



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

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

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

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

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

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se **nepřiznává** náhrada nákladů řízení.
- IV. Osoba zúčastněná na řízení **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a průběh správního řízení

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

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

2. Ve včas podané žalobě (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s. ř. s.“), splňující též ostatní podmínky řízení (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.), žalobce navrhuje krajskému soudu, aby rozhodnutí žalovaného zrušil.
3. Žalobce v první řadě uvádí, že za celé sledované období obchodoval pouze s jedním partnerem, kterým je společnost Verttigo Investment s.r.o., přičemž zpochybňuje závěr

správce daně i žalovaného, že by věděl o existenci jakéhokoliv podvodného jednání, uskutečněného za účelem vylákat odpočet DPH, které se dle správce daně v obchodním řetězci, v němž byl zapojen žalobce a Verttigo Investment s.r.o., mělo uskutečnit. Personální propojení v podobě osoby K. J., který byl jednatelem společnosti Verttigo Investment s.r.o. a zároveň zaměstnancem žalobce, nemůže dle žalobce samo osobě doložit, že by nutně musel vědět o existenci daňového podvodu. Tento zaměstnanec mohl mít maximálně povědomí o plnění platebních povinností společnosti Verttigo Investment s.r.o., která však i dle žalovaného své povinnosti vůči správci daně řádně plnila.

4. Dle žalobce navíc, i kdyby byl součástí řetězové obchodní transakce, která vykazuje znaky nestandardního obchodu, nemůže být žalobci upřeno právo na odpočet na DPH na základě zjednodušené konstrukce. Správce daně je povinen prokázat, že žalobce věděl nebo mohl vědět o svém zapojení do řetězce, zatíženého podvodným jednáním. Osoba povinná k dani má totiž právo na odpočet, pokud lze mezi zakoupeným zbožím a poskytnutým plněním identifikovat přímou a bezprostřední vazbu, přičemž nemůže být dotčen skutečností, že někde v řetězci nebyla odvedena daň. Žalovaný sice konstatoval, že Verttigo Investment s.r.o., se kterou žalobce spolupracoval, vykazuje znaky pouze formálně existující právnické osoby, avšak tato společnost existuje již od roku 2001, přičemž předmět podnikání, jehož se nyní projednává věc týká, má v obchodním rejstříku zapsán již od roku 2011. Verttigo Investment s.r.o. nevykazuje žádné podezřelé znaky, řádně podniká, příslušnou daň řádně odvedla a není předmětem zájmu orgánů finanční správy ani není evidována jako nespolehlivý plátc. Dodavatele společnosti Verttigo Investment s.r.o. žalobce nezná, jinak by, dle žalobce logicky, nakupoval slitiny přímo od těchto dodavatelů a levněji. Transakce mezi žalobcem a Verttigo Investment s.r.o. neprobíhaly za nelogických ani nestandardních podmínek, naopak tato podnikatelská činnost byla pro žalobce velmi výnosnou a umožňovala mu podstatně zlepšit materiální podmínky pro výkon jeho hlavní činnosti.
5. Závěrem žalobce uvádí, že v napadeném rozhodnutí se u určitých právnických osob uvádí, že nebylo možno zjistit, zda odvedly nebo neodvedly DPH. Tím žalovaný připouští, že daň mohla být odvedena, a že k žádnému pochybení, jež přičítá žalobci, vůbec nedošlo. Žalobce si nadto nedovede představit, že by informační a evidenční systémy finanční správy neumožňovaly zjistit, zda konkrétní osoba uhradila daň. Tímto tvrzením dle žalobce žalovaný deklasoval své závěry o neodvedení daně a vědomosti žalobce o této skutečnosti. Základní podmínkou, aby mohl plátcí být nepřiznán nárok na odpočet daně, je existence chybějící daně, kterou však žalovaný dle vlastního prohlášení není schopen zjistit.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

6. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvádí, že žalobce splnil formální i hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně, avšak i v těchto případech je možno odpočet na DPH nepřiznat, je-li odpočet uplatňován podvodným způsobem. Existence daňového podvodu byla žalovaným v napadeném rozhodnutí konstatována, když byla zjištěna existence chybějící daně i neobvyklých okolností, svědčících o daňovém podvodu. Žalovaný, resp. správce daně, následně provedli tzv. vědomostní test, na základě kterého určili, že žalobce měl nebo mohl vědět o existenci daňového podvodu, přičemž žalovaný dospěl k závěru, že žalobce neučinil veškerá opatření, která lze od něj rozumně očekávat, aby účasti na daňovém podvodu předešel. Ve vztahu k neodvedení daně společnostmi, které se v řetězové obchodní transakci nacházely před společností Verttigo Investment s.r.o., žalovaný uvádí, že judikatura

Soudního dvora EU chápe pojem neodvedení daně tak, že i v situaci, kdy daňový subjekt daň přiznal, resp. i uhradil, ale z důvodu jeho nekontaktnosti se výše uhrazené daně nepodařila ověřit, bude se jednat o neodvedenou daň.

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

IV. První posouzení krajským soudem

8. Krajský soud v rozsudku ze dne 30. 9. 2019, čj. 29 Af 70/2017–61, dospěl k závěru, že správci daně, ani žalovanému se nepodařilo prokázat okolnosti, za kterých by bylo možno konstatovat existenci podvodného obchodního řetězce za účelem vylákání odpočtu DPH, do nichž by byl žalobce zapojen.

V. Řízení před Nejvyšším správním soudem

9. Nejvyšší správní soud na základě kasační stížnosti žalovaného přezkoumal rozsudek krajského soudu čj. 29 Af 70/2017–61 a tento rozsudek rozsudkem ze dne 3. 11. 2022, č. j. 10 Afs 371/2019-60, zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první, část věty před středníkem s. ř. s.). Krajský soud zavázal právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.), když dospěl k závěru, že není správný jeho závěr, že žalovaný učinil závěr o existenci chybějící daně a rovnou posuzoval, zda žalobce věděl nebo mohl vědět o tom, že se účastní daňového podvodu. K existenci chybějící daně žalovaný totiž dále posuzoval i nestandardní okolnosti obchodování jednotlivých společností a z toho v souhrnu učinil závěr o existenci daňového podvodu.

VI. Posouzení věci soudem

10. Krajský soud, za splnění podmínek dle § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, proto opětovně přistoupil k přezkumu napadeného rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházejícího rozhodnutí správního orgánu prvního stupně (správce daně), a to v souladu se závazným právním názorem, vyjádřeným v citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu, a v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), přičemž dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná** (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
11. Obsah žalobních námitek a tedy i podstatu nyní projednávané věci tvoří polemika žalobce se způsobem, jakým správce daně a posléze i žalovaný posoudili otázku oprávněnosti jím uplatňovaného nároku na odpočet DPH za předmětná zdaňovací období.
12. Podle § 72 zákona o DPH je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování plnění vymezených v tomto ustanovení. Podle § 64 odst. 1 zákona o DPH je zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě,

které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, s výjimkou dodání zboží osobě, pro kterou pořízení zboží v jiném členském státě není předmětem daně. Pro přiznání nároku na odpočet daně je plátce povinen splnit rovněž formální podmínku, která spočívá v předložení daňového dokladu se zákonem stanovenými náležitostmi vyplývajícími z § 73 odst. 1 zákona o DPH.

13. Při splnění těchto hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně je daňovému subjektu nárok na odpočet daně zpravidla přiznán, neboť nárok na odpočet daně ve smyslu čl. 167 a násl. Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice 2006/112“) je nedílnou součástí systému DPH a v principu nesmí být omezen. Výjimku z tohoto principu představují právě situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet DPH podvodně nebo zneužívajícím způsobem, jak dovodil Soudní dvůr EU ve své judikatuře (srov. např. rozsudek ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech *Mahagében a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11).
14. Jak žalovaný přdestřel v odůvodnění napadeného rozhodnutí, problematikou podvodného jednání ve spojitosti s daňovými subjekty uplatňovanými nároky na odpočet DPH se ve své judikatuře mnohokrát zabýval i Nejvyšší správní soud (s inspirací v judikatuře Soudního dvora EU týkající se zneužití práva či karuselových podvodů na DPH - viz např. citované rozsudky ve věci *Optigen*; ve věci *Mahagében* nebo ve spojených věcech *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, C-439/04 a C-440/04). Cílem tzv. karuselového podvodu zpravidla není reálná ekonomická činnost, ale neuhrazení DPH na výstupu plátcem typu „missing trader“ (plátce, který daň na výstupu z titulu dodání zboží dalšímu plátcovi ve stejném státě nepřiznává v podaném daňovém přiznání k DPH, nebo jí přiznává, ale neplatí, popř. vůbec nepodává a stává se pro správce daně nekontaktní) a následované inkasem nadměrného odpočtu plátcem typu „broker“ (plátce, kterému vzniká nadměrný odpočet z titulu uplatněného odpočtu z přijatého zdanitelného plnění v daném členském státě a osvobozeného od plnění při dodání zboží do EU). Dalším subjektem, který je do řetězce zpravidla zařazován, je „buffer“, jehož úkolem v řetězci je navenek působit jako běžný obchodník a vytvořit tak zdání legality plnění zasaženého daňovým podvodem, tedy zastřít vazby mezi jednotlivými články řetězce (zejména mezi *missing traderem* a ostatními články řetězce), a znesnadnit či znemožnit tak odhalení daňového podvodu. „*Pojmem ...podvod na DPH...se v souladu s touto judikaturou označují situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem šesté směrnice, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Za takové situace je pak z hlediska posouzení nároku na odpočet daně rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty*“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 94/2009-156, dostupný na www.nssoud.cz).
15. Ve shodě s touto judikaturou proto krajský soud přistoupil k hodnocení, zda v daném případě žalovaný a správce daně prokázali existenci první podmínky, jež musí být splněna při odepření nároku daňového subjektu na odpočet DPH, tj. zda zjištěné skutečnosti nasvědčují tomu, že v posuzované obchodní transakci (řetězci) došlo k podvodnému jednání na DPH a tedy, že nedošlo k odvedení daně jedním z účastníků řetězce. Z dosavadního průběhu řízení lze totiž dovodit, že mezi stranami není sporu o tom, že jak obdržená, tak poskytnutá plnění ze strany žalobce skutečně proběhla. Spor však mezi stranami vyvolávají

závěry správce daně, resp. žalovaného, vztahující se k možné vědomosti žalobce o jeho účasti v řetězové obchodní transakci, vykazující znaky podvodného jednání, učiněného za účelem vylákání odpočtu na DPH, čímž by došlo k porušení daňové neutrality. S touto námitkou žalobce je však dle krajského soudu imanentně spjata otázka přezkumu existence daňového podvodu, neboť pokud by bylo krajským soudem shledáno, že v nyní projednávané věci řetězec obchodních transakcí nenaplnil znaky podvodného jednání, podmínka vědomosti žalobce o účasti na daňovém podvodu by v takovém případě ztrácela na relevanci. Žalobce ostatně sám v žalobě popírá, že by na obchodních transakcích, jichž se zúčastnil, bylo cokoliv „neobvyklého či nelogického“.

16. Hlavním a základním znakem daňového podvodu, je jednání, jehož účelem je narušení daňové neutrality tím, že jeden subjekt v řetězci obchodních transakcí, čítajících alespoň dva články, nesplní svou daňovou povinnost tím, že neodvede příslušnou DPH na výstupu, zatímco další článek v tomto řetězci uplatní u správce daně odpočet na DPH vstupu. Povinností správních orgánů přitom není prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, jak ovšem zdůraznil i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, „*povinností správce daně je specifikovat, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval*“, neboť „*samotné neodvedení daně, které žalovaný vzal za podvodné jednání, podvodem ve smyslu judikatury SDEU není.*“ (obdobně srov. např. ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Afs 37/2012-50). 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. 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 žalovaný i správce daně v nyní projednávaném případě dle krajského soudu dostáli, neboť prokázali dostatečným způsobem samotnou existenci daňového podvodu a v jakých skutkových okolnostech měl daňový podvod spočívat.
17. Správce daně i žalovaný vylicili 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]. Nahlíženo izolovaně na jednotlivé skutečnosti by tyto samozřejmě samy o sobě nevypovídaly 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 nevypovídá 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 žalovaný 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. Existence daňového podvodu byla žalovaným konstatována v bodech [49] až [60] rozhodnutí o odvolání, když byla zjištěna jednak existence chybějící daně (viz body [51] až [54], příp. body [86] až [92] rozhodnutí o

odvolání), dále pak existence neobvyklých okolností svědčících o existenci daňového podvodu (viz body [55] až [60] rozhodnutí o odvolání). Krajský soud se s jejich závěry ztotožňuje, neboť je považuje za dostatečně odůvodněné a zcela přesvědčivé.

18. Z obsahu správního spisu vyplývá, že žalobce uzavřel dne 1. 1. 2014 kupní smlouvu se společností Verttigo Investment s.r.o., jejímž předmětem byla „*úprava podmínek při prodeji slitky z drahých kovů s obsahem Au, Ag, Pt, případně dalších*“. Na základě této kupní smlouvy žalobce uskutečnil se společností Verttigo Investment s.r.o. v únoru 2014 pět zdanitelných plnění, za něž v daňovém přiznání požadoval odpočet DPH na vstupu ve výši 2 639 497,57 Kč, v březnu 2014 šest zdanitelných plnění, za něž v daňovém přiznání požadoval odpočet DPH na vstupu ve výši 1 572 484,44 Kč, v dubnu 2014 pět zdanitelných plnění, za něž v daňovém přiznání požadoval odpočet DPH na vstupu ve výši 1 027 863,20 Kč, v květnu 2014 čtyři zdanitelná plnění, za něž v daňovém přiznání požadoval odpočet DPH na vstupu ve výši 1 531 961,67 Kč a v červnu 2014 dvě zdanitelná plnění, za něž v daňovém přiznání požadoval odpočet DPH na vstupu ve výši 1 032 324,30 Kč. V únoru a březnu 2014 pak podle správního spisu řetězec obchodních transakcí, který se správci daně podařilo rozkrýt, čítal čtyři subjekty, a to konkrétně (v pořadí od dodavatele k odběrateli) společnosti FROBON TRADE s.r.o. → Verttigo Investment s.r.o. → žalobce → Bedra GmbH. V dubnu 2014 pak došlo ke změně dodavatele společnosti Verttigo Investment s.r.o. z FROBON TRADE s.r.o. na ROYAL METALS GOLD s.r.o., která materiál s obsahem drahých kovů zajišťovala skrze další subdodavatele, společnost Zlatá odměna s.r.o., již zmiňovanou FROBON TRADE s.r.o. a Gladit s.r.o. V tomto měsíci také došlo ke změně odběratele žalobce z Bedra GmbH na GOLDENBURG EUROPA GBE, spol. s r.o. V květnu 2014 pak odebírala společnost Verttigo Investment s.r.o. slitky s obsahem drahých kovů jak od FROBON TRADE s.r.o., tak od ROYAL METALS GOLD s.r.o., která dále odebírala tyto slitky od společnosti Zlatá odměna s.r.o., přičemž odběratel žalobce z dubna 2014 zůstal nezměněn (GOLDENBURG EUROPA GBE, spol. s r.o.) a v červnu 2014 odebírala společnost Verttigo Investment s.r.o. slitiny s obsahem drahých kovů opět od společnosti ROYAL METALS GOLD s.r.o., jejímž subdodavatelem byla společnost HAVENROCK s.r.o., přičemž odběratel žalobce opět zůstal nezměněn oproti předchozím dvěma měsícům.
19. Ze správního spisu také plyne, že žalobce uzavřel dne 1. 4. 2014 rámcovou smlouvu o dílo se společností GOLDENBURG EUROPA GBE, spol. s r.o., jejímž předmětem bylo přepracování věci s obsahem drahých kovů pro žalobce a následné uložení přepracované věci na tzv. metalové konto u této společnosti, jímž se rozumí fyzický deposit přepracované věci ve skladu s následnou možností dispozice s přepracovanou věcí třemi způsoby, a sice fyzickým odběrem, prodejem či převedením na metalové konto jiné osoby. Žalobce s obsahem metalového konta nakládal vždy tak, že jeho obsah prodal, přičemž kupujícím tohoto obsahu se vždy stala přímo společnost GOLDENBURG EUROPA GBE, spol. s r.o., která drahé kovy kupovala od žalobce v režimu přenesení daňové povinnosti ve smyslu § 92b zákona o DPH. Ze správního spisu je také zřejmé, že obchody mezi žalobcem a společností Verttigo Investment s.r.o. probíhaly tak, že Verttigo Investment s.r.o. vždy zajistila pro sebe dodavatele a pro žalobce odběratele, přičemž slitky s obsahem drahých kovů byly převáženy až na výjimky přímo od dodavatele Verttigo Investment s.r.o. k odběrateli žalobce, a tudíž až na výjimky nikdy nebyly fyzicky k dispozici v prostorách žalobce či Verttigo Investment s.r.o. Slitky s obsahem drahých kovů, včetně deklarace

obsahu čistých drahých kovů v těchto slitcích, pak byly žalobci od společnosti Verttigo Investment s.r.o. předávány spolu s předávacím protokolem. Důvodem pro tento typ obchodování měla být skutečnost, že společnost Verttigo Investment s.r.o. byla schopna obstarat dodavatele i odběratele drahých kovů, avšak sama neměla prostředky k jejich nákupu, pročež využila žalobce jako investora.

20. V rámci daňové kontroly následně správce daně dospěl k závěru, že společnost FROBON TRADE s.r.o. za zdaňovací období únor, březen a duben 2014 neuhradila své daňové povinnosti, u společnosti ROYAL METALS GOLD s.r.o. byl místně příslušným správcem daně evidován nedoplatek na DPH ve výši 42 102 Kč, společnosti HAVENROCK s.r.o. byla již v březnu 2014 zrušena registrace k DPH a společnosti Zlatá odměna s.r.o. a Gladit s.r.o. nepřiznaly zdanitelná plnění poskytnutá v rámci řetězce obchodních transakcí, v němž se nacházel i žalobce, ze kterých měly odvést DPH na výstupu. Nadto byly tyto společnosti nekontaktní a neplnily si své daňové povinnosti. Na základě těchto skutečností správce daně shledal, že v předmětném řetězci transakcí se nachází neodvedená daň.
21. Pokud jde o existenci neobvyklých okolností, svědčících o daňovém podvodu, tyto spatřovali správce daně i žalovaný zejména ve skutečnosti, že K. J., zaměstnanec žalobce, byl v době obchodní spolupráce s Verttigo Investment s.r.o. zároveň jednatelem tohoto obchodního partnera žalobce, přičemž spolu s druhým jednatelem Verttigo Investment s.r.o., J. P., byli dne 3. 2. 2014 zapsáni jako jediní společníci ve Verttigo Investment s.r.o. Další podezřelou okolností byla dle žalovaného skutečnost, že K. J. poskytl v roce 2013 z osobních zdrojů půjčku společnosti FROBON TRADE s.r.o., se kterou byl tudíž dle žalovaného také zjevně propojen. Za další podezřelou okolnost shledal žalovaný personální propojení společností ROYAL METALS GOLD s.r.o., GOLDENBURG EUROPA GBE, spol. s r.o. a Zlatá odměna s.r.o., v nichž jako jednatel vystupoval M. M., který tedy působil jako jednatel ve společnostech, které se nacházely v pozici jak subdodavatele, tak odběratele žalobce. Podezřelým žalovaný shledal taktéž skutečnost, že FROBON TRADE s.r.o., ani Verttigo Investment s.r.o. nemají žádné zaměstnance, sklady, kanceláře ani majetek a jejich sídla jsou pouze administrativní, nebo že k nákupu a prodeji slitin docházelo zpravidla ve stejný den, přičemž přes Verttigo Investment s.r.o. a žalobce procházela dodávka slitin pouze formálně. Žalovaný spatřoval další umocnění nestandardnosti celého obchodního případu také v tom, že žalobce neznal přesnou hodnotu obsahu drahých kovů ve slitinách, ačkoliv fakturovanou částku v některých případech uhradil ve stejný den, kdy společnost Verttigo Investment s.r.o. fakturu vystavila. Žalovaný dále poukázal na skutečnost, že slitiny s obsahem drahých kovů žalobce kupoval v podobně ingotů, přičemž ryzost těchto ingotů byla vždy stanovena za celou dodávku, a to vždy s rozsahu pod 333/1000. Žalobce tedy neověřoval, zda některý z ingotů nedosahuje vyšší ryzosti, což by znamenalo jejich nákup v režimu přenesení daňové povinnosti.
22. Správci daně se v daňovém řízení rovněž podařilo prokázat existenci dvou personálních propojení mezi jednotlivými společnostmi v řetězci obchodních transakcí. První z těchto propojení spočívá v osobě K. J., jednatele společnosti Verttigo Investment s.r.o. a taktéž zaměstnance žalobce, který byl pověřen zhodnocením volných prostředků žalobce. Druhé z propojení spočívá v osobě M. M., coby jednatele společností Zlatá odměna s.r.o., ROYAL METALS GOLD s.r.o. a GOLDENBURG EUROPA GBE, spol. s r.o. Pokud jde o společnosti, personálně propojené M. M., k tomu krajský soud uvádí, že i kdyby společnost Zlatá odměna s.r.o. daň neodvedla, tak společnost ROYAL METALS GOLD s.r.o. si své

povinnosti vůči správci daně neplnila pouze v minimálním rozsahu (42 102 Kč), a společnost, u níž by skutečně mohlo dojít k vylákání odpočtu na DPH, neboť se nachází na konci správcem daně identifikovaného řetězce, tedy GOLDENBURG EUROPA GBE, spol. s r.o., se obohatit v rámci tohoto řetězce nemohla, neboť obdržela od žalobce zdanitelné plnění (zlato o ryzosti nad 333/1000) v režimu přenesení daňové povinnosti dle § 92b zákona o DPH, a povinnost uhradit DPH tudíž tížila jí, nikoliv žalobce. Nárok na odpočet DPH by tak společnosti GOLDENBURG EUROPA GBE, spol. s r.o. vznikl až následným prodejem zlata taktéž v režimu přenesení daňové povinnosti dle § 92b zákona o DPH, kde by však již v zájmu zachování daňové neutrality tížila povinnost uhradit DPH další daňový subjekt, když ostatně právě za účelem zamezení daňových podvodů s určitými druhy zboží byl režim přenesení daňové povinnosti zaveden do českého právního řádu, jak poukazuje i žalovaný. Toto personální propojení by samozřejmě samo o sobě nezakládalo takové okolnosti, za kterých by bylo možno konstatovat existenci podvodného obchodního řetězce za účelem vylákání odpočtu DPH, nicméně v kontextu dalších zjištěných skutečností se krajský soud ztotožňuje s právním názorem správce daně i žalovaného, že tyto ve svém souhrnu již vytvořily řetězec nestandardních okolností, ze kterých již lze usuzovat na existenci daňového podvodu.

23. Ke shodnému závěru krajský soud dospěl i při hodnocení způsobu, jakým v předmětném řetězci docházelo k obchodování ze strany Vertigo Investment s.r.o. a žalobce. Stejně tak krajský soud ve shodě s žalovaným shledává podezřelou skutečnost, že žalobce neznal při koupi slitin přesný obsah drahých kovů v těchto slitinách, přičemž k analýze obsahu drahých kovů docházelo vždy až u konečného odběratele žalobce. Žalobce hradil své finanční závazky vůči Vertigo Investment s.r.o. předtím, než došlo k analýze skutečného obsahu drahých kovů ve slitinách, které byly předmětem obchodního vztahu mezi těmito dvěma společnostmi.
24. Krajský soud v této souvislosti poukazuje i na již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 60/2017-60, dle kterého „[p]okud stěžovatel předestře své verze podložené relevantními skutečnostmi o tom, že obchodní transakce či některé její části byly v rámci jeho běžné obchodní praxe standardní, je naopak na správci daně, aby přesvědčivě odůvodnil, že se o běžnou obchodní praxi nejednalo a na základě čeho tak usuzuje. Z odůvodnění rozhodnutí žalovaného v převážné míře lze seznat, že je *zarážející*, *nelogické*, *je nutno se pozastavit*, *není obvyklé* či *je s podivem*. Správce daně si zcela jistě může učinit názor na průběh obchodní transakce, její logistiku, jakož např. i na odbornost osob či praktičnost a účelnost školení obsluhy apod., nicméně pokud stěžovatel argumentuje, a to obzvláště v oblasti odborně náročné a technicky složité, běžnou obchodní praxí v dané oblasti, nemůže žalovaný, coby laik, bez dostatečně odůvodněného tvrzení a vypořádání se s vyjádřeními a vysvětleními stěžovatele, která dle zdejšího soudu nejsou nikterak nemyšlitelná, absurdní a mimo realitu, učinit pouze na základě svých domněnek závěr vedoucí k vědomosti stěžovatele o zapojení v podvodném řetězci s cílem vylákání daňového odpočtu, resp. neodvedení daně.“
25. Prizmatem výše uvedeného krajský soud nahlédl na odůvodnění údajné nestandardnosti obchodních transakcí mezi žalobcem a Vertigo Investment s.r.o., a konstatuje, že v daném případě nejsou tvrzení žalobce natolik věrohodná, aby žalovaný nemohl učinit závěr o zapojení žalobce v podvodném řetězci s cílem vylákání daňového odpočtu, resp. neodvedení daně. Naopak žalovaný nestandardnost žalobcem tvrzené obchodní praxe v průběhu správního řízení dostatečným způsobem prokázal.

VII. Závěr a náklady řízení

26. Krajský soud tak na základě výše uvedených skutečností neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
27. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, protože mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.
28. O náhradě nákladů osoby zúčastněné na řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 5 s. ř. s., podle něhož osoba zúčastněná na řízení má právo na náhradu jen těch nákladů, které jí vznikly v souvislosti s plněním povinnosti, kterou jí soud uložil. Vzhledem k tomu, že osobě zúčastněné na řízení soud plnění žádné povinnosti neuložil, krajský soud jí náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť jí v souvislosti s plněním povinnosti, uložené soudem, žádné náklady nevznikly, a na náhradu jiných nákladů řízení ze zákona nárok nemá.

Poučení:

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

Brno 29. března 2023

JUDr. Zuzana Bystřická
předsedkyně senátu

v.z. JUDr. Faisal Husseini, Ph.D., v.r.
člen senátu
(dle § 54 odst. 2 s. ř. s.)