“) ze dne 8. 7. 2016, č. j. 3016681/16/3001-51523-712066, č. j. 3016853/16/3001-51523-712066, a č. j. 3016895/16/3001-51523-712066, ze dne 13. 7. 2016, č. j. 3245572/16/3001-51523-712066, a ze dne 14. 7. 2016, č. j. 14. 7. 2016, č. j. 3016765/16/3001-51523-712066, kterými správce daně vyměřil žalobci podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“); podle § 147 a § 139 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a podle zprávy o daňové kontrole ze dne 2. 6. 2016, daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období únor 2014 ve výši 106 707 Kč; za zdaňovací období březen 2014 ve výši 283 539 Kč; za zdaňovací duben 2014 ve výši 70 036 Kč; zdaňovací období květen 2014 ve výši 94 747 Kč; a za zdaňovací období červen 2014 ve výši 33 318 Kč.
2. Správcem daně totiž nebyly uznány žalobcem uplatněné nadměrné odpočty na DPH na vstupu v předmětných zdaňovacích obdobích, neboť dle názoru správce daně u žalobce vyvolávaly pochybnosti v souhrnných hlášeních uvedené dodávky zboží (materiálu s obsahem drahých kovů s ryzostí pod 333/1000, následně přetavených do ingotů slitin drahých kovů s ryzostí nad 999/1000) od dodavatele (společnosti Verttigo Investment s.r.o.), který dle správce daně byl součástí řetězce transakcí, vykazujícího znaky daňového podvodu, zejména proto, že dodavatel Verttigo Investment s.r.o., společnost ROYAL METALS GOLD s.r.o. (tedy subdodavatel žalobce), byl personálně propojen s odběratelem žalobce (společností GOLDENBURG EUROPA GBE, spol. s r.o.) prostřednictvím M. M., jednatele obou společností, přičemž u společnosti ROYAL METALS GOLD s.r.o. v době provádění daňové kontroly existovaly daňové nedoplatky. V případě uskutečněných obchodů Verttigo Investment s.r.o. s žalobcem, v nichž byl použit jiný subdodavatel (FROBON TRADE s.r.o.) a zboží bylo doručováno jinému dodavateli (BEDRA GmbH) pak správce daně za hlavní skutečnost svědčící o existenci daňového podvodu zkonstatoval, že jednatel Verttigo Investment s.r.o., K. J., poskytl z osobních prostředků společnosti FROBON TRADE s.r.o., která si v době vedení daňového řízení neplnila své daňové povinnosti, půjčku, jejímž poskytnutím měla společnost FROBON TRADE s.r.o. podmínit zahájení spolupráce se společností Verttigo Investment s.r.o. O této skutečnosti přitom měl žalobce vědět, neboť je personálně propojen se společností Verttigo Investment s.r.o. prostřednictvím svého zaměstnance, a to právě v osobě K. J. Žalobce tyto pochybnosti v rámci daňové kontroly neodstranil, a proto správce daně dospěl k závěru, že žalobce o záměru neodvést DPH na straně jeho dodavatele, resp. subdodavatelů věděl, resp. přinejmenším mohl vědět a přitom neučinil adekvátní opatření, která lze po něm rozumně požadovat, aby účasti na podvodném jednání předešel.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

2. Ve včas podané žalobě (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s. ř. s.“), splňující též ostatní podmínky řízení (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.), žalobce navrhuje krajskému soudu, aby rozhodnutí žalovaného zrušil.

3. Žalobce v první řadě uvádí, že za celé sledované období obchodoval pouze s jedním partnerem, kterým je společnost Verttigo Investment s.r.o., přičemž zpochybňuje závěr správce daně i žalovaného, že by věděl o existenci jakéhokoliv podvodného jednání, uskutečněného za účelem vylákat odpočet DPH, které se dle správce daně v obchodním řetězci, v němž byl zapojen žalobce a Verttigo Investment s.r.o., mělo uskutečnit. Personální propojení v podobě osoby K. J., který byl jednatelem společnosti Verttigo Investment s.r.o. a zároveň zaměstnancem žalobce, nemůže dle žalobce samo osobě doložit, že by nutně musel vědět o existenci daňového podvodu. Tento zaměstnanec mohl mít maximálně povědomí o plnění platebních povinností společnosti Verttigo Investment s.r.o., která však i dle žalovaného své povinnosti vůči správci daně řádně plnila.
4. Dle žalobce navíc, i kdyby byl součástí řetězové obchodní transakce, která vykazuje znaky nestandardního obchodu, nemůže být žalobci upřeno právo na odpočet na DPH na základě zjednodušené konstrukce. Správce daně je povinen prokázat, že žalobce věděl nebo mohl vědět o svém zapojení do řetězce, zatíženého podvodným jednáním. Osoba povinná k dani má totiž právo na odpočet, pokud lze mezi zakoupeným zbožím a poskytnutým plněním identifikovat přímou a bezprostřední vazbu, přičemž nemůže být dotčen skutečností, že někde v řetězci nebyla odvedena daň. Žalovaný sice konstatoval, že Verttigo Investment s.r.o., se kterou žalobce spolupracoval, vykazuje znaky pouze formálně existující právnické osoby, avšak tato společnost existuje již od roku 2001, přičemž předmět podnikání, jehož se nyní projednává věc týká, má v obchodním rejstříku zapsán již od roku 2011. Verttigo Investment s.r.o. nevykazuje žádné podezřelé znaky, řádně podniká, příslušnou daň řádně odvedla a není předmětem zájmu orgánů finanční správy ani není evidována jako nespolehlivý plátc. Dodavatele společnosti Verttigo Investment s.r.o. žalobce nezná, jinak by, dle žalobce logicky, nakupoval slitiny přímo od těchto dodavatelů a levněji. Transakce mezi žalobcem a Verttigo Investment s.r.o. neprobíhaly za nelogických ani nestandardních podmínek, naopak tato podnikatelská činnost byla pro žalobce velmi výnosnou a umožňovala mu podstatně zlepšit materiální podmínky pro výkon jeho hlavní činnosti.
5. Závěrem žalobce uvádí, že v napadeném rozhodnutí se u určitých právnických osob uvádí, že nebylo možno zjistit, zda odvedly nebo neodvedly DPH. Tím žalovaný připouští, že daň mohla být odvedena, a že k žádnému pochybení, jež přičítá žalobci, vůbec nedošlo. Žalobce si nadto nedovede představit, že by informační a evidenční systémy finanční správy neumožňovaly zjistit, zda konkrétní osoba uhradila daň. Tímto tvrzením dle žalobce žalovaný deklaroval své závěry o neodvedení daně a vědomosti žalobce o této skutečnosti. Základní podmínkou, aby mohl plátcí být nepřiznán nárok na odpočet daně, je existence chybějící daně, kterou však žalovaný dle vlastního prohlášení není schopen zjistit.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

6. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvádí, že žalobce splnil formální i hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně, avšak i v těchto případech je možno odpočet na DPH nepřiznat, je-li odpočet uplatňován podvodným způsobem. Existence daňového podvodu byla žalovaným v napadeném rozhodnutí konstatována, když byla zjištěna existence chybějící daně i neobvyklých okolností, svědčících o daňovém podvodu. Žalovaný, resp. správce daně, následně provedli tzv. vědomostní test, na základě kterého určili, že žalobce

měl nebo mohl vědět o existenci daňového podvodu, přičemž žalovaný dospěl k závěru, že žalobce neučinil veškerá opatření, která lze od něj rozumně očekávat, aby účasti na daňovém podvodu předešel. Ve vztahu k neodvedení daně společnostmi, které se v řetězové obchodní transakci nacházely před společností Verttigo Investment s.r.o., žalovaný uvádí, že judikatura Soudního dvora EU chápe pojem neodvedení daně tak, že i v situaci, kdy daňový subjekt daň přiznal, resp. i uhradil, ale z důvodu jeho nekontaktnosti se výše uhrazené daně nepodařila ověřit, bude se jednat o neodvedenou daň.

7. K neobvyklosti celé transakce žalovaný připomíná, že v nyní projednávané věci jeden z jednatelů, jednajících jménem zainteresovaných společností (na předcházejících i následných člancích řetězce) zrealizoval prodej slitin, aby je s minimální časovou prodlevou znovu koupil poté, co byly zobchodovány žalobcem a Verttigo Investment s.r.o. Tvzení o výnosnosti tohoto druhu podnikání je dle žalovaného v napadeném rozhodnutí zpochybněno. Konečně žalovaný uvádí, že společnost Verttigo Investment s.r.o. neoznačil v napadeném rozhodnutí za formálně existující společnost, ale za subjekt, působící v řetězci čistě formálně za účelem legalizace plnění, znesnadnění šetření řetězce a zároveň vykazující nízkou daňovou povinnost.

IV. Posouzení věci soudem

8. Krajský soud, za splnění podmínek dle § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i rozhodnutí správního orgánu prvního stupně (správce daně), včetně řízení předcházející jejich vydání, a dospěl k závěru, že žaloba je **důvodná** (§ 78 odst. 1 s. ř. s.).
9. Obsah žalobních námitek a tedy i podstatu nyní projednávané věci tvoří polemika žalobce se způsobem, jakým správce daně a posléze i žalovaný posoudili otázku oprávněnosti jím uplatňovaného nároku na odpočet DPH za předmětná zdaňovací období.
10. Podle § 72 zákona o DPH je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování plnění vymezených v tomto ustanovení. Podle § 64 odst. 1 zákona o DPH je zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, s výjimkou dodání zboží osobě, pro kterou pořízení zboží v jiném členském státě není předmětem daně. Pro přiznání nároku na odpočet daně je plátce povinen splnit rovněž formální podmínku, která spočívá v předložení daňového dokladu se zákonem stanovenými náležitostmi vyplývajících z § 73 odst. 1 zákona o DPH.
11. Při splnění těchto hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně je daňovému subjektu nárok na odpočet daně zpravidla přiznán, neboť nárok na odpočet daně ve smyslu čl. 167 a násl. Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice 2006/112“) je nedílnou součástí systému DPH a v principu nesmí být omezen. Výjimku z tohoto principu představují právě situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet DPH podvodně nebo zneužívajícím způsobem, jak dovodil Soudní dvůr EU ve své judikatuře (srov. např.

rozsudek ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech *Mahagében a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11).

12. Jak žalovaný přdestřel v odůvodnění napadeného rozhodnutí, problematikou podvodného jednání ve spojitosti s daňovými subjekty uplatňovanými nároky na odpočet DPH se ve své judikatuře mnohokrát zabýval i Nejvyšší správní soud (s inspirací v judikatuře Soudního dvora EU týkající se zneužití práva či karuselových podvodů na DPH - viz např. citované rozsudky ve věci *Optigen*; ve věci *Mahagében* nebo ve spojených věcech *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, C-439/04 a C-440/04). Cílem tzv. karuselového podvodu zpravidla není reálná ekonomická činnost, ale neuhrazení DPH na výstupu plátcem typu „missing trader“ (plátce, který daň na výstupu z titulu dodání zboží dalšímu plátcovi ve stejném státě nepřiznává v podaném daňovém přiznání k DPH, nebo jí přiznává, ale neplatí, popř. vůbec nepodává a stává se pro správce daně nekontaktní) a následované inkasem nadměrného odpočtu plátcem typu „broker“ (plátce, kterému vzniká nadměrný odpočet z titulu uplatněného odpočtu z přijatého zdanitelného plnění v daném členském státě a osvobozeného od plnění při dodání zboží do EU). Dalším subjektem, který je do řetězce zpravidla zařazován, je „buffer“, jehož úkolem v řetězci je navenek působit jako běžný obchodník a vytvořit tak zdání legality plnění zasaženého daňovým podvodem, tedy zastřít vazby mezi jednotlivými články řetězce (zejména mezi missing traderem a ostatními články řetězce), a znesnadnit či znemožnit tak odhalení daňového podvodu. „*Pojmem ...podvod na DPH...se v souladu s touto judikaturou označují 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 šesté směrnice, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Za takové situace je pak z hlediska posouzení nároku na odpočet daně rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty*“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 94/2009-156, dostupný na www.nssoud.cz).
13. Ve shodě s touto judikaturou proto krajský soud přistoupil k hodnocení, zda v daném případě žalovaný a správce daně prokázali existenci první podmínky, jež musí být splněna při odepření nároku daňového subjektu na odpočet DPH, tj. zda zjištěné skutečnosti nasvědčují tomu, že v posuzované obchodní transakci (řetězci) došlo k podvodnému jednání na DPH a tedy, že nedošlo k odvedení daně jedním z účastníků řetězce. Z dosavadního průběhu řízení lze totiž dovodit, že mezi stranami není sporu o tom, že jak obdržená, tak poskytnutá plnění ze strany žalobce skutečně proběhla. Spor však mezi stranami vyvolávají závěry správce daně, resp. žalovaného, vztahující se k možné vědomosti žalobce o jeho účasti v řetězové obchodní transakci, vykazující znaky podvodného jednání, učiněného za účelem vylákání odpočtu na DPH, čímž by došlo k porušení daňové neutrality. S touto námitkou žalobce je však dle krajského soudu imanentně spjata otázka přezkumu existence daňového podvodu, neboť pokud by bylo krajským soudem shledáno, že v nyní projednávané věci řetězec obchodních transakcí nenaplnil znaky podvodného jednání, podmínka vědomosti žalobce o účasti na daňovém podvodu by v takovém případě ztrácela na relevanci. Žalobce ostatně sám v žalobě popírá, že by na obchodních transakcích, jichž se zúčastnil, bylo cokoliv „neobvyklého či nelogického“.

14. Hlavním a základním znakem daňového podvodu, je jednání, jehož účelem je narušení daňové neutrality tím, že jeden subjekt v řetězci obchodních transakcí, čítajících alespoň dva články, nesplní svou daňovou povinnost tím, že neodvede příslušnou DPH na výstupu, zatímco další článek v tomto řetězci uplatní u správce daně odpočet na DPH vstupu. Povinností správních orgánů přitom není prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, jak ovšem zdůraznil i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, „*povinností správce daně je specifikovat, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval*“, neboť „*samotné neodvedení daně, které žalovaný vzal za podvodné jednání, podvodem ve smyslu judikatury SDEU není*.“ (obdobně srov. např. ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Afs 37/2012-50). Této povinnosti žalovaný, ani správce daně v nyní projednávaném případě dle krajského soudu nedostáli, neboť neprokázali dostatečným způsobem samotnou existenci daňového podvodu a v jakých skutkových okolnostech měl daňový podvod spočívat.
15. Z obsahu správního spisu vyplývá, že žalobce uzavřel dne 1. 1. 2014 kupní smlouvu se společností Verttigo Investment s.r.o., jejímž předmětem byla „*úprava podmínek při prodeji slitku z drahých kovů s obsahem Au, Ag, Pt, případně dalších*“. Na základě této kupní smlouvy žalobce uskutečnil se společností Verttigo Investment s.r.o. v únoru 2014 pět zdanitelných plnění, za něž v daňovém přiznání požadoval odpočet DPH na vstupu ve výši 2 639 497,57 Kč, v březnu 2014 šest zdanitelných plnění, za něž v daňovém přiznání požadoval odpočet DPH na vstupu ve výši 1 572 484,44 Kč, v dubnu 2014 pět zdanitelných plnění, za něž v daňovém přiznání požadoval odpočet DPH na vstupu ve výši 1 027 863,20 Kč, v květnu 2014 čtyři zdanitelná plnění, za něž v daňovém přiznání požadoval odpočet DPH na vstupu ve výši 1 531 961,67 Kč a v červnu 2014 dvě zdanitelná plnění, za něž v daňovém přiznání požadoval odpočet DPH na vstupu ve výši 1 032 324,30 Kč. V únoru a březnu 2014 pak podle správního spisu řetězec obchodních transakcí, který se správcem daně podařilo rozkrýt, čítal čtyři subjekty, a to konkrétně (v pořadí od dodavatele k odběrateli) společnosti FROBON TRADE s.r.o. → Verttigo Investment s.r.o. → žalobce → Bedra GmbH. V dubnu 2014 pak došlo ke změně dodavatele společnosti Verttigo Investment s.r.o. z FROBON TRADE s.r.o. na ROYAL METALS GOLD s.r.o., která materiál s obsahem drahých kovů zajišťovala skrze další subdodavatele, společnost Zlatá odměna s.r.o., již zmiňovanou FROBON TRADE s.r.o. a Gladit s.r.o. V tomto měsíci také došlo ke změně odběratele žalobce z Bedra GmbH na GOLDENBURG EUROPA GBE, spol. s r.o. V květnu 2014 pak odebírala společnost Verttigo Investment s.r.o. slitky s obsahem drahých kovů jak od FROBON TRADE s.r.o., tak od ROYAL METALS GOLD s.r.o., která dále odebírala tyto slitky od společnosti Zlatá odměna s.r.o., přičemž odběratel žalobce z dubna 2014 zůstal nezměněn (GOLDENBURG EUROPA GBE, spol. s r.o.) a v červnu 2014 odebírala společnost Verttigo Investment s.r.o. slitiny s obsahem drahých kovů opět od společnosti ROYAL METALS GOLD s.r.o., jejímž subdodavatelem byla společnost HAVENROCK s.r.o., přičemž odběratel žalobce opět zůstal nezměněn oproti předchozím dvěma měsícům.
16. Ze správního spisu také plyne, že žalobce uzavřel dne 1. 4. 2014 rámcovou smlouvu o dílo se společností GOLDENBURG EUROPA GBE, spol. s r.o., jejímž předmětem bylo přepracování věci s obsahem drahých kovů pro žalobce a následné uložení přepracované věci na tzv. metalové konto u této společnosti, jímž se rozumí fyzický deposit přepracované věci ve skladu s následnou možností dispozice s přepracovanou věcí třemi

způsoby, a sice fyzickým odběrem, prodejem či převedením na metalové konto jiné osoby. Žalobce s obsahem metalového konta nakládal vždy tak, že jeho obsah prodal, přičemž kupujícím tohoto obsahu se vždy stala přímo společnost GOLDENBURG EUROPA GBE, spol. s r.o., která drahé kovy kupovala od žalobce v režimu přenesení daňové povinnosti ve smyslu § 92b zákona o DPH. Ze správního spisu je také zřejmé, že obchody mezi žalobcem a společností Verttigo Investment s.r.o. probíhaly tak, že Verttigo Investment s.r.o. vždy zajistila pro sebe dodavatele a pro žalobce odběratele, přičemž slitky s obsahem drahých kovů byly převáženy až na výjimky přímo od dodavatele Verttigo Investment s.r.o. k odběrateli žalobce, a tudíž až na výjimky nikdy nebyly fyzicky k dispozici v prostorách žalobce či Verttigo Investment s.r.o. Slitky s obsahem drahých kovů, včetně deklarace obsahu čistých drahých kovů v těchto sliticích, pak byly žalobci od společnosti Verttigo Investment s.r.o. předávány spolu s předávacím protokolem. Důvodem pro tento typ obchodování měla být skutečnost, že společnost Verttigo Investment s.r.o. byla schopna obstarat dodavatele i odběratele drahých kovů, avšak sama neměla prostředky k jejich nákupu, pročež využila žalobce jako investora.

17. V rámci daňové kontroly následně správce daně dospěl k závěru, že společnost FROBON TRADE s.r.o. za zdaňovací období únor, březen a duben 2014 neuhradila své daňové povinnosti, u společnosti ROYAL METALS GOLD s.r.o. byl místně příslušným správcem daně evidován nedoplatek na DPH ve výši 42 102 Kč, společnosti HAVENROCK s.r.o. byla již v březnu 2014 zrušena registrace k DPH a společnosti Zlatá odměna s.r.o. a Gladit s.r.o. nepřiznaly zdanitelná plnění poskytnutá v rámci řetězce obchodních transakcí, v němž se nacházel i žalobce, ze kterých měly odvést DPH na výstupu. Nadto byly tyto společnosti nekontaktní a neplnily si své daňové povinnosti. Na základě těchto skutečností správce daně shledal, že v předmětném řetězci transakcí se nachází neodvedená daň.
18. Pokud jde o existenci neobvyklých okolností, svědčících o daňovém podvodu, tyto spatřovali správce daně i žalovaný zejména ve skutečnosti, že K. J., zaměstnanec žalobce, byl v době obchodní spolupráce s Verttigo Investment s.r.o. zároveň jednatelem tohoto obchodního partnera žalobce, přičemž spolu s druhým jednatelem Verttigo Investment s.r.o., J. P., byli dne 3. 2. 2014 zapsáni jako jediní společníci ve Verttigo Investment s.r.o. Další podezřelou okolností byla dle žalovaného skutečnost, že K. J. poskytl v roce 2013 z osobních zdrojů půjčku společnosti FROBON TRADE s.r.o., se kterou byl tudíž dle žalovaného také zjevně propojen. Za další podezřelou okolnost shledal žalovaný personální propojení společností ROYAL METALS GOLD s.r.o., GOLDENBURG EUROPA GBE, spol. s r.o. a Zlatá odměna s.r.o., v nichž jako jednatel vystupoval M. M., který tedy působil jako jednatel ve společnostech, které se nacházely v pozici jak subdodavatele, tak odběratele žalobce. Podezřelým žalovaný shledal taktéž skutečnost, že FROBON TRADE s.r.o., ani Verttigo Investment s.r.o. nemají žádné zaměstnance, sklady, kanceláře ani majetek a jejich sídla jsou pouze administrativní, nebo že k nákupu a prodeji slitin docházelo zpravidla ve stejný den, přičemž přes Verttigo Investment s.r.o. a žalobce procházela dodávka slitin pouze formálně. Žalovaný spatřoval další umocnění nestandardnosti celého obchodního případu také v tom, že žalobce neznal přesnou hodnotu obsahu drahých kovů ve slitinách, ačkoliv fakturovanou částku v některých případech uhradil ve stejný den, kdy společnost Verttigo Investment s.r.o. fakturu vystavila. Žalovaný dále poukázal na skutečnost, že slitiny s obsahem drahých kovů

žalobce kupoval v podobně ingotů, přičemž ryzost těchto ingotů byla vždy stanovena za celou dodávku, a to vždy s rozsahu pod 333/1000. Žalobce tedy neověřoval, zda některý z ingotů nedosahuje vyšší ryzosti, což by znamenalo jejich nákup v režimu přenesení daňové povinnosti.

19. Krajský soud za účelem přezkumu rozdělil řetězce obchodních transakcí za jednotlivá zdaňovací období, v nichž se nacházel žalobce, na dvě části, a sice na část, v níž vystupovala jako odběratel žalobce společnost Bedra GmbH (dále jen „první řetězec“) a na část, v níž vystupovala jako odběratel žalobce společnost GOLDENBURG EUROPA GBE, spol. s r.o. (dále jen „druhý řetězec“).
20. V prvním řetězci krajský soud neshledal existenci podvodného jednání, jehož účelem by bylo vylákání odpočtu na DPH, neboť ze správního spisu nevyplývá jakákoliv souvislost mezi existencí neuhrazené daně a nárokem na odpočet DPH ze strany žalobce. V tomto konkrétním řetězci byla konečným odběratelem žalobce společnost Bedra GmbH se sídlem v Německu, která je tudíž daňovým subjektem se sídlem v jiném členském státu, a proto toto zdanitelné plnění žalobce bylo osvobozeno od DPH s nárokem na odpočet daně ve smyslu § 64 zákona o DPH. V tomto případě tedy žalobci nevznikla povinnost uhradit DPH na výstupu, což znamená, že k narušení daňové neutrality, které by ospravedlnilo možnost nepřiznání nároku na odpočet DPH žalobci, muselo dojít u některého z předcházejících článků prvního řetězce. O tom, že Verttigo Investment s.r.o. řádně plnila v průběhu existence prvního řetězce své daňové povinnosti, není mezi žalovaným a žalobcem sporu, proto krajský soud shledává, že jednáním této společnosti k narušení daňové neutrality dojít nemohlo.
21. Pokud se jedná o společnost FROBON TRADE s.r.o., u této společnosti sice správce daně zkonstatoval, že si neplní své daňové povinnosti, avšak také uvedl, že při obratech této společnosti jsou její daňové povinnosti minimální. Jestliže žalobce v rámci prvního řetězce uplatňoval nárok na odpočet DPH ve výši 4 211 982,01 Kč (za zdaňovací období únor a březen 2014), přičemž správce daně konstatoval, že Verttigo Investment s.r.o. nemá žádné daňové nedoplatky a společnost FROBON TRADE s.r.o. má nedoplatky na svých „minimálních“ daňových povinnostech, nemohlo v tomto řetězci dojít k podvodnému jednání za účelem vylákání odpočtu na DPH, neboť krajskému soudu není vůbec zjevné, kde mělo k onomu prvnímu kroku směřujícím k vylákání odpočtu na DPH, tedy k neuhrazení DPH na výstupu, vůbec dojít. Ostatně již samotné konstatování porušení daňové neutrality a hodnocení daňových povinností společnosti FROBON TRADE s.r.o. vzbuzuje pochybnosti, neboť ze správcem daně použitého hodnocení „minimálních daňových povinností“ a nedoplatek k nim se vztahujících lze stěží dovodit, v jakém rozsahu mohlo k narušení daňové neutrality vůbec dojít. Dle krajského soudu tak lze pouze odhadovat, zda k takovému jednání vůbec došlo, příp. u jakého ze subjektů ve správcem daně popsaného řetězce. Stejně tak lze pouze odhadovat, zda „minimální“ daňové povinnosti, které si neplnila společnost FROBON TRADE s.r.o. představovaly částku v řádech milionů či jednotek tisíců korun. Pro přistoupení na kterýkoliv z těchto závěrů totiž správní spis neobsahuje dostatečné podklady, stejně jako dle krajského soudu neobsahuje dostatečné podklady pro konstatování toho, že v prvním řetězci došlo k podvodnému jednání za účelem vylákání odpočtu na DPH.

22. V případě druhého řetězce byla konečným odběratelem žalobce společnost GOLDENBURG EUROPA GBE, spol. s r.o. K tomu krajský soud považuje za důležité uvést, že prodej drahých kovů (zejména zlata) společnosti GOLDENBURG EUROPA GBE, spol. s r.o., probíhal tak, že této společnosti byly na základě smlouvy o dílo předány slitky s obsahem drahých kovů, ze kterých následně společnost GOLDENBURG EUROPA GBE, spol. s r.o. extrahovala obsah zlatých kovů a vytvářela z nich zlato o ryzosti 999/1000, které následně ukládala na metalové konto žalobce. Ten pak rozhodl o prodeji zlata z metalového konta, přičemž odběratelem tohoto zlata měla být vždy společnost GOLDENBURG EUROPA GBE, spol. s r.o. Vzhledem k ryzosti, s jakou bylo zlato žalobcem z metalového konta prodáváno, pak prodej probíhal v režimu povinného přenesení daňové povinnosti ve smyslu § 92b zákona o DPH. V případě uskutečňování těchto zdanitelných plnění tak žalobci vznikl nárok na odpočet DPH, zaplacené na vstupu, aniž by zde hrozilo narušení daňové neutrality tím, že by nesplnil povinnost zaplatit DPH na výstupu, neboť jej tato povinnost netížila.
23. Krajský soud následně přistoupil k identifikaci subjektu, u něhož by mohla být konstatována existence chybějící daně, a dospěl k závěru, že tímto subjektem není GOLDENBURG EUROPA GBE, spol. s r.o., žalobce, Verttigo Investment s.r.o., FROBON TRADE s.r.o. ani ROYAL METALS GOLD s.r.o. Konstatování tohoto závěru u společnosti GOLDENBURG EUROPA GBE, spol. s r.o., vylučuje skutečnost, že vůbec nebyla součástí zprávy o daňové kontrole, a ani ve správním spise se k tomu žádné podklady nenacházejí. U žalobce ani u společnosti Verttigo Investment s.r.o. není mezi žalobcem a žalovaným sporu o tom, že si tyto společnosti řádně splnily své daňové povinnosti. K existenci chybějící daně u společnosti FROBON TRADE s.r.o. se krajský soud vyjádřil již v souvislosti s prvním řetězcem, a tyto závěry jsou plně aplikovatelné i na řetězec druhý. Žalobce totiž za zdaňovací období duben, květen a červen 2014 uplatňoval nárok na odpočet DPH za zdanitelná plnění, poskytnutá společností Verttigo Investment s.r.o., ve výši 3 592 149,17 Kč. Jestliže bylo správcem daně deklarováno, že společnost FROBON TRADE s.r.o. si neplnila své „minimální“ daňové povinnosti, nemohla existence chybějící daně vzniknout u této společnosti, neboť zjevně tato společnost mohla narušit daňovou neutralitu toliko v „minimální“ výši, v jejímž důsledku ani nemohlo dojít k daňovému podvodu v řádech milionů Kč. Stejnou optikou krajský soud nahlíží i na správcem daně deklarovanou existenci chybějící daně v podobě nedoplatku na DPH ze strany společnosti ROYAL METALS GOLD s.r.o. Ta totiž měla dle správního spisu nedostát své povinnosti uhradit DPH toliko ve výši 42 102 Kč. Dle krajského soudu je tudíž zjevné, že pokud žalobce uplatňuje v druhém řetězci nárok na odpočet DPH ve výši 3 592 149,17 Kč, přičemž nedoplatek na dani předchozího daňového subjektu, který je navíc kontaktní, čítá méně než 1,5 % tohoto uplatňovaného nároku na odpočet DPH, nemohlo ze strany společnosti ROYAL METALS GOLD s.r.o. dojít k neuhrazení daně za účelem jejího pozdějšího odpočtu ze strany žalobce, čímž by došlo k narušení daňové neutrality. Nadto vzhledem ke kontaktnosti ROYAL METALS GOLD s.r.o. mohl správce daně vymáhat daňové povinnosti přímo po této společnosti, namísto přičítání neplnění daňové povinnosti ze strany ROYAL METALS GOLD s.r.o. k tíži žalobce.
24. Za těchto okolností je krajský soud nucen konstatovat, že i kdyby došlo k identifikaci existence chybějící daně u subdodavatelů žalobce, společností Zlatá odměna s.r.o., Gladit s.r.o. a HAVENROCK s.r.o., neznamenalo by to bez dalšího existenci daňového podvodu

v předmětném řetězci obchodních transakcí. Nejvyšší správní soud totiž ve své judikatuře zastává názor, že pouhá existence neodvedené daně není dostatečná pro konstatování podvodného jednání. Kupříkladu v rozsudku ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, Nejvyšší správní soud konstatoval, že „z uvedeného je zjevné toliko to, že jmenovaná společnost neodvedla za výše uvedená období daň. Nicméně to samo o sobě nevypovídá o tom, že se jedná o daňový podvod, ale ani o tom, že existuje jakákoli spojitost mezi touto společností a stěžovatelem a o tom, že stěžovatel měl a mohl vědět, že byl zapojen do obchodního řetězce zatíženého (na samém jeho počátku) podvodem na DPH. Je povinností správce daně specifikovat, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (to ostatně tvrdí i samotný žalovaný). Samotné neodvedení daně, které žalovaný vzal za podvodné jednání, podvodem ve smyslu judikatury SDEU není. Nelze pomíjet ani to, že v rámci daňového řízení existují legitimní nástroje, které správce daně může, resp. musí využít k zabezpečení splnění dlužné daňové povinnosti především ve vztahu ke skutečnému daňovému dlužníkovi.“ Krajský soud přitom neshledal, že by i při existenci chybějící daně vykazoval nyní projednávaný obchodní případ okolnosti, za nichž by bylo možno konstatovat existenci daňového podvodu.

25. Správci daně se v daňovém řízení podařilo prokázat existenci dvou personálních propojení mezi jednotlivými společnostmi v řetězci obchodních transakcí. První z těchto propojení spočívá v osobě K. J., jednatele společnosti Verttigo Investment s.r.o. a taktéž zaměstnance žalobce, který byl pověřen zhodnocením volných prostředků žalobce. Druhé z propojení spočívá v osobě M. M., coby jednatele společností Zlatá odměna s.r.o., ROYAL METALS GOLD s.r.o. a GOLDENBURG EUROPA GBE, spol. s r.o. Pokud jde o společnosti, personálně propojené M. M., k tomu krajský soud uvádí, že i kdyby společnost Zlatá odměna s.r.o. daň neodvedla, tak společnost ROYAL METALS GOLD s.r.o. si své povinnosti vůči správci daně neplnila pouze v minimálním rozsahu (42 102 Kč), a společnost, u níž by skutečně mohlo dojít k vylákání odpočtu na DPH, neboť se nachází na konci správcem daně identifikovaného řetězce, tedy GOLDENBURG EUROPA GBE, spol. s r.o., se obohatit v rámci tohoto řetězce nemohla, neboť obdržela od žalobce zdanitelné plnění (zlato o ryzosti nad 333/1000) v režimu přenesení daňové povinnosti dle § 92b zákona o DPH, a povinnost uhradit DPH tudíž tížila jí, nikoliv žalobce. Nárok na odpočet DPH by tak společnosti GOLDENBURG EUROPA GBE, spol. s r.o. vznikl až následným prodejem zlata taktéž v režimu přenesení daňové povinnosti dle § 92b zákona o DPH, kde by však již v zájmu zachování daňové neutrality tížila povinnost uhradit DPH další daňový subjekt, když ostatně právě za účelem zamezení daňových podvodů s určitými druhy zboží byl režim přenesení daňové povinnosti zaveden do českého právního řádu, jak poukazuje i žalovaný. Toto personální propojení tak dle krajského soudu samo o sobě nezakládá takové okolnosti, za kterých by bylo možno konstatovat existenci podvodného obchodního řetězce za účelem vylákání odpočtu DPH.
26. Ke shodnému závěru krajský soud dospěl i při hodnocení způsobu, jakým v předmětném řetězci docházelo k obchodování ze strany Verttigo Investment s.r.o. a žalobce. K otázce personálního propojení žalobce a Verttigo Investment s.r.o. krajský soud uvádí, že ze způsobu ustanovení jednatelů a společníků Verttigo Investment s.r.o. lze spíše nabýt dojmu, že K. J. se stal společníkem a jednatelem této společnosti čistě za účelem osobního obohacení v podobě podílu ze zisku společnosti Verttigo Investment s.r.o. přeprodejem slitin s obsahem drahých kovů od dodavatelů Verttigo Investment s.r.o. žalobci. Tento postup, ostatně stejně jako postup, kdy k přeprodeji slitin s obsahem drahých kovů dochází

tím způsobem, že tyto slitiny jsou fyzicky doručeny od Verttigo Investment s.r.o. k odběrateli žalobce však krajský soud neshledává podezřelým či nelogickým, a to tím spíše pokud žalobce i společnost Verttigo Investment s.r.o. řádně plnili své daňové povinnosti. Naopak tento postup se dle krajského soudu jeví souladným se závěry správce daně, resp. žalovaného, že společnost Verttigo Investment s.r.o. nedisponuje žádnými sklady ani majetkem, neboť je zjevné, že ze strany společnosti Verttigo Investment s.r.o. k naskladnění slitin s obsahem drahých kovů nikdy nedošlo, jelikož zakoupené zboží bylo v tentýž den, kdy došlo k jeho koupi, ihned prodáno, resp. v případě předávek slitin společnosti GOLDENBURG EUROPA GBE, spol. s r.o., předáno k dalšímu zpracování. Přidanou hodnotou Verttigo Investment s.r.o. v nyní projednávané věci dle krajského soudu tvořila znalost dodavatelů materiálu s obsahem drahých kovů, přičemž nedostatek financí k nákupu tohoto materiálu byl zhojen spoluprací s žalobcem, jehož přidanou hodnotou byly právě finanční prostředky k nákupu tohoto materiálu.

27. Stejně tak krajský soud neshledává podezřelou skutečnost, že žalobce neznal při koupi slitin přesný obsah drahých kovů v těchto slitinách, přičemž k analýze obsahu drahých kovů docházelo vždy až u konečného odběratele žalobce. K tomu krajský soud nejprve upřesňuje, že není pravdou, že by žalobce obsah drahých kovů neznal, neboť každá dodávka materiálu s obsahem drahých kovů měla být dle čl. II odst. 9 kupní smlouvy ze dne 1. 1. 2014, uzavřené mezi žalobcem a Verttigo Investment s.r.o. vybavena odpovídajícími doklady, na nichž měla být uvedena mj. také ACG čistota, což odpovídá i tvrzením žalobce a Verttigo Investment s.r.o. v daňovém řízení. Dle čl. II odst. 11 této kupní smlouvy pak v případě, kdy na základě analýzy byl zjištěn rozdíl skutečného množství drahých kovů od množství, uvedeného v dodacích listech, měl žalobce nárok na vyrovnání ceny v souladu se zjištěným skutečným množstvím. Pokud tedy žalobce hradil své finanční závazky vůči Verttigo Investment s.r.o. předtím, než došlo k analýze skutečného obsahu drahých kovů ve slitinách, které byly předmětem obchodního vztahu mezi těmito dvěma společnostmi, nejedná se o podezřelou okolnost, neboť v případě zjištění rozdílného množství drahých kovů ve slitinách měl žalobce nárok na vyrovnání zaplacené kupní ceny, a to odpovídajícím způsobem. Navíc tento postup by mohl být zdůvodněn i skutečností, že Verttigo Investment s.r.o. nebyla v řetězci obchodních transakcí zprostředkovatelem nákupu materiálu s obsahem drahých kovů pro žalobce, nýbrž byla sama kupujícím, přeprodávajícím následně materiál žalobci, a která proto sama měla finanční závazky vůči jejím dodavatelům, které hradila z finančních prostředků, obdržených za prodej materiálu s obsahem drahých kovů žalobci.
28. Takové ujednání ostatně není podezřelým či nelogickým ani v rovině soukromoprávní, neboť dle § 2104 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů, sice kupující „*věc podle možnosti prohlédne co nejdříve po přechodu nebezpečí škody na věc a přesvědčí se o jejích vlastnostech a množství*“, avšak dle § 2105 odst. 2 občanského zákoníku „*je-li věc během přepravy směřována do jiného místa určení, anebo kupujícím dále odeslána, aniž měl možnost věc prohlédnout, a prodávající v době uzavření smlouvy věděl nebo musel vědět o možnosti takové změny místa určení nebo takového dalšího odeslání, může kupující prohlídku odložit do doby, kdy je věc dopravena do nového místa určení*.“ Je tedy zjevné, že pokud slitky s obsahem drahých kovů směřovaly rovnou ke konečným odběratelům žalobce, aniž by žalobce provedl analýzu obsahu drahých kovů v těchto slitinách sám, nýbrž tuto analýzu provedli právě koneční odběratelé, nemůže být tento postup nelogický

či podezřelý, když možnost takového postupu je i soukromoprávními normami předpokládána.

29. Krajský soud v této souvislosti poukazuje i na již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 60/2017-60, dle kterého „[p]okud stěžovatel předestře své verze podložené relevantními skutečnostmi o tom, že obchodní transakce či některé její části byly v rámci jeho běžné obchodní praxe standardní, je naopak na správci daně, aby přesvědčivě odůvodnil, že se o běžnou obchodní praxi nejednalo a na základě čeho tak usuzuje. Z odůvodnění rozhodnutí žalovaného v převážné míře lze seznat, že je zarážející, nelogické, je nutno se pozastavit, není obvyklé či je s podivem. Správce daně si zcela jistě může učinit názor na průběh obchodní transakce, její logistiku, jakož např. i na odbornost osob či praktičnost a účelnost školení obsluhy apod., nicméně pokud stěžovatel argumentuje, a to obzvláště v oblasti odborně náročné a technicky složité, běžnou obchodní praxí v dané oblasti, nemůže žalovaný, coby laik, bez dostatečně odůvodněného tvrzení a vypořádání se s vyjádřeními a vysvětleními stěžovatele, která dle zdejšího soudu nejsou nikterak nemyslitelná, absurdní a mimo realitu, učinit pouze na základě svých domněnek závěr vedoucí k vědomosti stěžovatele o zapojení v podvodném řetězci s cílem vylákání daňového odpočtu, resp. neodvedení daně.“
30. Prizmatem výše uvedeného krajský soud nahlédl na odůvodnění údajné nestandardnosti obchodních transakcí mezi žalobcem a Vertigo Investment s.r.o., a konstatuje, že v daném případě nejsou tvrzení žalobce nikterak nemyslitelná, absurdní a mimo realitu, aby žalovaný mohl učinit závěr o zapojení žalobce v podvodném řetězci s cílem vylákání daňového odpočtu, resp. neodvedení daně, neboť žalovaný nestandardnost žalobcem tvrzené obchodní praxe v průběhu správního řízení neprokázal. Jak vyplývá i z obsahu zprávy o daňové kontrole ze dne 2. 6. 2016, v níž správce daně konstatuje, že „[n]árok na odpočet daně z tuzemských plnění nelze přiznat za situace, kdy daň v řetězci, jehož je daňový subjekt účastníkem, nebyla přiznána a zaplacená a daňový subjekt o této okolnosti věděl nebo vědět mohl.“, správce daně se v daňovém řízení dle krajského soudu spokojil toliko s konstatováním existence chybějící daně u některého ze subdodavatelů žalobce, aniž by prokázal, že jsou okolnosti vzniku řetězce obchodních transakcí, do něhož byl zapojen i žalobce, ve svém celku dostatečně vypovídající o existenci daňového podvodu v první řadě, což ostatně odpovídá i závěrům krajského soudu, uvedeným výše. Namísto toho správce daně přistoupil rovnou k uvádění okolností, na základě kterých žalobce měl či mohl vědět o existenci daňového podvodu, jehož existenci a v jakých skutkových okolnostech měl spočívat se ovšem správci daně, ani žalovanému, jak již bylo výše uvedeno, nepodařilo dostatečným způsobem prokázat.

V. Závěr a náklady řízení

31. Krajský soud proto s ohledem na výše uvedené rozhodnutí žalovaného zrušil, a to z toho důvodu, že skutkový stav, který vzal správní orgán za základ napadeného rozhodnutí, nemá oporu ve spisovém materiálu [§ 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s.], a současně věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem soudu [§ 78 odst. 5 s. ř. s.] a bude tedy na něm, aby zajistil nápravu shora vytčených vad.
32. O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.

33. Žalobce dosáhl v řízení o žalobě plného úspěchu, a proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Ze soudního spisu vyplývá, že žalobci vznikly náklady toliko za zaplacený soudní poplatek, proto mu byla přiznána náhrada nákladů řízení vůči žalovanému ve výši 3 000 Kč. K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou lhůtu

Poučení:

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

Brno 30. září 2019

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu