



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Jana Čížka a soudců Mgr. Ing. Lenky Bursíkové a Mgr. Věry Pazderové, LL.M., M.A., ve věci

žalobkyně: **VITARO, spol. s r. o.**, IČO: 64582451  
sídlem Poděbradská 1091, Sadská  
zastoupena daňovým poradcem Ing. Alešem Pekárkem  
sídlem Sokolovská 270/201, Praha 9

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 12. 2019, č. j. 51579/19/5300-21445-709739,

**takto:**

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

**Odůvodnění:**

**Vymezení věci**

1. Finanční úřad pro Středočeský kraj doměřil žalobkyni pěti dodatečnými platebními výměry ze dne 7. 1. 2019 daň z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období listopadu 2014 až března 2015 v celkové výši 113 996 084 Kč a současně jí stanovil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 22 799 214 Kč. Finanční úřad žalobkyni odepřel nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění (pořízení drahých kovů od společnosti

IMPROFEX CZ s.r.o.), neboť byla zasažena podvodem na DPH.

2. Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) zamítl žalobkynina odvolání a dodatečné platební výměry potvrdil.
3. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), domáhá zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení.

### Obsah žaloby

4. Žalobkyně namítá, že žalovaný neunesl důkazní břemeno. Žalovaný odmítl systematický procesní postup při zjišťování existence daňového podvodu, sloučil všechny tři otázky do jediné, což mu umožnilo ignorovat příčinnou souvislost dílčích otázek a dojít k závěru, že k nějakému podvodnému narušení neutrality došlo, jen ho nelze prokázat v jeho jednotlivostech. Ze zprávy o daňové kontrole i napadeného rozhodnutí plyne, že správní orgány si byly vědomy povinnosti prokázat chybějící daň, aniž by věděly, jakou objektivní skutečnost tento pojem označuje. Prokázání chybějící daně logicky musí obsahovat identifikaci dvou osob povinných k dani – jedné, která měla daň odvést a neodvedla, a druhé, která si tuto daň odečetla. Právě k identifikaci první osoby směřoval žalobkynin poukaz na rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 – 60, č. 3705/2018 Sb. NSS (věc *Vyrtych*) v odvolání. S těmito požadavky nejsou v rozporu rozsudky zmíněné žalovaným na s. 38, které jsou skutkově podobné s posuzovanou věcí pouze z hlediska existence nekontaktního subjektu. Rezignace na identifikaci chybějící daně nevyhnutelně vede k důkazní nouzi ohledně prokázání, které transakce jsou zasaženy podvodem. Spis obsahuje schémata dvanácti obchodních řetězců, přičemž žalobkyně měla být součástí čtyř z nich. Liší se podmínky transakcí mezi jednotlivými subjekty, které správce daně považuje za součást jednoho řetězce. Zjištěné nestandardnosti (kontrola, převážení a analýza, místo předání, způsob úhrady, absence pojištění), z nichž správní orgány usuzují na podvodné jednání u dodavatelů společnosti A.J. Company & Trade s.r.o. (dále jen „A.J. Company“) a které případně zasahují i její přímé odběratele, se v obchodních transakcích uskutečněných žalobkyní nevyskytují.
5. Žalovaný věrohodným způsobem nevysvětlil, proč identifikoval právě dané obchodní řetězce. Neprokázal, proč podvodem zasažené transakce nekončí u společnosti A.J. Company, kterou sám označuje za „křížovatku“, či u společnosti IMPROFEX CZ s.r.o. (dále jen „Improfex“), která za zboží platila zápočtem, a proč končí u společnosti SAFINA, a.s. (dále jen „Safina“) a nezasahují další subjekty, kterým Safina drahé kovy dodávala. Žalovaný neprokázal zasažení transakcí žalobkyně údajným podvodným jednáním subdodavatelů jejího přímého dodavatele.
6. K vědomostnímu testu žalobkyně namítá, že určení ceny, informace o dodavateli, obchodní zvyklosti obecně či v konkrétním odvětví jsou objektivní skutečnosti existující nezávisle na subjektivním hodnocení žalobkyně. K úvahám ohledně nestandardní ceny zboží žalobkyně uvádí, že žalovaný nepředložil jiný důkaz o ceně, než informaci dožádaného výrobce o prodeji zboží dceřině obchodní společnosti. Domněnka, že by tato cena měla odpovídat tržní ceně, není důkazem, že cena v úrovni fix LBMA (*London Bullion Market Association – Londýnský trh s drahými kovy*, pozn. soudu), za kterou Ag granulát nakoupila společnost Umicore AG & Co. KG od Umicore NV, je nákupní nebo prodejní cenou drahého kovu na trhu. Veřejně dostupné údaje této společnosti jednoznačně

prokazují, že výkupní cena kovu je obvykle stanovena srážkou z ceny LBMA, zatímco prodejní cena kovu je obvykle stanovena přírážkou nad cenu LBMA. Volatilita ceny a cenotvorba zjištěná z údajů obchodníků s investičními kovy je důkazem, že výkupní cena určená procentní srážkou z fix LBMA není neobvyklou ani ekonomicky nesmyslnou.

7. Ve vztahu k objektivní okolnosti spočívající v přeměně společnosti Improfex do ready-made společnosti v roce 2012 žalobkyně namítá, že údaje ve sbírce listin obchodního rejstříku vyvrací tvrzení, podle kterého je Improfex typovou ready-made společností, a současně prokazují její dlouhodobou schopnost realizovat obchody, o níž daňové orgány s ohledem na vykázanou daň z příjmů věděly. K sídle dodavatele na virtuální adrese žalobkyně konstatuje, že žádný právní předpis nestanoví povinnost plátce disponovat skutečným sídlem. V rozhodnutí žalovaného ani ve spisu není uvedeno, proč by adresa Improfex uvedená v obchodním rejstříku měla být virtuální adresou a jaké důkazy takový závěr prokazují. Názor žalovaného, že nezveřejnění účetních závěrek je jednoznačným signálem o nesolidnosti daňového subjektu a o možné rizikovosti pro jeho obchodní partnery, je v rozporu s realitou popsanou ve zprávě Nejvyššího kontrolního úřadu ze dne 11. 2. 2013, č. 12/01, která byla bez výhrad akceptována výborem Poslanecké sněmovny. Žalovaný naprosto nepochopil podstatu odvolací argumentace týkající se znalosti obchodních partnerů (dodavatele a odběratele žalobkyně). Pokud by byla tvrzení daňových orgánů pravdivá, nemělo by smysl zavádět zjednodušený režim třístranného obchodu, neboť při něm se také všechny tři subjekty zúčastněné na dodání zboží navzájem znají. Logikou správních orgánů se prostřední osoba vystavuje riziku, že dojde k navázání přímé spolupráce mezi dodavatelem a odběratelem. Vzájemná znalost dodavatelů a odběratelů je obvyklá. Žalovaný namísto důkazů o objektivních skutečnostech předestřel úvahy založené na domnělých zjištěních, nepodložených předpokladech, nasvědčujících indiciích, pravděpodobnostních úsudcích a teoretických představách o podnikání. S konkrétními odvolacími námitkami se nevypořádal. Napadené rozhodnutí je na samé hranici srozumitelnosti. Z textu až do s. 35 není zřejmé, zda jde o vypořádání odvolacích námitek, nebo nepodložené představy, jak by se měly chovat ekonomické subjekty.

### Vyjádření žalovaného

8. Žalovaný předně upozornil, že v rozsudku ze dne 28. 11. 2019, č. j. 10 Af 2/2016 – 97, Městský soud v Praze rozhodoval ve věci žalobkynina dodavatele Improfex. Jednalo se o stejný obchodní model, totožně probíhající obchodní transakce a převážně i stejné obchodní společnosti. Ve vyjádření k žalobě dále uvedl, že vypořádal námitky ohledně neunesení důkazního břemene. Žalovaný řádně identifikoval chybějící daň, a to u společností Easygoing group s.r.o. (dále jen „Easygoing“), Falzakapa s.r.o. (dále jen „Falzakapa“) – ty nepodaly přiznání k DPH a jsou nekontaktní, a rovněž u společností AF Consulting s.r.o. (dále jen „AF Consulting“), Diamond FIT s.r.o. (dále jen „Diamond Fit“) a Brood Chamber s.r.o. (dále jen „Brood Chamber“) – ty jsou nekontaktní. Chybějící daň byla zjištěna rovněž u společností Improfex, A.J. Company a MARSFIELD s.r.o. (dále jen „Marsfield“), kterým správce daně zvýšil daňovou povinnost a ta posléze nebyla uhrazena. Požadavek na identifikaci chybějící daně u dvou osob lze považovat za formální. Vždy existují dvě osoby – jedna daň přizná a odvede a další, která uplatní nárok na odpočet. Žalobkyně patrně zapomněla, že je to ona sama, kdo si v řetězci uplatnil nárok na odpočet (daň na vstupu odečetla). Daňové orgány postupovaly v daňovém řízení naprosto standardně ve třech krocích – identifikovaly chybějící daň, detekovaly podvodný obchodní řetězec, posoudily objektivní okolnosti a nakonec přijetí opatření k zabránění podvodu ze

strany žalobkyně.

9. Žalovaný nesouhlasí s námitkou, že by se nestandardnosti u dodavatelů společnosti A.J. Company nevyskytovaly u transakcí žalobkyně. Příkladem lze uvést absenci pojištění, jakékoli kontroly, převážení a analýzy ryzosti drahých kovů. Není nutné, aby všechny transakce v řetězci měly vždy totožné nestandardní znaky. Řetězec nekončí u společnosti A.J. Company, neboť i v dalších člancích řetězce (Improfex – žalobkyně – Safina) existují objektivní okolnosti, které svědčí o jejich zapojení do transakcí stížených podvodem na DPH. Žalovaný nemusí prokazovat souvislost podvodného jednání u jednotlivých článků v řetězci. Žalovaný důkazní břemeno unesl, neboť prokázal existenci objektivních okolností svědčících o zapojení žalobkyně do transakcí zatížených podvodem na DPH. Popsal celkem devět okruhů objektivních okolností, přičemž žalobkyně v žalobě napadá pouze tři z nich. K otázce nestandardních cen zboží žalovaný uvádí, že je popsán v bodech 76 až 80 napadeného rozhodnutí, resp. při vypořádání odpovídajících odvolacích námitek v bodech 133 až 137. Žalovaný trvá na tom, že nákupní i prodejní ceny byly nestandardně nízké, hluboko pod tržní hodnotou drahých kovů. V řetězci společností by cena při standardním ekonomickém chování měla logicky růst minimálně o míru přiměřeného zisku každého obchodníka. Přímo na drahých kovech či na jejich obalech byla vyražena loga či názvy renomovaných afinerií, je proto zřejmé, že cena, za kterou je tato afinerie prodána, je podstatná. Vzhledem k tomu, že došlo k prodeji Ag granulátu dceřiné společnosti za cenu LBMA, tak by bylo krajně nelogické, kdyby následně došlo k tak velkému propadu pod cenu burzy a Ag granulát byl žalobkyni prodáván s takto vysokou srážkou pod LBMA. Úvahy žalovaného ohledně nestandardních cen zboží vycházely z podkladů obsažených ve správním spisu.
10. Okolnosti spolupráce žalobkyně se společností Improfex žalovaný hodnotil v bodě 72 napadeného rozhodnutí. V žádném případě nehovoří o tom, že by tato společnost byla založena jako tzv. ready-made společnost (žalovaný takto označil šest jiných společností, nikoli však Improfex). V tomto bodě žalovaný jako objektivní okolnost zmínil zejména virtuální sídlo dodavatele a nezveřejňování účetních závěrek. K otázce virtuálního sídla dodavatele žalovaný uvádí, že daňový subjekt je při registraci k DPH povinen uvádět jak sídlo [ve smyslu § 13 odst. 1 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 458/2011 Sb. (dále jen „daňový řád“)] tak i tzv. skutečné sídlo [ve smyslu § 4 odst. 1 písm. i) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 344/2013 Sb. (dále jen „zákon o DPH“)]. Znalost skutečného sídla je z hlediska správy daní důležitá nejen z pohledu správné aplikace pravidel pro určení místa plnění, ale i pro řádnou správu daní. Požadavek na uvádění tzv. skutečného sídla plyne přímo též z čl. 10 prováděcího nařízení Rady Evropské unie 282/2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty. Co se týče nezveřejňování účetních závěrek, nelze přijmout bagatelizaci žalobkyně, že tak činí většina společností. Účetní závěrka může být cenným zdrojem informací o obchodním partnerovi. Žalovaný trvá na tom, že vzájemná znalost žalobkynina dodavatele a odběratele je nestandardní, neboť se prostřední článek řetězce (žalobkyně) vystavuje riziku vynechání (odběratel a dodavatel mohou realizovat vyšší zisk, pokud by prostřední článek odpadl). Žalovaný uzavřel, že napadené rozhodnutí je přehledné a srozumitelné a navrhl zamítnutí žaloby.

#### Replika žalobkyně

11. Žalobkyně v replice namítla, že model posuzovaný v rozsudku městského soudu č. j. 10 Af 2/2016 – 97, spočíval v toku investičního zlata směrem k dodavateli a opačným

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. N.

toku materiálu s obsahem drahých kovů, a to při zápočtech vzájemných dluhů. Jednalo se tedy o jiný obchodní model. Daňové orgány odmítly strukturovaný postup při posuzování podvodu na DPH (tzv. *Axel Kittel* test). Žalovaný se k pochybnostem ohledně správnosti chybějící daně ve výši přesahující tři čtvrtě miliardy korun nevyjádřil a neprokázal, kterou ze všech označených daní jako chybějící považuje za újmu způsobenou státnímu rozpočtu. Rozsudky, na něž žalovaný v souvislosti s dokazováním odkazuje, na projednávanou situaci nedopadají. To, že žalobkyně učinila předmětem soudního přezkumu pouze tři objektivní skutečnosti, nic nevyovídá o tom, že by správce daně prokázal příručkové představy o obvyklém způsobu obchodování s drahými kovy, o racionálním ekonomickém chování, o personálním propojení a o dalších teoretických závěrech označených za objektivní skutečnosti. Žalobkyně napadla pouze některé nezákonnosti, protože je to účelnější než žaloba v rozsahu desítek či stovek stran, v níž by byly napadeny všechny nezákonnosti, jichž se správní orgány dopustily. Žalobkyně prokázala, že renomovaní obchodníci s drahými kovy nakupují pod cenou LBMA a prodávají nad cenou LBMA. K objektivní cenotvorbě v odvětví se však žalovaný vůbec nevyjádřil. Cena LBMA je pouze referenční hladinou pro sjednávání skutečných obchodů. Je nejspíše pravdou, že ready-made společnosti lze využít v podvodných jednáních, využívají se ale také pro poctivé podnikání. Žalobkyně shrnuje, že konkrétní argumenty uvedené v žalobě dostatečně popisují důvody, pro které správní orgány neunesly důkazní břemeno, a proto je rozhodnutí žalovaného nezákonné.

### **Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu**

12. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, po vyčerpání řádných opravných prostředků, osobou k tomu oprávněnou a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou.
13. Soud vycházel při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalované (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), přičemž napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.).
14. Soud rozhodl o žalobě bez jednání, neboť účastníci řízení s takovým postupem výslovně souhlasili. Dokazování soud ve věci neprováděl, neboť žalobkyní navržené důkazy buď byly součástí správního spisu (kterým se dokazování neprovádí), nebo by jejich provedení bylo nadbytečné, neboť skutečnosti, jež měly být prokázány, nejsou pro posouzení věci relevantní nebo jsou dostatečně zachyceny ve správním spisu.

### **Posouzení žaloby**

15. Podle § 72 odst. 1 písm. a) 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 zdanitelných plnění dodání zboží, převodu nemovitosti nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku. Formální podmínky pro uplatnění nároku stanoví § 73 zákona o DPH.
16. Soud předně připomíná pravidlo, že pokud daňový subjekt prokáže přijetí zdanitelného plnění a splní zákonem stanovené podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně, může správce daně neuznat odpočet jen v případě, že prokáže podvod na DPH. Žalobkyně splnila jak hmotněprávní, tak formální podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH. Daňové orgány ovšem měly za to, že se vědomě účastnila podvodného obchodního řetězce.

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. N.

17. Znakem podvodu je, že *jeden* z účastníků DPH *neodvede* a *další* si ji *odečte*, čímž dochází k narušení daňové neutrality. Nelze však *stricto sensu* za „*jednoho*“ a „*dalšího*“ automaticky považovat „*kteréhokoli*“ z účastníků v řetězci obchodů, ale vždy je třeba hledat skutkové souvislosti a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu a prokázáním vědomosti o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání za účelem vylákání odpočtu na DPH mezi těmito subjekty (rozsudek *Vyrtych*, bod 69).
18. Z hlediska důkazního břemene pak platí, že zatímco uskutečnění zdanitelného plnění je povinen prokázat plátce DPH, nárokujiící si odpočet, případnou účast plátce na daňovém podvodu prokazuje správce daně. Daňový subjekt tíží důkazní břemeno pouze ve vztahu k těm skutečnostem, které je povinen uvést v daňovém přiznání, popřípadě dalších podáních. Ve fázi daňového řízení, v níž je dokazováno podvodné uplatnění nároku na odpočet DPH, může daňový subjekt zůstat zcela pasivní, neboť svou důkazní povinnost již splnil (srov. např. rozsudek ze dne 21. 3. 2018, č. j. 1 Afs 427/2017 – 48). Výjimku představuje povinnost daňového subjektu prokázat, že přijal dostatečná opatření bránící jeho účasti na daňovém podvodu.
19. Judikatura SDEU a správních soudů na základě shora popsaných východisek postupně vytvořila několikastupňový test (algoritmus) stanovující, jak postupovat, aby bylo možno plátcí odepřít nárok na odpočet DPH z důvodu jeho účasti na daňovém podvodu (srov. např. rozsudek SDEU ze dne 18. 5. 2017, věc C-624/15, *Litdana*, či rozsudek NSS ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017 – 47).
20. Nejprve, je třeba zjistit, zda došlo k daňovému podvodu (1. krok). Pokud ano, je třeba na základě objektivních skutkových okolností posoudit, zda daňový subjekt věděl nebo měl vědět, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH (2. krok – objektivní okolnosti), a zda přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu (3. krok – subjektivní okolnosti). Uvedené kroky na sebe logicky navazují a nemohou být vzájemně zaměňovány, či předřazovány. Teprve pokud daňové orgány prokáží, že byl spáchán podvod, mohou přistoupit k posouzení otázky vědomosti daňového subjektu o zapojení do tohoto podvodu a po kladném zodpovězení této otázky teprve k posuzování subjektivních okolností (dostatečnosti přijatých opatření).

#### *Námítky obecně k postupu daňových orgánů*

21. Žalobkyně v první řadě namítá, že daňové orgány tento „systematický procesní postup“ v její věci odmítly. S touto výtkou se soud neztotožňuje. Zpráva o daňové kontrole (která se podle § 147 odst. 4 daňového řádu považuje za odůvodnění dodatečných platebních výměrů) je strukturována přesně v souladu se shora popsaným algoritmem zjišťování daňového podvodu. Na s. 13 – 30 a 131 se věnuje posouzení existence chybějící daně a na s. 30 – 71 a 133 – 135 mapuje na základě provedených důkazů okolnosti, ze kterých vyplývá, že chybějící daň byla způsobena podvodným jednáním zaměřeným na neoprávněné získání daňového zvýhodnění, a popisuje, v čem tkvěla podstata daňového podvodu včetně vylíčení řetězce skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo (1. krok). Následně se na s. 73 – 130 a 135 – 164 věnuje tzv. vědomostnímu testu, tedy zkoumání objektivních okolností svědčících o vědomosti žalobkyně o podvodném jednání (2. krok), a na s. 165 – 170 otázkou přijetí dostatečných opatření zamezujících účasti žalobkyně na podvodných obchodech (3. krok). Obdobně pak

odůvodnění napadeného rozhodnutí konstruoval žalovaný. Na s. 11 – 19 se zabýval chybějící daň a okolnostmi svědčícími o tom, že chybějící daň byla důsledkem podvodného jednání (1. krok), na s. 19 – 29 se věnoval vědomostnímu testu (2. krok) a na s. 29 – 35 pak přijetí opatření k zamezení účasti žalobkyně na podvodu (3. krok). Namítá-li žalobkyně, že žalovaný sloučil všechny tři otázky do jediné (existence podvodu na DPH), což mu umožnilo ignorovat příčinnou souvislost dílčích otázek, je nutno s ohledem na shora uvedené konstatovat, že tomu tak nebylo. Daňové orgány posuzovaly jednotlivá zjištění z hlediska daných kroků algoritmu, přičemž zjištěné skutečnosti hodnotily jednotlivě i ve vzájemné souvislosti.

22. Soud přitom připomíná, že skutkové okolnosti nelze striktně kategorizovat na ty, které osvědčují výhradně existenci podvodu na DPH, nebo to, že daňový subjekt věděl nebo mohl a měl vědět, že se podílí na podvodu na DPH. Některé okolnosti mohou mít relevanci pro více kroků testu popsaného výše (viz rozsudky NSS ze dne 10. 9. 2020, č. j. 7 Afs 18/2020 – 29, a ze dne 20. 1. 2021, č. j. 10 Afs 206/2020 – 41). Skutečnost, že správce daně některé okolnosti považoval za relevantní v rámci vícero kroků daného testu, tak nelze považovat za odmítnutí systematického postupu při zjišťování existence podvodu na DPH.
23. Žalobkyně dále namítá, že z napadeného rozhodnutí není až do s. 35 zřejmé, zda jde o vypořádání odvolacích námitek. K tomu soud uvádí, že napadené rozhodnutí je přehledně a srozumitelně strukturováno, přičemž z něj jednoznačně vyplývá, že odvolací námítka vypořádává na s. 36 a následujících (body 117 až 145). Odkaz na body 73 až 95 v bodu 119 napadeného rozhodnutí považuje soud za logický – žalovaný zde poukazuje na objektivní okolnosti zjištěné v rámci 2. kroku algoritmu posuzování podvodu na DPH (tzv. vědomostního testu). Žalobní námítka, podle kterých „*nic z toho nejsou důkazy o existenci objektivních skutečností, které byl správce daně povinen prokázat, nic z toho nepatří do odpovědi na 4. otázku Axel Kittel testu, resp. do prvního kroku vědomostního testu*“, jsou natolik obecné a bez vazby na konkrétní zjištění daňových orgánů obsažená v odkazovaných pasážích napadeného rozhodnutí, že soudu znemožňují jakoukoli konkrétnější reakci. Úkolem soudu není za žalobkyni domýšlet, co přesně chtěla daným nejasným vyjádřením napadenému rozhodnutím vytknout.

#### *Chybějící daň*

24. Žalobkyně ve vztahu k chybějící dani vznáší zcela obecné námítka, podle kterých jsou si daňové orgány sice vědomy povinnosti identifikovat chybějící daň, aniž by však věděly, jakou objektivní skutečnost tento pojem označuje. K tomu soud uvádí, že jak z obsahu zprávy o daňové kontrole, tak z napadeného rozhodnutí (srov. zejména s. 11 – 12 a 72 zprávy o daňové kontrole a III. část napadeného rozhodnutí označenou „právní základ případu“) vyplývá, že daňové orgány k pojmu chybějící daň přistupovaly plně v souladu s judikaturou SDEU i vnitrostátních soudů a bez pochyb si byly vědomy toho, co tento pojem označuje, tedy že jde o narušení daňové neutrality, čímž je míněna situace, kdy (zjednodušeně řečeno) nebyla odvedena daň jedním ze subjektů v řetězci, zatímco jiný subjekt si daň odečetl, a to za účelem získání zvýhodnění. Soud shodně s daňovými orgány doplňuje, že tuto podmínku nelze vnímat omezeně jen v tom smyslu, že některý z článků řetězce jednoduše v určitém okamžiku v minulosti nesplnil svou daňovou povinnost (ať již povinnost daň přiznat, přiznat ji pravdivě, nebo daň zaplatit). Je třeba dostatečným způsobem ozřejmit, že chybějící daň je důsledkem podvodného jednání a konkrétní transakce je spojená právě s tímto podvodem (srov. rozsudek SDEU ze dne 6. 7. 2006, ve

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. N.

spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, nebo rozsudek NSS ze dne 25. 4. 2019, č. j. 7 Afs 321/2018 – 80). Neodvedení daně tedy nemůže být důsledkem pouhého podnikatelského selhání, popřípadě způsobeno jiným omluvitelným důvodem, ale důsledkem jednání, jehož cílem bylo získat neoprávněné zvýhodnění podvodným způsobem. I tyto okolnosti daňové orgány ve svých rozhodnutích dostatečně srozumitelně ozřejmily.

25. Se žalobkyní nelze souhlasit ani v tom, že by daňové orgány rezignovaly na identifikaci chybějící daně. Správce daně identifikoval řetězce společností obchodujících s drahými kovy, za jejichž první zjištěné články označil společnosti Easygoing group, AF Consulting, Diamond FIT, Brood Chamber a Falzakapa (podrobně viz s. 22 – 29 zprávy o daňové kontrole). Ve vztahu k těmto společnostem zjistil, že v dotčených zdaňovacích obdobích (listopad 2014 – březen 2015) zpravidla vykazovaly přijatá zdanitelná plnění a uskutečněná zdanitelná plnění v obdobné výši, tedy minimální vlastní daňovou povinnost či nadměrné odpočty (AF Consulting, Brood Chamber, Diamond FIT), či nepodávaly daňová přiznání k DPH vůbec (Easygoing group). Společnost Falzakapa nepodala daňová přiznání k DPH za listopad a prosinec 2014, v období leden 2015 – říjen 2015 společnost nevykazovala žádnou ekonomickou činnost. Současně byly tyto společnosti nekontaktní a v rámci daňových řízení jim byla oproti daňovým tvrzením stanovena daň vyšší o desítky až stovky milionů korun. Tyto společnosti správce daně označil za obchodníky typu „missing trader“. Správce daně dále uvedl, že právě od těchto společností (Easygoing group, AF Consulting) nebo přes další dodavatele v řetězci (přes společnost Marsfield prostřednictvím společnosti Diamond FIT a Brood chamber) se v rozmezí jednoho či několika málo dní dostávaly drahé kovy ke společnosti A.J. Company. Ta je pak obratem dodává společnosti Improfex. Tyto společnosti správce daně označil jako obchodníky typu „buffer“, tj. jako subjekty působící v řetězci čistě formálně za účelem legalizace plnění a znesnadnění šetření řetězce. Společnost Improfex pak dodávala drahé kovy prostřednictvím dalšího článku v řetězci na pozici „buffer“ – žalobkyně – společnosti Safina, u níž probíhalo zvážení dodávek drahých kovů a jejich analýza, na jejímž základě mělo být potvrzeno přesné složení dodaných drahých kovů. Společnost Safina z daných transakcí uplatnila nárok na odpočet DPH, lze ji tedy označit za „profit taker/brokera“. Žalovaný pak doplnil, že společnosti Improfex byl na základě provedené daňové kontroly odepřen nárok na odpočet DPH z důvodu účasti na podvodu na DPH (žalobu proti rozhodnutí v této věci zamítl městský soud rozsudkem č. j. 10 Af 2/2016 – 97, přičemž kasační stížnost společnosti Improfex proti tomuto rozsudku zamítl NSS rozsudkem ze dne 3. 2. 2022, č. j. 9 Afs 348/2019 – 53, zamítl, *pozn. soudu*), přičemž společnost Improfex stanovenou daňovou povinnost neuhradila, stejně jako společnost Marsfield, u které též došlo k doměření daně (srov. s. 131 zprávy o daňové kontrole a bod 56 napadeného rozhodnutí).
26. Jako nestandardní okolnosti svědčící o tom, že chybějící daň byla důsledkem podvodného jednání správce daně uvedl, že dodávky drahých kovů společnost Improfex hradila dodávkami investičního zlata, tj. vzájemným zápočtem závazků a pohledávek s jejím dodavatelem A.J. Company. Jednalo se tedy o „směnný obchod“. Investiční zlato bylo využíváno výhradně k úhradě dodávek drahých kovů i u dalších článků řetězce (Marsfield, AF Consulting, Easygoing group, Brood Chamber, Diamond Fit a Falzakapa). Jediné společnosti, které disponovaly peněžními prostředky, jsou Safina, žalobkyně a Improfex. Uvedený způsob obchodování, tj. výměna investičního zlata za drahé kovy, svědčí o účelovosti fakturačního řetězce, jehož cílem bylo zamezit výběru DPH. Obchody s drahými kovy probíhaly mezi jednotlivými články řetězce v rychlém sledu, většinou byly

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. N.

domlouvány bez písemné objednávky, komodity v mnohamilionových hodnotách byly převáženy v přítomnosti pouze jedné, maximálně dvou osob vozidly bez zvláštního zabezpečení. Současně byla jednatelům známa nemožnost pojistit rizikové komodity v potřebném rozsahu, což by v případě jejich odcizení znamenalo nemalou újmu. Za takové situace by se tedy dala očekávat přísnější bezpečnostní opatření. K předávání drahých kovů docházelo na neobvyklých místech, často veřejných jako jsou např. parkoviště. Společnosti samy neprováděly analýzu drahých kovů při jejich nákupu, neprověřovaly si jejich původ. Žalobkyně a Improfex měly k dispozici skladovací prostory, které však při obchodování vůbec nevyužívaly, žádné další obchodní společnosti skladovacími prostory nedisponovaly. Pro převážnou část článků řetězce bylo charakteristické, že nemají téměř žádné hmotné zázemí, neevidují majetek (např. ani automobily, které by využívaly k převozu kovů), neměly žádné zaměstnance. Obsah drahých kovů byl zjišťován až u společnosti Safina, je tedy otázkou, jak mohla být stanovena u předchozích článků řetězce jejich cena, která se měla dle smluv odvíjet od kvality a vlastností obchodovaného zboží. Správce daně dále zdůraznil, že s rozšířením režimu přenesení daňové povinnosti na komoditu drahých kovů od 1. 4. 2015 došlo u společností zapojených do řetězce k výraznému poklesu uskutečněných a přijatých plnění, u většiny došlo k úplnému utlumení činnosti. Pokud by dané obchodní řetězce neměly svoje opodstatnění v podvodu na DPH, nebylo by po zavedení režimu přenesení daňové povinnosti, kdy již mezi plátcí není generována daň na výstupu, nutné utlumit objemy daných obchodů. Za nestandardní považoval správce daně též způsob stanovení cen drahých kovů, zejména to, že žalobkyně dodávala společnosti Safina suroviny (odpady) s obsahem drahých kovů určených k rekuperaci s nižší srážkou než ryzí drahý kov a dále, že docházelo k prodeji drahých kovů pod cenou Londýnské burzy. Správce daně mezi nestandardní okolnosti dále zařadil personální propojení mezi žalobkyní a společností Safina, a ve vztahu ke společnosti Improfex nezveřejňování účetních závěrek, sídlo na virtuální adrese, neexistenci internetových stránek a fúzi do ready-made společnosti v roce 2012. Správce daně pak za nestandardní považoval též průběh transakcí mezi žalobkyní a společností Improfex (zejména pouhou formální kontrolu dodávek dle deklarovaného označení na obalech, vzájemnou znalost dodavatele a odběratele žalobkyně, která žalobkyni vystavovala riziku „vynechání“, podmínky pro fakturaci atd.).

27. S ohledem na shora uvedené tak nelze žalobkyni přisvědčit, že by správce daně nerespektoval závěry vyplývající z rozsudku *Vyrtych* a zaměňoval „příčinu a následek“. Správce daně totiž identifikoval žalobkyní zmiňovanou „příčinu“ – chybějící daň, z níž vyvodil následek – odepření nároku na odpočet. Správce daně podrobně popsal řetězec společností, v němž mělo k podvodu na DPH docházet, uvedl, které společnosti jsou tzv. „missing tradery“ (společnosti, u kterých byla zjištěna chybějící daň), i ty, které v důsledku podvodného jednání získaly daňové zvýhodnění (broker – společnost Safina). Žalobkyně přitom v žalobě konkrétní (shora rekapitulovaná) zjištění správce daně žádnými konkrétními argumenty nezpochybnuje. Daňové orgány nemají povinnost prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, musí však postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech podvod spočíval (srov. rozsudek NSS ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 – 60, č. 3275/2015 Sb. NSS). Musí vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, či vylicít řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo, čemuž daňové orgány s ohledem na shora uvedené dle názoru soudu dostály.
28. K otázce identifikace dvou povinných osob – jedné, která daň měla odvést a neodvedla, a Shodu s prvopisem potvrzuje: J. N.

druhé, která si ji odečetla, lze poukázat na to, že sama žalobkyně nepopírá, že chybějící daň nemusí být identifikována mezi dodavatelem a jeho přímým odběratelem, ale i u vzdálenějších článků řetězce (bod 21 žaloby). Žalobkyni může být odepřen nárok na odpočet DPH s ohledem na daň chybějící ve vzdálenějších člancích dodavatelského řetězce, pokud správce daně prokáže, že žalobkyně o podvodném jednání věděla či alespoň mohla vědět (viz rozsudek NSS ze dne 23. 7. 2021, č. j. 5 Afs 190/2020 – 60; k otázce vědomosti žalobkyně o účasti na podvodu na DPH viz dále). K tomu soud ještě doplňuje, že prokazování skutečného úmyslu daňového subjektu ve vztahu k neodvedení daně zpravidla přesahuje praktické možnosti dokazování ve správním řízení, pročez lpění na něm by mohlo vést k neefektivnosti odhalování daňových podvodů, a tedy i sanování jejich dopadů na veřejný rozpočet. Příčinou bývá často nekontaktnost, nespolupráce či nesolventnost některého ze článků řetězce vedoucí k nemožnosti ověření správnosti a úplnosti údajů deklarovaných v daňovém přiznání, fakticity plnění souvisejících s uplatněným nárokem na odpočet, doměření daně či jejího exekučního vymáhání. Proto po orgánech finanční správy nelze podle ustálené judikatury v zásadě požadovat, aby přesně popsaly, který článek (a jakou měrou) profitoval z neodvedení daně (např. rozsudek NSS ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018 – 43).

29. Žalobkyni nelze přisvědčit ani v tom, že prokázání chybějící daně bylo ze strany daňových orgánů „neurčité“. Žalobkyně vytrhává z kontextu napadeného rozhodnutí obecnou úvahu žalovaného, podle které nelze k chybějící dani přistupovat dogmaticky jako k dani, která byla některým článkem řetězce vyčíslena a správcem daně vyměřena, ale zůstala neuhrazena, neboť ve skutečnosti je nutno narušení neutrality chápat jako v podstatě nekonečnou množinu situací odvislou od vynalézavosti organizátorů podvodného řetězce. Žalobkyně však pomíjí, že jak správce daně tak žalovaný se chybějící dani podrobně věnovali a popsali, v čem mělo narušení daňové neutrality spočívat.
30. Soudu není zřejmé, z čeho žalobkyně dovozuje, že spis obsahuje schémata dvanácti obchodních řetězců – ve zprávě o daňové kontrole správce daně podvodný řetězec popsal jediným schématem (srov. s. 69 a 132 zprávy o daňové kontrole), přičemž je zjevné, že pravidelnou součástí všech popsaných obchodních toků byl řetězec A.J. Company – Improfex – žalobkyně – Safina. Přímými dodavateli společnosti A.J. Company pak byly společnosti Easygoing group, AF Consulting a Marsfield s tím, že této společnosti ještě předcházeli dodavatelé Falzakapa, Brood chamber a Diamond Fit. Žalovaný pak v bodu 51 napadeného rozhodnutí toto schéma ještě zpřehlednil do čtyř identifikovaných řetězců:
- 1) Falzakapa → Brood chamber → Marsfield → A.J. Company → Improfex → žalobkyně → Safina
  - 2) Diamond Fit → Marsfield → A.J. Company → Improfex → žalobkyně → Safina
  - 3) Easygoing group → A.J. Company → Improfex → žalobkyně → Safina
  - 4) AF Consulting → A.J. Company → Improfex → žalobkyně → Safina
31. K námitce, že podmínky transakcí mezi jednotlivými subjekty, které správce daně považuje za součást jednoho řetězce, se liší, soud uvádí, že nestandardní okolnosti svědčící o tom, že chybějící daň je důsledkem podvodného jednání, nemusí být identifikovány ve shodné podobě u všech článků řetězce (což je ostatně logické, neboť nelze předpokládat, že okolnosti, za kterých dochází k dodání zboží, budou v případě řetězců čítajících několik, v tomto případě vždy minimálně pět, identifikovaných článků, zcela totožné). Postačuje,

pokud zjištěné nestandardní okolnosti ve svém souhrnu svědčí o tom, že chybějící daň je důsledkem snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění. I přesto je nutno s ohledem na shora uvedené konstatovat, že většina identifikovaných nestandardních okolností se vyskytovala též přímo u obchodních transakcích probíhajících buď mezi žalobkyní a jejím dodavatelem Improfex, či jejím odběratelem Safina.

32. Z odůvodnění rozhodnutí daňových orgánů je též zřejmé, proč popsany podvodný řetězec nekončí u společnosti A.J. Company, ale pokračuje dále ke společnosti Improfex, žalobkyni a společnosti Safina. I u nich totiž zjevně došlo k identifikaci nestandardních okolností a současně okolností, které svědčily o tom, že o svém zapojení do podvodného řetězce tyto společnosti mohly či měly vědět. Právě tyto společnosti totiž byly identifikovány jako tzv. buffer, resp. broker – tvořily tak nedílnou součást celého podvodného řetězce. Úkolem správce daně v daném řízení pak nebylo zdůvodňovat, proč do podvodného řetězce nezahrnul též odběratele společnosti Safina (důvodů, proč tomu tak bylo, může existovat nepřeberné množství – nemožnost zjistit takové dodavatele, neprokázání některého z kroků testu, který by svědčil o jejich zapojení do podvodného jednání, apod.). Podstatné však je, že dostatečně odůvodnil, proč byla součástí daného řetězce právě žalobkyně, jejímž právem logicky není dovolávat se toho, aby správce daně do podvodného řetězce zahrnul též další společnosti.
33. Ke zcela obecné námitce, podle které žalovaný neunesl důkazní břemeno (viz bod 11 žaloby) soud ve stejné míře obecnosti konstatuje, že daňové orgány své důkazní břemeno vzhledem ke všemu shora uvedenému, unesly. Daňové orgány vycházely z relevantních judikatorních závěrů, v tomto ohledu tak soud nemůže přisvědčit ani tvrzení žalobkyně, že žalovaným odkazované rozsudky v souvislosti s dokazováním na danou věc nedopadají. To platí i o rozsudcích NSS ze dne 8. 2. 2018, č. j. 1 Afs 317/2017 – 38, a ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016 – 55, na jejichž základu žalovaný dovodil, že jednou z okolností zapříčínujících narušení daňové neutrality je nekontaktnost jednoho z článků řetězce a neplnění daňových povinností. Tyto závěry lze plně aplikovat i v případě žalobkyně, a to samozřejmě při zohlednění specifických skutkových okolností daného případu, které jsou v dalších aspektech odlišné od věcí řešených v citovaných rozsudcích NSS. V případě žalobkyně nebyla dána totožnost jednatelů u dvou článků řetězce, resp. chybějící daň byla zjištěna u vzdálenějších článků řetězce, což ale, jak vyplývá ze shora citované judikatury, nebrání konstatování, že i žalobkyně byla účastna podvodu na DPH – to samozřejmě za podmínky, že bylo prokázáno naplnění dalších kroků výše popsaného testu.
34. K výtkám žalobkyně, podle kterých žalovaný své závěry založil na „domnělých zjištěních, nepodložených předpokladech, nasvědčujících indiciích, pravděpodobnostních úsudcích a teoretických představách o podnikání“ lze ve stejné míře obecnosti uvést, že důkazní pozice daňových orgánů při šetření podvodů na DPH je z důvodů výše uvedených (nekontaktnost, nespolečenská spolupráce, nesolventnost a s tím spojené obtíže při získávání důkazů) často velmi nesnadná. Judikatura přitom dovodila, že slovní spojení „existence daňového podvodu“, případně „prokázání existence daňového podvodu“ je v určitém smyslu poněkud zavádějící, neboť v zásadě není možné existenci daňového podvodu nad veškerou pochybnost prokázat; přesnější by proto bylo hovořit o *důvodné domněnce* existence daňového podvodu (viz rozsudky NSS ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018 – 43, ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019 – 33, a ze dne 20. 1. 2021, č. j. 10 Afs 206/2020 – 41). Postupují-li daňové orgány tak, jak tomu bylo v nyní projednávané věci, a na základě souhrnu (buď nepřímých) indicií a zjištěných okolností dospějí k důvodné domněnce

o podvodném charakteru obchodního řetězce, nelze jim z hlediska postupu při dokazování nic vytknout.

#### *Vědomostní test*

35. Z judikatury SDEU vyplývá, že pro odepření nároku na odpočet DPH musí být z objektivních okolností prokázáno, že osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu. Je pak na správcích daně, aby dostačujícím způsobem prokázali, že nastaly objektivní okolnosti, na základě kterých se lze domnívat, že se osoba povinná k dani dopustila podvodu na DPH nebo že věděla nebo měla vědět, že plnění, jehož se dovolává na podporu svého nároku na odpočet, je součástí takového podvodu.
36. V daňovém řízení je třeba chránit dobrou víru daňového subjektu tak, aby tento subjekt nebyl nespravedlivě sankcionován v případě, že byl shodou okolností a (nezaviněně) bez vlastního vědomí vtažen do řetězce dodávek, jehož cílem je získat protiprávní výhodu. Smyslem tohoto korektivu je ochránit subjektivní práva a legitimní očekávání daňových subjektů, které si nejsou a nemohou být vědomy daňového podvodu a jednají s veškerou rozumnou opatrností, aby se nestaly součástí takového daňového podvodu. V běžných podnikatelských situacích nelze po daňovém subjektu požadovat, aby při své rutinní činnosti zkoumal – bedlivěji než běžně – zda v distribučním řetězci na některém místě došlo nebo v budoucnu může dojít k podvodnému jednání, jehož účelem je neoprávněné nárokování odpočtu na DPH (srov. např. rozsudek ze dne 11. 12. 2014, č. j. 6 Afs 156/2014 – 47, či bod 69 rozsudku *Vyrtych*). Z ničeho však neplyne ani povinnost daňových orgánů prokázat přímé personální propojení daňového subjektu, který tvrdí nadměrný odpočet na DPH, se subjektem, který DPH neodvedl. Zcela postačuje, prokáže-li správce daně – byť za pomoci několika soudržných nepřímých důkazů – že několik společností v řetězci je navzájem spleťtým způsobem (personálně či kapitálově) propojeno a i další navazující okolnosti svědčí o tom, že tento řetězec je vytvořen pouze za účelem získání nadměrného odpočtu daně, nikoliv za účelem reálného podnikání. Již takové zjištění, které nevyvrátí ani daňový subjekt, může postačovat k závěru o tom, že se daňový subjekt zaviněně účastnil řetězového podvodu na DPH (srov. rozsudek NSS ze dne 20. 1. 2021, č. j. 10 Afs 206/2020 – 41).
37. Soud dále zdůrazňuje, že žalobkyně neobchoduje v úplně standardním odvětví. Proto bylo třeba, aby ve vztahu k obchodu s rizikovou komoditou - kterou je i materiál s obsahem drahých kovů - přistupovala s náležitou dávkou opatrnosti. Ostatně NSS již v roce 2008 zdůraznil, že „v oblasti obchodování se zlatem bude možné klást na subjekty se zlatem obchodující vyšší nároky stran posouzení otázky, zda věděly nebo mohly vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty“ (rozsudek ze dne 10. 4. 2008, č. j. 2 Afs 35/2007 – 111, a mnoho dalších).
38. Jak vyplývá již ze shora uvedeného, správce daně zjistil okolnosti, které svědčily o podvodném charakteru obchodního řetězce. Z těchto okolností lze zejména níže uvedené považovat za objektivní okolnosti, které svědčí o zaviněné účasti žalobkyně na řetězovém podvodu na DPH (všechny tyto okolnosti jsou obsaženy jak ve zprávě o daňové kontrole, tak v napadeném rozhodnutí - s ohledem na skutečnost, že žalobkyně argumentačně brojí pouze proti části z nich, podává soud níže toliko jejich základní přehled):
- významné utlumení obchodních aktivit v rámci popsaného řetězce v souvislosti se zavedením režimu přenesení daňové povinnosti od 1. 4. 2015, které žalobkyně nijak věrohodně neosvětlila;

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. N.

- způsob stanovení ceny drahých kovů (k této okolnosti viz dále);
  - nereflexování skutečností vyplývajících z analyzního certifikátu;
  - neověřování původu zboží ze strany žalobkyně;
  - personální propojení mezi žalobkyní a společností Safina;
  - přebírání drahých kovů od společnosti Improfex mimo areál žalobkyně;
  - vědomé porušování pojistné smlouvy – nezabezpečení nakupovaných drahých kovů;
  - společnost Improfex nezveřejňovala účetní závěrky, sídlila na virtuální adrese a neměla internetové stránky;
  - průběh obchodních transakcí mezi žalobkyní a Improfex – místo dodání neodpovídalo smluvním ujednáním, kontrola ryzosti byla pouze formální, vzájemná znalost společností Improfex a Safina (riziko „vynechání“ žalobkyně).
39. K výše vypočteným objektivním okolnostem, které žalobkyni musely být z valné většiny známy již v době přijetí sporných zdanitelných plnění, lze dodat, že žádná z nich není jakousi „korunou důkazů“. Avšak i komplex řady nepřímých indicií byl v tomto směru dostatečný k tomu, aby správce daně unesl důkazní břemeno stran žalobkyniny zaviněné účasti na podvodu. Z jejich souhrnu totiž plyne, že žalobkyně o podvodu na DPH věděla, resp. mohla a měla vědět. Na tom nic nemění ani argumenty uvedené v žalobě.
40. Soud na tomto místě zdůrazňuje, že učinila-li žalobkyně předmětem žaloby pouze některé ze shora uvedených okolností, nadto okolnosti, které lze vnímat spíše jako doplňkové, či marginální a často pouze v jejich dílčích aspektech, předurčila tím zásadně posouzení důvodnosti tohoto okruhu žalobních námitek soudem. Judikatura totiž k hodnocení objektivních okolností v rámci tzv. vědomostního testu zdůrazňuje, že je nutné vidět je v jejich souvislostech a hodnotit je jinak, než v případě, že by existovaly samostatně (viz rozsudek NSS ze dne 26. 8. 2020, č. j. 4 Afs 10/2020 – 58, bod 40 a judikaturu tam citovanou). Jinak řečeno, objektivní okolnosti sice jednotlivě (při jejich izolovaném hodnocení) nemusejí svědčit o existenci zneužívajícího jednání nebo vzbuzovat podezření na podvod. To však může vyplynout ze souboru vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, které prokazují, že žalobkyně minimálně vědět mohla a měla, že se dotčenými plněními řetězce zasaženého podvodem účastní (rozsudek NSS ze dne 5. 11. 2020, č. j. 7 Afs 102/2019 – 25, bod 27). Žalobkyně nicméně na souhrnný pohled v žalobě rezignovala. Právě z něj je přitom nutné, v souladu s citovanou judikaturou, vycházet při hodnocení vědomosti o účasti na podvodu.
41. První okruh žalobních námitek u tzv. vědomostního testu míří proti okolnosti spočívající ve způsobu určování cen, za jakou byly drahé kovy v rámci řetězce prodávány.
42. Zde musí soud předeslat, že správce daně se otázky stanovení cen, za které žalobkyně drahé kovy pořizovala a prodávala, dopodrobna věnoval na několika místech zprávy o daňové kontrole (zejména s. 76 – 82, 117 – 125, 139 – 152, 189 – 201), v níž učinil komplexní závěry podložené zjištěními zachycenými ve správním spisu. Stejně tak učinil žalovaný v napadeném rozhodnutí (zejména body 58 – 59, 76 – 80, 133 – 137).
43. Správce daně považoval za nestandardní, že podle smluv uzavřených se společností Safina dodává žalobkyně suroviny (odpad) s obsahem drahých kovů určených k rekuperaci se srážkou z ceny Londýnské burzy nižší než ryzí drahý kov. V surovinách (odpadech) s obsahem drahých kovů je ryzost, výtěžnost drahých kovů a hmotnost ryzího kovu v poměru k celkové hmotnosti dodávaného materiálu nižší než u materiálu pro další použití o ryzosti 99,95 % a více (zde je výtěžnost ve většině případů 100 %). V dodaném odpadu je reálně obsaženo nižší množství drahého kovu, zatímco při dodávce ryzích

drahých kovů od dodavatele Improfex odpovídala hmotnost drahého kovu hmotnosti dodaného materiálu s obsahem drahých kovů. Proto je nestandardní, aby srážka při výkupu odpadů byla nižší než srážka v případě výkupu ryzích drahých kovů, případně byla na stejné úrovni. Z porovnání rámcových kupních smluv uzavřených mezi žalobkyní a Improfex a žalobkyní a Safina a smlouvy o uložení drahých kovů na nárokový účet uzavřenou mezi žalobkyní a Safina správce daně zjistil, že nejvyšší srážky z cen Londýnské burzy byly sjednány mezi žalobkyní a odběratelem Safina u ryzích kovů. Žalobkyně si musela být vědoma, že ryzí kovy (resp. kovy o ryzosti 99,95 %) prodává společnosti Safina za ceny výrazně nižší než odpady obsahující drahé kovy nebo než drahé kovy prostřednictvím nárokového účtu. Ceny ryzích kovů nakupované od Improfex a následně přeprodávané Safina tak jsou nestandardně nízké, a to i v návaznosti na dlouhodobě dodávaný vysoký objem ryzích kovů a označení obalů drahých kovů od renomovaných společností. Žalobkyně tedy měla uzavřeno se společností Safina *souběžně* (ve stejném čase a místě) několik smluv s rozdílně sjednanými srážkami z LBMA. Smlouva o nárokovém účtu umožňovala žalobkyni daleko vyšší výnosy z dodávaného drahého kovu, žalobkyně ji však nevyužívala a drahé kovy prodávala za nižší ceny. Žalobkyně se současně měla zajímat, odkud drahé kovy, které nakupovala, pocházejí, a měla vyhodnotit jako nestandardní, že jí Improfex dodává ryzí drahé kovy (označené názvy respektovaných afinerií) za tak nízké ceny (srážky z LBMA – 6 % a vyšší).

44. Správce daně poukázal na pořízenou fotodokumentaci vybraného zboží nakoupeného žalobkyní (jednalo se o fotografie vztahující se k dodávkám stříbrného granulátu, na kterých lze identifikovat společnost Umicore, čárový kód, hmotnost, ryzost a číslo série). Správce daně zaslal mezinárodní dožádání společnosti Umicore SA/NV, ve kterém mimo jiné požadoval potvrdit původ stříbrného granulátu a jeho prodejní cenu. Z odpovědi je zřejmé, že výrobcem stříbrného granulátu byla skutečně společnost Umicore SA/NV, která jej prodala za cenu Londýnské burzy. Tento stříbrný granulát žalobkyně od společnosti Improfex nakupovala za srážku z LBMA – 6 %, tedy výrazně nižší. Při standardním ekonomickém chování by však cena v řetězci společností logicky růst, minimálně o cenu přiměřeného zisku každého obchodníka. K tvrzením žalobkyně, že do ceny materiálu určeného k rekuperaci se promítají náklady za analýzu a homogenizaci, přičemž u ryzích kovů jsou tyto náklady již započítány, správce daně uvedl, že žalobkyně předložila faktury přijaté od společnosti Safina za provedené analýzy a homogenizace u materiálu s obsahem drahých kovů určeného k rekuperaci, přičemž tyto poplatky se pohybovaly v řádech tisíců až desetitisíců korun. Na výslednou srážku tak tyto poplatky neměly vliv.
45. Správce daně dále uvedl, že z předložených dokladů plyne, že skutečný obsah drahého kovu se v dodávaném materiálu vypočítával následujícím způsobem: skutečný obsah kovu = hmotnost kovu po homogenizaci x analýzou zjištěná ryzost x výtěžnost. Až na takto vypočtený skutečný obsah drahého kovu byla následně aplikována srážka z LBMA. V celém řetězci obchodníků přitom analýza prováděna nebyla, byly toliko akceptovány údaje na obalech (např. pytlech) či přímo na materiálu (např. slitcích). Analýzu za účelem zjištění skutečného obsahu drahého kovu provádí až společnost Safina pro svoje potřeby. To znamená, že v celém řetězci jsou prodávány drahé kovy v mnohamilionových hodnotách bez toho, aby dodavatel či odběratel znal ryzost a skutečný obsah drahého kovu.
46. Správce daně nezpochybnil, že ceny drahých kovů se na Londýnské burze mění a dochází i

ke změnám kurzů měn, které vyhláší Česká národní banka. Nicméně správce daně kromě ceny drahých kovů jako takové hodnotil i kontext průběhu daných obchodů, které probíhaly v rychlém sledu. Nezpochybnil ani, že cena na Londýnské burze je referenční, obchodníci ji tedy využívají pro stanovení vlastní ceny. Variantou, kdy je obchodník schopen vytvořit zisk i v případě prodeje drahých kovů takto levně (- 6 % pod LBMA), je dlouhodobá investice, kdy drahý kov je uložen např. na nárokovém účtu, případně jinde (banka, trezor) dlouhodobě. To znamená, že drahé kovy by musely být nakoupeny a uloženy v době, kdy cena drahého kovu na burze byla nižší než v období od listopadu 2014 do března 2015. Při této variantě mohl obchodník realizovat zisk i v případě, že prodával v daném čase drahé kovy pod cenou. Právě proto, že existuje riziko pohybu ceny a pohybu kurzu, je a musí být rozhodná skutečnost, za jakou cenu nakoupil jiný subjekt (zde dodavatel žalobkyně Improfex). Z účetních závěrek vyplývá, že Improfex nemohla dlouhodobě financovat vykazované obchody ve stamilionových hodnotách měsíčně, to znamená, že nemohla mít drahé kovy v zásobě. Z toho plyne, že i Improfex musel drahé kovy získávat obdobným způsobem jako žalobkyně, tedy nakupovat od svého dodavatele za ještě nižší cenu, a byl tedy vystaven obdobnému riziku pohybu ceny a kurzu.

47. Žalovaný v napadeném rozhodnutí z uvedených úvah správce daně stran cenotvorby vyšel, přičemž k odvolacím námitkám žalobkyně doplnil, že informace získané z odpovědi na mezinárodní dožádání týkající se společnosti Umicore jsou pouze jednou z indicií, na základě které bylo uzavřeno, že ceny drahých kovů o ryzosti 99,95 % a vyšší, sjednané mezi žalobkyní a Improfex a žalobkyní a Safina byly nestandardně nízké. Vzhledem ke skutečnosti, že obchody s drahými kovy byly prováděny v rychlém sledu (měnily majitele několikrát za 24 až 48 hodin), nemůže se žalobkyně dovolávat pohybů na LBMA či změn kurzů (žalobkyně drahé kovy převzala od Improfex a v tentýž den je předala odběrateli Safina). Žalovaný pak dále zdůraznil, že žalobkyně výslovně uvedla, že se nezajímala o ceny, za jaké renomované afinérie drahé kovy prodávají. Přitom současně uvedla, že k obchodování s drahými kovy je potřebná určitá erudice, např. v oblasti cenotvorby. Je proto podle žalovaného nelogické, že by si žalobkyně neudělala průzkum trhu a nezjistila, za jaké ceny prodávají drahé kovy jejich prvovýrobci, od nichž se cena v řetězci musí logicky odvíjet.
48. Proti této argumentaci, kterou soud shora pouze stručně rekapituloval, však žalobkyně brojí pouze obecnými námitkami, které nijak relevantně nezpochybnují podrobné úvahy daňových orgánů. Žalobkyni nelze přisvědčit, že daňové orgány kromě úvah o „logickém ekonomickém chování“ nepředložily jiné důkazy o ceně než informaci dožádaného výrobce o prodeji zboží dceřiné společnosti. Naopak, jak vyplývá ze shora uvedeného, daňové orgány při úvahách o cenotvorbě vyšly z předložených rámcových kupních smluv, smlouvy o nárokovém účtu, předložených faktur i z vyjádření samotné žalobkyně. Jak zdůraznily i daňové orgány, zjištění získaná prostřednictvím mezinárodního dožádání byla v rámci celé argumentace pouze podpůrná, takto získaná zjištění se nadto týkala toliko Ag granulátu, tedy pouze jednoho z druhů zboží, k jehož přeprodeji v rámci celého řetězce docházelo. Daňové orgány se vypořádaly též s otázkou volatility ceny drahých kovů – správně poukázaly na skutečnost, že ta v daném případě, kdy docházelo k rychlým předprodejům drahých kovů (v rámci jednoho či dvou dnů), nemohla mít na stanovení ceny, za kterou byly mezi jednotlivými články řetězce prodávány, žádný vliv (mohla by být relevantní toliko při dlouhodobých investicích do drahých kovů). Hypotetický případ stanovení ceny drahých kovů spekulací na růst ceny uváděný v žalobě je sice myslitelný, v daném případě však žalobkyně netvrdila, že by při realizaci sporných transakcí tímto

způsobem postupovala, a nevyplývá to ani z podkladů obsažených ve správním spisu.

49. Pokud jde o námitku zpochybňující posouzení fúze společnosti Improfex do ready-made společnosti PILIFERA s.r.o. v roce 2012, musí soud shodně s vyjádřením žalovaného konstatovat, že jde o okolnost, kterou daňové orgány nezahrnuly mezi objektivní okolnosti v rámci tzv. vědomostního testu (tato okolnost byla zmíněna v rámci prvního kroku testu, v jehož rámci byl hodnocen podvodný charakter řetězce). V dané části se tak žaloba míjí s odůvodněním napadeného rozhodnutí. I v případě, že by tomu tak nebylo, jedná se podle názoru soudu pouze o doplňkovou, méně podstatnou část argumentace, bez které by odůvodnění rozhodnutí daňových orgánů obstála. Skutečnost, že společnost Improfex nefúzovala s typickou ready-made společností totiž nemá žádný vliv na další zjištěné objektivní okolnosti svědčící o vědomém zapojení žalobkyně do podvodného řetězce.
50. K okolnosti týkající se sídla společnosti na tzv. virtuální adrese poukazuje soud např. na rozsudek ze dne 20. 2. 2020, č. j. 7 Afs 420/2018 – 37, v němž NSS označil užívání virtuálních sídel za známý jev v obchodním styku, který sám o sobě nemusí budit podezření o existenci podvodu na DPH (srov. též rozsudky NSS ze dne 7. 6. 2017, č. j. 3 Afs 161/2016 – 51, ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017 – 31, či ze dne 16. 8. 2018, č. j. 9 Afs 216/2018 – 47). V nyní projednávané věci lze k žalobní námitce poukazující na neprokázání skutečnosti, že sídlo společnosti Improfex bylo skutečně sídlem virtuálním, poukázat na to, že sám jednatel této společnosti v rámci daňové kontroly virtuální povahu sídla potvrdil (uvedl, že na adrese sídla není stabilně nikdo přítomen a společnost svou činnost fakticky vykonává v sídle provozovny). Co se týče nezveřejňování účetních závěrek, aniž by soud jakkoli zlehčoval porušování této povinnosti vyplývající z § 21a zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, jde o zcela běžný jev přítomný u velkého množství společností. Jak vyplývá z veřejně dostupných informací (na které poukazuje i žalobkyně), účetní závěrky ve sbírce listin obchodního rejstříku pravidelně nezveřejňují více než dvě třetiny společností. Posuzováno samostatně tedy nejde o žádnou nestandardnost dokládající podvodné jednání (k tomu srov. např. rozsudek NSS ze dne 10. 9. 2020, č. j. 7 Afs 18/2020 – 29, bod 26).
51. Se žalobkyní tedy lze souhlasit, že doplňující okolnosti jako je virtuální sídlo dodavatele a nezveřejňování účetních závěrek, *samy o sobě* o existenci daňového podvodu nesvědčí. To ovšem nic nemění na tom, že podpůrně doplňují závěr opřený o řadu jiných okolností (rozsudky NSS ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019 – 33, či ze dne 1. 10. 2021, č. j. 6 Afs 191/2021 – 41).
52. Žalobkyně dále namítá, že žalovaný nepochopil podstatu argumentace týkající se vzájemné znalosti obchodních partnerů. Této námitce soud nemůže přisvědčit. Žalobkyně v odvolání zpochybňovala srovnáním svého obchodního modelu s třístrannými obchody argumentaci správce daně, podle které se žalobkyně zpřístupněním informací o svém odběrateli (Safina) společnosti Improfex vystavovala reálnému riziku, že bude z obchodů vynechána a její zapojení se tak jeví jako logické jen z důvodu vytvoření umělého řetězce společností s cílem znesnadnit šetření daňového podvodu (srov. např. s. 91 zprávy o daňové kontrole). Při dodání formou třístranného obchodu je podle žalobkyně dodavateli také známo, kterému odběrateli zasílá přepravované zboží, a odběrateli je znám dodavatel. Prostřední osoba třístranného obchodu by tak musela být v permanentním riziku, že se obě strany domluví napřímo. Na tuto odvolací námitku žalovaný reagoval v bodu 143 napadeného rozhodnutí, v němž označil žalobkynino přirovnání za mylné. Popsal stručně

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. N.

způsob fungování třístranného obchodu a uzavřel, že z jeho principu je patrné, že není možné prostřední osobu vynechat, protože by se tím změnil režim zdaňování dodávaného zboží a již by se o třístranný obchod nejednalo. V případě žalobkyně se však jednalo o zcela odlišné transakce. Pokud by došlo k přímé spolupráci mezi společnostmi Improfex a Safina, mohly dosáhnout pro ně zajímavější ceny a žalobkyně tímto nestandardním chováním riskovala, že přijde o stěžejního dodavatele a odběratele.

53. Dle názoru soudu žalovaný tímto způsobem adekvátně reagoval na danou odvolací námitku a je zjevné, že pochopil její podstatu. Shodně s žalovaným pak soud konstatuje, že snaha vyvrátit závěry správce daně poukazem na principy fungování třístranného obchodu je nepřijatelná. Podle § 17 odst. 1 zákona o DPH je třístranným obchodem obchod, který uzavřou tři osoby registrované k dani ve třech různých členských státech a předmětem obchodu je dodání téhož zboží mezi těmito třemi osobami s tím, že zboží je přímo odesláno nebo přepraveno z členského státu prodávajícího do členského státu kupujícího. Podle § 17 odst. 6 téhož zákona je za zde stanovených podmínek pořízení zboží z jiného členského státu, které je uskutečněno prostřední osobou v tuzemsku, při užití zjednodušeného postupu v třístranném obchodu osvobozeno od daně.
54. Pojmovým znakem třístranného obchodu je tedy existence tří smluvních stran, současně (byť žalobkyně namítá, že jí „nešlo o aplikaci DPH“) je nutno zdůraznit, že cílem tohoto ustanovení je omezit nadměrnou administrativní zátěž na straně pořizovatele zboží v podobě povinné registrace v členském státě ukončení přepravy či odeslání zboží, jestliže toto zboží má být dodáno pořizovatelem „konečnému“ odběrateli v tomto členském státě. Pořizovatel je prostřední osobou v obchodu, kterého se účastní tři osoby. Podstatou tohoto ustanovení je osvobození pořizovatele od povinnosti přiznat daň v členském státě konečného odběratele a přenesení této povinnosti na konečného odběratele. Daňové orgány však v případě žalobkyně její zapojení do dodavatelského řetězce (Improfex – žalobkyně – Safina) posuzovaly z hlediska potenciálního vyššího zisku Improfex při „vynechání“ žalobkyně, nikoli z hlediska režimu DPH. Soud shodně s daňovými orgány nijak nezpochybňuje, že obchodní modely založené na předprodávání zboží v rámci určitého řetězce (přes „prostředníka“) nejsou ničím nestandardním, ba naopak odpovídají ekonomické realitě. V daném případě však správce daně tuto skutečnost zasadil do rámce dalších okolností, které ve svém souhrnu svědčí o tom, že daný řetězec společností byl vytvořen účelově za účelem vylákání neoprávněné daňové výhody – k prokázání této skutečnosti proto též směřovaly úvahy správce daně, kterými chtěl dokreslit postavení žalobkyně jako tzv. buffera, tady jako jeden ze „standardně“ vystupujících článků řetězce, který by ale (i právě pro vzájemnou znalost jejího přímého dodavatele a odběratele) mohl fungovat bez tohoto článku. Uvedená skutečnost tak pouze posílila úvahy daňových orgánů o účelovém včlenění určitých společností (včetně žalobkyně) do daného řetězce, jehož účelem bylo zastřít jeho skutečnou podstatu, tedy podvod na DPH.

### **Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení**

55. S ohledem na výše uvedené a vzhledem k tomu, že neshledal žádné vady, ke kterým by měl povinnost přihlídnout z úřední povinnosti, soud žalobu jako nedůvodnou zamítl (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
56. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně, která byla ve věci neúspěšná, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který byl naopak plně úspěšný, žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. N.

nevznikly. Soud tedy rozhodl tak, 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 je 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).

Praha 26. května 2022

**Mgr. Jan Čížek, v. r.**  
předseda senátu