



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudce Jana Kratochvíla a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **B.I.B.S., a.s.**, Lidická 960/81, Brno, proti žalovanému: **Odvolačí finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, za účasti osoby zúčastněné na řízení: **Smrčka a Kubálek v. o. s.**, insolvenční správce, Opatovická 159/17, Praha 1, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 11. 7. 2017, čj. 30546/17/5300-22441-701848, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 9. 2019, čj. 29 Af 70/2017 - 61,

**t a k t o :**

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 30. 9. 2019, čj. 29 Af 70/2017 - 61, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

### Odůvodnění:

#### I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (správce daně) platebními výměry ze dne 8. 7. 2016, ze dne 13. 7. 2016 a ze dne 14. 7. 2016 vyměřil žalobkyni podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2014, březen 2014, duben 2014, květen 2014 a červen 2014. Správce daně dospěl k závěru, že zdanitelné plnění bylo zasaženo daňovým podvodem, který přiznání nároku na odpočet DPH vylučuje. V dané věci se jednalo o obchodování s drahými kovy.

[2] Odvolání proti těmto platebním výměrům žalovaný rozhodnutím ze dne 11. 7. 2017 zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil.

[3] Žalovaný popsal jednotlivé články údajného podvodného řetězce následovně:

- FROBON TRADE s. r. o. → Verttigo Investments s. r. o. → žalobkyně → BEDRA GmbH
- Zlatá odměna, s. r. o./FROBON TRADE s. r. o./Gladit, s. r. o. → ROYAL METALS GOLD s. r. o. → Verttigo Investments s. r. o. → žalobkyně → GOLDENBURG EUROPA GBE, spol. s r. o.

- Zlatá odměna, s. r. o. → FROBON TRADE s. r. o./ ROYAL METALS GOLD s. r. o. → Verttigo Investments s. r. o. → žalobkyně → GOLDENBURG EUROPA GBE, spol. s r. o.
- HAVENROCK s. r. o. → ROYAL METALS GOLD s. r. o. → Verttigo Investments s. r. o. → žalobkyně → GOLDENBURG EUROPA GBE, spol. s r. o.

[4] Žalovaný uvedl, že jedinou ekonomickou činností společnosti Verttigo bylo obchodování s drahými kovy. Zmíněná společnost si řádně plnila své daňové povinnosti. Společnost FROBON TRADE na výzvu k poskytnutí informací nereagovala. Při místním šetření bylo zjištěno, že se tato společnost v místě sídla nenachází. Společnost FROBON TRADE podala daňové přiznání za zdaňovací období března, dubna a června 2014 opožděně a své daňové povinnosti, které byly při jejích obratech minimální, neuhradila. Společnost ROYAL METALS GOLD s příslušným správcem daně nespolupracuje, nedokládá důkazní prostředky a všechny výzvy napadá stížnostmi. Místní šetření u této společnosti nebylo možné provést, neboť zmocněnec ROYAL METALS GOLD (účetní) byl ve své plné moci omezen. V jiných řízeních bylo zjištěno, že dodavatelé ROYAL METALS GOLD nehradí své daňové povinnosti. Společnosti HAVENROCK byla v březnu 2014 zrušena registrace k DPH a společnost Gladit v měsíci dubnu 2014 v daňovém přiznání nepřiznala dodávku, kterou společnost FROBON TRADE uplatnila v měsíci dubnu roku 2014 na vstupu. Společnost Zlatá odměna sdělila, že v únoru – červnu roku 2014 nebyla účastníkem žádného společného obchodu ani žádného společného zdanitelného plnění se společnostmi ROYAL METALS GOLD, FROBON TRADE či s žalobkyní. Bylo však zjištěno, že společnost ROYAL METALS GOLD zasílala na účet platby. To zpochybňuje tvrzení společnosti Zlatá odměna. Navíc společnost Zlatá odměna neodvedla daň na výstupu z plnění uskutečněných ve prospěch společnosti ROYAL METALS GOLD.

[5] Žalovaný shrnul, že prodej slitin žalobkyní nepodléhal zdanění na výstupu (osvobození z důvodu dodání zboží do jiného členského státu nebo z důvodu změny slitiny na ryzí zlato). Společnost Verttigo (dodavatel žalobkyně) své daňové povinnosti plnila. Tato společnost je však pouze jedním z článků prodlužujícího se řetězce společností, který vede k prvnímu obchodníkovi, kterému vznikla povinnost odvodu DPH do státního rozpočtu. Ve všech ostatních případech nebylo možné ověřit, zda byla daň z daných plnění odvedena. To lze podle správce daně v souladu s judikaturou SDEU a NSS považovat za existenci chybějící daně.

[6] Dále se žalovaný zabýval neobvyklými okolnostmi, které svědčí o existenci daňového podvodu. Ty spatřuje v personálním propojení společností. Konkrétně v osobě K. J., zaměstnance žalobkyně, jenž byl zmocněn k vyhledávání příležitostí pro posouzení volných finančních prostředků žalobkyně. Pan J. byl současně jednatelem společnosti Verttigo a od 3. 4. 2014 byl zapsán společně s panem J. P. jako jediný společník a jednatel společnosti Verttigo. První obchodní případ realizovala společnost Verttigo vůči žalobkyni již dne 5. 2. 2014. Pan J. poskytl také půjčku společnosti FROBON TRADE. Další personální propojení představuje osoba M. M., který byl současně jednatelem společnosti Zlatá odměna, ROYAL (obě společnosti byly v řetězci před společností Verttigo) a GOLDENBURG (odběratel žalobkyně). Pan M. tedy uskutečnil prodej slitin a následně je v krátkém časovém období opět nakoupil od žalobkyně. Další neobvyklé okolnosti spatřuje žalovaný v tom, že společnosti FROBON TRADE a Verttigo nemají zaměstnance, sklady, kanceláře ani majetek a jejich sídla jsou pouze administrativní. Krom toho si společnost Verttigo zjistila informace o společnosti FROBON TRADE pouze

pokračování

z veřejně dostupných zdrojů. Pro žalobkyni také zajistila i prodej k jejímu odběrateli. Společnost Verttigo nakupovala a prodávala slitiny zpravidla ve shodný den. Je zřejmé, že přes společnost FROBON TRADE, Verttigo a žalobkyni procházely dodávky slitin pouze ve formální papírové podobě. To vše umocňuje to, že žalobkyně neznala přesnou hodnotu obsahu drahých kovů ve slitinách. Obsah zlata v nakupovaných slitinách si neověřovala ani společnost Verttigo. Skutečný obsah zlata byl zjišťován až u společnosti BEDRA nebo GOLDENBURG. Tyto obchodní společnosti však zjišťovaly obsah zlata vždy za celou dodávku (za všechny kusy kovových ingotů dodaných slitin).

[7] Žalovaný proto dospěl k závěru, že existence chybějící daně spolu s neobvyklými okolnostmi obchodních transakcí svědčí o tom, že plnění, která přijala žalobkyně od společnosti Verttigo, byla zasažena podvodem na DPH. Žalovaný se dále zabýval vědomostním testem, tedy zda žalobkyně věděla, nebo vědět mohla a měla, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a zda přijala veškerá opatření, která od ní mohla být rozumně vyžadována, aby zajistila, že se nebude podvodu na dani účastnit.

[8] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu ke krajskému soudu, který rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[9] Krajský soud dospěl k závěru, že u prvního řetězce neshledal existenci daňového podvodu. V tomto řetězci byla konečným odběratelem společnost BEDRA v Německu, a proto plnění žalobkyně bylo osvobozeno od DPH s nárokem na odpočet daně ve smyslu § 64 zákona o DPH. V tomto případě žalobkyni nevznikla povinnost uhradit DPH na výstupu. To znamená, že daňová neutralita byla narušena už u předcházejícího článku obchodního řetězce. Společnost Verttigo u prvního řetězce plnila řádně své daňové povinnosti. Nadto společnost FROBON TRADE má pouze minimální daňové nedoplatky. Proto se v řetězci nemůže jednat o podvodné jednání za účelem vylákání daně. Ze správního spisu nadto neplyne, v jaké výši byly „minimální“ daňové povinnosti společnosti FROBON TRADE.

[10] K druhému řetězci krajský soud uvedl, že žalobkyně prodávala zlato z metalového konta. Vzhledem k ryzosti, v jaké žalobkyně zlato prodávala, prodej probíhal v režimu povinného přenesení daňové povinnosti ve smyslu § 92b zákona o DPH. Žalobkyni tedy vznikl nárok na odpočet DPH. Nehrozilo narušení daňové neutrality, neboť povinnost zaplatit daň na výstupu žalobkyni netížila. Krajský soud neidentifikoval chybějící daň u společnosti GOLDENBURG, neboť k této společnosti neexistují ve správním spise žádné podklady. U žalobkyně ani společnosti Verttigo není pochyb, že tyto společnosti si řádně plnily své daňové povinnosti. U společnosti FROBON TRADE platí obdobně to, co bylo uvedeno u prvního řetězce. U společnosti ROYAL byl nedoplatek na dani pouze ve výši 42 102 Kč. To představuje pouze 1,5 % nároku na odpočet DPH uplatňovaného žalobkyní. Společnost ROYAL je navíc kontaktní. I kdyby byla chybějící daň identifikována u společností Zlatá odměna, Gladit nebo HAVENROCK, neznamenalo by to bez dalšího existenci daňového podvodu. Pouhá existence chybějící daně sama o sobě nepředstavuje existenci daňového podvodu (rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2018, čj. 5 Afs 60/2017-60, č. 3705/2018 Sb. NSS, věc *VYRTYCH*). Krajský soud dále konstatoval, že správce daně prokázal personální propojení některých společností (pan K. J. byl jednatelem společnosti Verttigo a zaměstnancem žalobkyně, který byl pověřen posouzením volných prostředků žalobkyně, a pan M. M. byl jednatelem společností Zlatá

odměna, ROYAL a GOLDENBURG). Personální propojení v osobě M. M. nezakládá podle krajského soudu takové okolnosti, které by představovaly existenci podvodného obchodního řetězce za účelem vylákání odpočtu DPH. Krajský soud dodal, že i kdyby společnost Zlatá odměna daň neodvedla, neplnila společnost ROYAL své povinnosti vůči správci daně pouze v minimálním rozsahu. Společnost GOLDENBURG obdržela od žalobkyně plnění v režimu přenesené daňové povinnosti podle § 92b zákona o DPH, a proto se v tomto řetězci obohatit nemohla. Krajský soud nepovažoval za problematické ani druhé personální propojení. Účelem zapojení pana K. J. do společnosti Verttigo je spíše jeho osobní obohacení v podobě podílu na zisku. Společnost Verttigo i žalobkyně si řádně plnily své daňové povinnosti. V takovém případě není podezřelý a nelogický postup, při kterém společnost Verttigo zboží fyzicky doručila odběrateli žalobkyně (GOLDENBURG). Společnost Verttigo nedisponuje žádnými sklady ani majetkem. Má však znalost dodavatelů drahých kovů. Nedostatek financí k nákupu tohoto materiálu byl zhojen spoluprací se žalobkyní, jejíž přidanou hodnotou byly právě finanční prostředky k nákupu tohoto materiálu. Podezřelá podle krajského soudu není ani skutečnost, že žalobkyně neznala přesný obsah drahých kovů, neboť k analýze obsahu drahých kovů docházelo vždy až u konečného odběratele žalobkyně. Podle krajského soudu není také pravda, že by žalobkyně neznala obsah drahých kovů. Podle kupní smlouvy měla být každá dodávka opatřena doklady, na kterých měla být uvedena ACG čistota. V případě zjištění rozdílného množství drahých kovů ve slitinách měla žalobkyně podle kupní smlouvy nárok na vyrovnání zaplacené kupní ceny. Tento postup není podle krajského soudu podezřelý ani v soukromoprávní rovině (viz § 2104 občanského zákoníku). Krajský soud dále odkázal na rozsudek NSS ve věci *VYRTYCH*. Ani druhé personální propojení nesvědčí podle krajského soudu o zapojení žalobkyně v podvodném řetězci za účelem vylákání daňového odpočtu.

[11] Krajský soud shrnul, že správce daně se spokojil s konstatováním existence chybějící daně u subdodavatelů žalobkyně, aniž prokázal, že existují okolnosti vzniku řetězce obchodních transakcí, do něhož se žalobkyně zapojila. Správce daně rovnou uváděl okolnosti, na základě kterých měla nebo mohla žalobkyně vědět o existenci daňového podvodu, který ovšem nebyl prokázán.

[12] Vzhledem k tomu, že krajský soud dospěl k závěru, že správní orgány neprokázaly existenci daňového podvodu, se již dál nezabýval skutečnostmi, které by svědčily o tom, zda žalobkyně věděla nebo mohla vědět o účasti na daňovém podvodu.

## II. Kasační stížnost a vyjádření osoby zúčastněné na řízení

[13] Žalovaný (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností. Namítl, že se neztotožňuje se závěry krajského soudu o neprokázání existence daňového podvodu. Krajský soud nechal v úvahu, že dodavatelské společnosti jsou nekontaktní a neplní si své daňové povinnosti. To je právě typickým znakem daňového podvodu. Nekonaktnost těchto společností znamená také to, že není možné zjistit, zda jim nenáleží zcela jiná (daleko vyšší) daňová povinnost. Stěžovatel uvedl skutečnosti, z nichž vyvozuje, proč by u dodavatelských společností mohla být daňová povinnost daleko vyšší. Stěžovatel dále dodal, že část společností obchodního řetězce vytvořila tzv. kolotočový podvod. Podle svého názoru tedy zjistil dostatečně ve smyslu judikatury SDEU existenci chybějící daně.

pokračování

[14] Stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu o kontaktnosti společnosti ROYAL. Tato společnost se správcem daně nespolečupracovala a nepředkládala důkazní prostředky. V takovém případě nelze ověřit daňovou povinnost. To lze považovat za období nekontaktnosti. Stěžovatel dále nesouhlasí s názorem krajského soudu, že správce daně mohl vymáhat chybějící daň od společnosti ROYAL. Zákonné podmínky odpočtu daně platí pro každý daňový subjekt v řetězci. Nelze odpustit plnění povinností jednoho daňového subjektu na úkor druhého daňového subjektu.

[15] Stěžovatel podotkl, že společnost Vertigo vystupovala v pozici tzv. buffera. Popsal, jaké postavení měly jednotlivé společnosti v obchodním řetězci. Podle názoru stěžovatele se jednalo o klasický typ daňového podvodu.

[16] Stěžovatel dále popsal personální propojení mezi jednotlivými společnostmi. Podotkl, že žalobkyně učinila obchod se slitinami se společností Vertigo, aniž ona nebo společnost Vertigo měla zkušenost s obchodováním s touto komoditou.

[17] Podle stěžovatele krajský soud posoudil jednotlivé nestandardnosti v obchodech izolovaně. A to vše navíc pouze z pohledu některých zjištěných skutečností (personální propojenost a neznalost přesného obsahu drahých kovů ve slitinách). Krajský soud nevzal v úvahu další významné skutečnosti a nepřihlédl k tomu, že žalobkyně si mohla být přinejmenším vědoma účasti na podvodném jednání.

[18] V doplnění kasační stížnosti stěžovatel odkázal na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 3. 9. 2020, čj. 11 Af 49/2019-141, ve věci společnosti Vertigo, která byla součástí stejného obchodního řetězce jako žalobkyně. Městský soud citovaným rozsudkem žalobu zamítl. V bodě 79 uvedl, že společnost Vertigo se zaviněně účastnila daňového podvodu. Dále stěžovatel odkázal na bod 48, v němž je popsáno personální propojenost společnost Vertigo a žalobkyně. Závěry městského soudu jsou podle stěžovatele plně relevantní i v projednávané věci, neboť žalobkyně se účastnila totožného obchodního řetězce jako společnost Vertigo.

[19] V dalším doplnění kasační stížnosti stěžovatel uvedl, že přestože NSS rozsudkem ze dne 6. 5. 2021, čj. 9 Afs 240/2020-57, zrušil citovaný rozsudek městského soudu, nemá to vliv na posuzovanou věc. NSS se nezabýval otázkou narušení daňové neutrality ani blíže nezkoumal meritum věci. Stěžovatel odkázal na rozsudky NSS, které se zabývají otázkou, co je možné považovat za chybějící daň (rozsudky NSS ze dne 18. 3. 2021, čj. 9 Afs 160/2020-49, ze dne 22. 7. 2021, čj. 2 Afs 147/2020-37, ze dne 19. 11. 2021, čj. 5 Afs 239/2020-46, ze dne 2. 12. 2021, čj. 1 Afs 262/2021-40, ze dne 13. 8. 2020, čj. 7 Afs 428/2019-39, a ze dne 20. 1. 2021, čj. 10 Afs 206/2020-41). Stěžovatel dodal, že chybějící daň musí mít s podvodným jednáním v řetězci obchodních společností nějakou souvislost, aby bylo možné hovořit o cíleném získání neoprávněné výhody a o oprávnění správce daně následně odmítnout odpočet i takovému subjektu v řetězci, který o takovém jednání věděl či mohl vědět.

[20] Stěžovatel navrhl, aby NSS napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[21] Podle osoby zúčastněné na řízení krajský soud správně zjistil skutkový stav a věc posoudil. Se závěry krajského soudu se osoba zúčastněná na řízení ztotožňuje. Dodala, že

správní orgány nezjistily skutečnosti, které by svědčily o existenci daňového podvodu, chybějící daně a vědomosti žalobkyně o zapojení do obchodní transakce. Odkázala také na rozsudek SDEU ze dne 9. 12. 2021, věc C-154/20 (*Kemwater ProChemie*), ve kterém soud řešil otázku rozložení důkazního břemene ve věcech uplatnění nároku na odpočet DPH. V projednávané věci není mezi účastníky sporné, že skutečným dodavatelem žalobkyně měla být společnost Verttigo. Důkazní břemeno ohledně narušení neutrality daně tak zcela spočívá na správci daně a na stěžovateli.

[22] Nárok na odpočet daně je oprávněně odepřen v případě, kdy je s přihlédnutím k objektivním okolnostem prokázáno, že osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se účastní obchodního vztahu, který je součástí podvodu na dani [rozsudek SDEU ze dne 6. 7. 2006, věci C-439/04 a C-440/04 (*Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL*)]. Nárok na odpočet daně nelze odepřít osobě, která nevěděla a nemohla vědět, že dotyčné plnění bylo součástí podvodu [rozsudek SDEU ze dne 31. 1. 2013, věc C-643/11 (*LVK – 56 EOOD*)].

[23] Osoba zúčastněná na řízení uvedla, že žalobkyně učinila veškerá možná opatření, aby se vyhnula účasti na daňovém podvodu (viz rozsudek NSS ve věci *VYRTYCH*). V daném řízení by mělo být nahlíženo se zvýšenou opatrností na to, zda žalobkyně měla a mohla při běžném obchodním styku vědět o svém případném zapojení do obchodní transakce (srov. rozsudek NSS ze dne 19. 4. 2022, čj. 3 Afs 223/2020-66). Osoba zúčastněná na řízení souhlasí se závěrem krajského soudu, že pokud subdodavatelé společnosti Verttigo nespĺnili své minimální daňové povinnosti, nemohl v důsledku toho vzniknout daňový podvod v řádech milionů korun. Žalobkyni nelze podle osoby zúčastněné na řízení také přičítat k tíži, že nevyužila všechny legitimní nástroje, které může správce daně využít k zabezpečení splnění dlužné daňové povinnosti vůči subjektům, kteří jsou daňovými dlužníky. V projednávané věci neexistují nestandardní okolnosti, které by svědčily o propojení žalobkyně s obchodními vztahy, které byly zasaženy chybějící daní.

[24] Osoba zúčastněná na řízení shrnula, že zjištění správce daně a žalovaného nevytváří logickou strukturu objektivních skutečností, která by musela být zřejmá v případě zjištěného podvodu na dani. Správní orgány také neprokázaly existenci daňového podvodu a chybějící daň ani zapojení žalobkyně do takového obchodního řetězce.

[25] Osoba zúčastněná na řízení navrhla, aby NSS kasační stížnost zamítl.

[26] Stěžovatel v reakci na vyjádření osoby zúčastněné na řízení uvedl, že společnost Verttigo měla pozici dodavatele coby tzv. buffera: přiznala plnění na výstupu, ale současně si nárokovala jeho přijetí od dalších obchodních společností při vykázání nízké daňové povinnosti. To, že si tato společnost plnila své daňové povinnosti ve světle dané struktury a mechanismů fungování podvodného obchodního řetězce, nesvědčí o tom, že by žalobkyně nevěděla nebo nemohla vědět o zapojení do daňového podvodu. Stěžovatel připomněl personální propojení společností zapojených do daňového podvodu.

[27] Stěžovatel poznamenal, že kasační stížnost se týkala neprokázání existence podvodu a nerelevantnosti objektivních okolností (tzn. prvního vědomostního testu). Osoba zúčastněná na řízení se zabývala ve svém vyjádření přijetím rozumných opatření a dobrou vírou (tzv. druhý krok vědomostního kroku). Postup žalobkyně ohledně ověřování dodavatele nelze sám o sobě brát jako dostatečné opatření. V kontextu projednávané věci,

pokračování

a to zejména vzhledem k rizikovosti obchodované komodity, se tyto kroky jeví jako nedostačující.

[28] Stěžovatel upozornil na to, že žalobkyni nekladl k tíži neznalost subdodavatelských článků řetězce, ale to, že si při obchodování s rizikovou komoditou nepočínala nanejvýš obezřetně a nepřijala s ohledem na dané nestandardnosti taková opatření, jež by zabránila její účasti na podvodném jednání. Připomněl také, že skutečnosti zjištěné správními orgány tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které prokazují, že žalobkyně o podvodu na DPH vědět mohla a měla. Dále se stěžovatel zabýval tím, jaké nestandardnosti vykazoval daný obchod.

[29] Stěžovatel popsal, na základě jakých zjištění a u kterých článků řetězců byla identifikována chybějící daň.

[30] Podle osoby zúčastněné na řízení stěžovatel posuzoval obchodní vztahy pouze k tíži žalobkyně, přestože žalobkyně logicky a přesvědčivě zdůvodnila obchodní praxi, kterou mezi sebou měli účastníci obchodního vztahu. Osoba zúčastněná na řízení upozornila na to, že stěžovatel vycházel z neověřitelné domněnky o chybějící dani. Není vyloučeno, že dané daňové subjekty daň zaplatily ve správné výši. Stěžovatel mohl také vymáhat případné daňové nedoplatky po společnosti ROYAL METALS, která byla kontaktní. Žalobkyně předložila dostatečné množství důkazů o tom, že nevěděla nebo nemohla vědět, že by obchodní transakce měly být součástí daňového podvodu. Žalobkyně se snažila vždy zjistit původ zboží. Dále osoba zúčastněná na řízení popsal, že žalobkyně si prověřovala obchodní partnery, popsal, jak vznikal její obchodní záměr a vyjádřila se ke tvorbě cen. Podle osoby zúčastněné na řízení je třeba vzít v potaz i časové hledisko obchodních transakcí. Většina judikatury, na kterou odkazuje stěžovatel, byla vydána až po roce 2014. Osoba zúčastněná na řízení se domnívá, že zjištění správních orgánů nevytváří logickou strukturu objektivních skutečností, která by musela být zřejmá v případě existence objektivních důvodů pro neuznání odpočtu DPH. Osoba zúčastněná na řízení má za to, že stěžovatel neprokázal existenci daňového podvodu a chybějící daň ani zapojení žalobkyně v potenciálně podvodném řetězci.

### III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[31] Kasační stížnost je důvodná.

[32] Projednávaná věc se týká nároku na odpočet DPH v souvislosti s možným daňovým podvodem. Tato problematika je upravena v § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

[33] Podmínkou pro vznik nároku plátce DPH na odpočet daně na vstupu je, že zdanitelné plnění přijaté od jiného plátce použije daňový subjekt ke své ekonomické činnosti (rozsudek SDEU ve věci *Kemwater ProChemie*, a rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 23. 3. 2022, čj. 1 Afs 334/2017-208). Splnění této podmínky prokazuje plátce primárně svým účetnictvím, popřípadě dalšími doklady. Od popsané situace je třeba odlišovat případy, kdy daňový subjekt sice prokáže, že se zdanitelné plnění uskutečnilo tak, jak je uvedeno na předložených účetních dokladech, jsou tu však další okolnosti, které přiznání nároku na odpočet DPH v konkrétním případě vylučují. Jednou z těchto okolností je zasažení zdanitelného plnění podvodem na DPH, který představuje v podstatě

to, že není odvedena určitá částka později získaná jako DPH (viz rozsudek NSS ze dne 21. 12. 2016, čj. 6 Afs 147/2016-28). Podvody na DPH mohou nabývat různých forem. Jak poznamenal generální advokát Ruiz-Jarabo Colomer ve svém stanovisku ke spojeným věcem *Kittel a Recolta* (C-439/04 a C 440/04, odst. 35), ve skutečnosti existují varianty tak neobvyklé a spletité, jako je představivost těch, kteří je připravují, ve všech případech jde v podstatě o to, že není odvedena určitá částka získaná jako DPH (viz též rozsudek NSS ze dne 15. 12. 2011, čj. 9 Afs 44/2011-343). Podvodem na DPH se označuje např. situace, v níž jeden daňový subjekt jako účastník podvodu neodvede vybranou daň a další subjekt si j naopak odečte, a to za účelem získání daňového zvýhodnění (srov. rozsudek NSS ve věci *VYRTYCH*). Tím je narušena daňová neutralita. Za takové situace je při posouzení nároku na odpočet daně rozhodné vzít v úvahu všechny objektivní okolnosti vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty. 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 vyláčení odpočtu na DPH mezi jednotlivými subjekty daňového podvodu (srov. takto shrnutí judikatury SDEU v rozsudku NSS ve věci *VYRTYCH*, body 57 a 69, viz např. také rozsudky NSS ze dne 10. 11. 2015, čj. 9 Afs 163/2015-44, a ze dne 15. 2. 2017, čj. 1 Afs 53/2016-58).

[34] Při rozhodování o tom, zda lze daňovému subjektu odmítnout nárok na odpočet daně z důvodu jeho zapojení do podvodného řetězce na DPH, je třeba posoudit několik skutečností (srov. rozsudek NSS ze dne 24. 8. 2017, čj. 1 Afs 16/2017-43). Je třeba zjistit, zda podvod na dani skutečně existoval (1. podmínka). Dále je pak na základě objektivních skutkových okolností nutno zkoumat, zda daňový subjekt věděl, nebo vědět mohl a měl, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH (2. podmínka, tzv. objektivní okolnosti), a zda přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že se nebude podvodu na dani účastnit (3. podmínka, dobrá víra).

[35] Krajský soud dospěl k závěru, že v dané věci správní orgány neprokázaly existenci daňového podvodu, resp. existenci chybějící daně. Dále se již nezabýval tím, zda žalobkyně o existenci daňového podvodu věděla nebo mohla vědět, a tím, zda přijala rozumná opatření, aby se účasti na daňovém podvodu vyhnula. NSS se proto námitkami, které se týkají druhé a třetí podmínky daňového podvodu, nebude zabývat, neboť krajský soud tyto otázky neposuzoval.

[36] NSS dospěl k závěru, že krajský soud neposoudil věc komplexně, ale jednotlivé významné skutečnosti posuzoval izolovaně.

[37] Stěžovatel ve svém rozhodnutí popsal řetězec společností, které spolu obchodovaly. Splnění daňové povinnosti bylo možné ověřit pouze u společnosti Verttigo a žalobkyně byla od placení daně osvobozena. U dalších společností z obchodního řetězce popsal stěžovatel, z jakých skutečností vyvodil, že neplnily své daňové povinnosti (v podrobnostech viz bod [4] tohoto rozsudku). Z toho spolu s dalšími objektivními okolnostmi stěžovatel dovedl, že v daném obchodním řetězci existovala daňová ztráta. To by samozřejmě samo o sobě nestačilo k závěru o existenci daňového podvodu. Žalovaný však správně popsal řadu dalších okolností, které vypovídaly o existenci daňového podvodu. Konkrétně se jednalo o personální propojenost jednotlivých společností. Dále pak o to, že společnosti FROBON TRADE a Verttigo neměly zaměstnance, sklady, kanceláře ani majetek a jejich sídla byla pouze administrativní. Společnost Verttigo si navíc

pokračování

informace o společnosti FROBON TRADE zjistila pouze z veřejně dostupných zdrojů, pro žalobkyni zajistila prodej k jejímu odběrateli, nakupovala a prodávala slitiny zpravidla ve shodný den. Z toho stěžovatel dovodil, že přes společnost FROBON TRADE, Verttigo a žalobkyni procházely dodávky slitin pouze ve formální papírové podobě. K další nestandardní okolnosti patří to, že žalobkyně ani společnost Verttigo neznaly přesnou hodnotu obsahu drahých kovů ve slitinách.

[38] Stěžovatel identifikoval chybějící daň a konkrétně popsal, kde chybějící daň vznikla. Krajský soud se zabýval pouze daňovými povinnostmi společností ROYAL a FROBON TRADE, u dalších společností uvedl, že i kdyby neodvedly daň, neznamenalo by to bez dalšího existenci daňového podvodu, protože samotná existence chybějící daně nepředstavuje daňový podvod. Toto posouzení krajského soudu je nesprávné. Jak již bylo uvedeno, stěžovatel popsal, u kterých společností byla konkrétně identifikována chybějící daň, a dále popsal řadu nestandardních okolností, z nichž lze vyvodit existenci daňového podvodu.

[39] Stěžovatel také ve svém rozhodnutí, ale i v kasační stížnosti popsal, proč se jednalo o jeden z typů daňového podvodu. Na počátku podvodného řetězce stály daňové subjekty v pozici tzv. missing trader (Zlatá odměna, Gladit, HAVENROCK, ROYAL a FROBON), společnost Verttigo byla v pozici tzv. buffera (postavení má formální, zakoupené zboží bez velké časové prodlevy prodává, často s minimální marží, v důsledku čehož má minimální daňovou povinnost, kterou zpravidla uhradí, má vytvořit zdání zákonnosti plnění zasaženého daňovým podvodem a zastřít jednotlivé články daného řetězce) a žalobkyně byla v pozici tzv. brokera, jenž si nárokuje nadměrný odpočet daně. Žalobkyně u části dodávky použila při prodeji slitiny drahých kovů specifický postup, při kterém společnost GOLDENBURG nejprve a jako první v řetězci provedla ověření ryzosti dodávané slitiny, zjistila splnění podmínek zákonné ryzosti pro zlato a teprve poté bylo fakturováno plnění mezi žalobkyní a společností GOLDENBURG, a to již v odůvodněném režimu přenosu daňové povinnosti při dodání zlata podle § 92b zákona o dani z přidané hodnoty (nezatížené daní na výstupu u účastníka řízení). Obdobný mechanismus byl zvolen u odběratele BEDRA, kterému bylo zboží dodáno do jiného členského státu, při kterém opět přechází daňová povinnost na osobu registrovanou v jiném členském státě. V obou případech žalobkyně neodváděla daň na výstupu. Tím byla s ohledem na zjištění chybějící daně zajištěna neoprávněná výhoda, kterou odčerpala žalobkyně (broker).

[40] NSS podotýká, že daňové orgány nemají povinnost prokázat, jakým způsobem a konkrétně který z dodavatelů v řetězci spáchal podvod (neodvedl daň). Musí však postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech podvod spočíval (srov. rozsudek NSS ze dne 25. 6. 2015, čj. 6 Afs 130/2014-60, č. 3275/2015 Sb. NSS). Musí vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, či vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo. Z rozhodnutí daňových orgánů musí být jasně patrné, že byla narušena daňová neutralita (rozsudek NSS ze dne 14. 5. 2020, 1 Afs 493/2019-32). Těmto požadavkům stěžovatel dostal.

[41] Stěžovatel vylíčil řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo (viz např. rozsudky NSS ze dne 18. 10. 2018, čj. 9 Afs 333/2017-63, či ze dne 18. 3. 2021, čj. 9 Afs 160/2020-49). I v případě, že žádný ze shromážděných důkazů nestačí sám o sobě k prokázání protiprávního jednání, ucelený

souhrn těchto důkazů může mít dostatečnou vypovídací schopnost (srov. např. rozsudky ze dne 29. 1. 2015, čj. 8 Afs 25/2012-351, bod 261, nebo ze dne 29. 3. 2012, čj. 5 Afs 7/2011-619, ze dne 24. 8. 2017, čj. 1 Afs 16/2017-43). Podvodný řetězec posuzuje správce daně jako celek, jinými slovy, není třeba, aby konkretizoval, na jakém článku řetězce se daňový subjekt nacházel (missing trader, buffer, broker) [srov. např. rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2018, čj. 5 Afs 252/2017-31]. Těchto závěrů si krajský soud pravděpodobně nebyl vědom, protože vždy zpochybnil jednotlivou skutečnost a dovodil z toho, že na základě dané okolnosti nelze hovořit o daňovém podvodu. Tyto skutečnosti samozřejmě samy o sobě nevyovídaly o daňovém podvodu (z judikatury viz např. rozsudek NSS ze dne 10. 11. 2015, čj. 9 Afs 163/2015-44, bod 46, z něhož vyplývá, že nekontaktnost společností v obchodním řetězci sama o sobě nevyovídá o existenci daňového podvodu, či rozsudek NSS ve věci *VYRTYCH*, bod 45, který obdobný závěr vyslovil ve vztahu k personálnímu propojení jednotlivých společností v obchodním řetězci). Správce daně ani stěžovatel však nevycházeli pouze z jedné skutečnosti, z níž by vyvodily existenci daňového podvodu, ale jimi zjištěné skutečnosti ve svém souhrnu již vytvořily řetězec nestandardních okolností, ze kterých již lze usuzovat na existenci daňového podvodu.

[42] NSS konstatuje, že není správný závěr krajského soudu, že stěžovatel učinil závěr o existenci chybějící daně a rovnou posuzoval, zda žalobkyně věděla nebo mohla vědět o tom, že se účastní daňového podvodu. K existenci chybějící daně stěžovatel totiž dále posuzoval i nestandardní okolnosti obchodování jednotlivých společností a z toho v souhrnu učinil závěr o existenci daňového podvodu.

[43] Osoba zúčastněná na řízení ve svém vyjádření odkazovala na rozsudek SDEU ve věci *Kemwater ProChemie*. NSS konstatuje, že závěry z tohoto rozsudku nelze použít na projednávaný případ, neboť řeší hmotněprávní podmínky nároku na odpočet DPH. To, zda určité plnění bylo součástí daňového podvodu, je jinou otázkou. V podrobnostech viz rozsudek SDEU ve věci *Kemwater ProChemie* a rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 23. 3. 2022, čj. 1 Afs 334/2017-208.

[44] Vzhledem k uvedenému NSS zrušil rozsudek krajského soudu. V dalším řízení se bude muset krajský soud řídit závěry, které jsou vysloveny v tomto rozsudku. Všemi rozhodnými skutečnostmi se tedy bude zabývat nejen jednotlivě, ale i v jejich souhrnu. Dále bude též povinen posoudit druhou a třetí podmínku odmítnutí nároku na odpočet DPH v mezích žalobních námitek.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[45] Z uvedených důvodů dospěl NSS k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s.). V něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným NSS v rušícím rozhodnutí (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[46] V novém rozhodnutí rozhodne krajský soud rovněž o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **není** opravný prostředek přípustný.

pokračování

V Brně dne 3. listopadu 2022

Ondřej Mrákota  
předseda senátu