



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Kříže a soudkyní Mgr. Věry Jachurové a Mgr. Ing. Silvie Svobodové v právní věci

žalobkyně: **KIM Group s.r.o.**, IČO: 27402991
se sídlem Praha 10 - Strašnice, Radošovická 996/4,
zastoupená společností UNTAX, s.r.o., IČO: 25260537
se sídlem Praha 10, U Továren 256/14

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 11. 2016 č.j. 51975/16/5300-22441-711458

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 24. 11. 2016 č.j. 51975/16/5300-22441-711458 se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 19 456,- Kč do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně společnosti UNTAX, s.r.o.

Odůvodnění:

1. Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí označeného v záhlaví tohoto rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný zamítl její odvolání a potvrdil následující rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (označovaného dále jen jako „správce daně“):

- platební výměr č. j. 7597880/15/2010-52522-104618 ze dne 29. 12. 2015
- platební výměr č. j. 1664543/16/2010-52522-104618 ze dne 14. 3. 2016
- platební výměr č. j. 1664604/16/2010-52522-104618 ze dne 14. 3. 2016
- platební výměr č. j. 1664710/16/2010-52522-104618 ze dne 14. 3. 2016
- platební výměr č. j. 1664767/16/2010-52522-104618 ze dne 14. 3. 2016.

Z odůvodnění napadeného rozhodnutí plyne, že žalovaný přisvědčil správci daně, jenž neuznal žalobkyni nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění spočívajících v pořízení mobilních telefonů a tabletů za účelem dalšího prodeje od obchodních korporací Belisar Trade, s.r.o., DIČ: CZ24213624 (dále jen „Belisar Trade“), AMG group s.r.o., DIČ: CZ28902904 (dále jen „AMG group“) a MobileMedia, s.r.o., DIČ: CZ27885763 (dále jen „MobileMedia“), a to kvůli vědomému zapojení žalobkyně do podvodného jednání. Za zdaňovací období měsíce července roku 2012 nebyl žalobkyni uznán nárok na odpočet daně ve výši 5.492.592,-Kč, za zdaňovací období měsíce srpna roku 2012 nebyl žalobkyni uznán nárok na odpočet daně ve výši 6.169.892,- Kč, za zdaňovací období měsíce září roku 2012 nebyl žalobkyni uznán nárok na odpočet daně ve výši 4.473.285,- Kč, za zdaňovací období měsíce října roku 2012 nebyl žalobkyni uznán nárok na odpočet daně ve výši 868.189,- Kč a za zdaňovací období měsíce listopadu roku 2012 nebyl žalobkyni uznán nárok na odpočet daně ve výši 174.346,- Kč. Správce daně konstatoval, že nespochybňuje splnění formálních a hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH dle ust. § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro rozhodná zdaňovací období (dále jen „ZDPH“), nicméně dle objektivních skutečností, které svědčí o zapojení žalobkyně v řetězci plátců účastnících se podvodu na DPH, nelze žalobkyni jí uplatněný nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od dodavatelů Belisar Trade, AMG group a MobileMedia uznat.

2. Žalobkyně v žalobě uvedla, že obchoduje s elektronickými zařízeními, zejména pak s mobilními telefony, notebooky, tablety atp. (www.kimgroup.cz). Je poctivým obchodníkem, který na trhu působí od 30. 12. 2005, a nejedná se tedy o korporaci účelově založenou k páčání daňových podvodů. Ve zkoumaných obdobích červenec až listopad 2012 uzavírala obchody s desítkami či stovkami subjektů na trhu. Doklady vztahující se ke všem těmto obchodním operacím byly řádně předloženy správci daně v rámci postupů k odstranění pochybností a následně při daňových kontrolách. K výběru svých obchodních partnerů žalobkyně vždy přistupovala zodpovědně. Žalovaný sice v odůvodnění napadeného rozhodnutí tvrdí, že navázala obchodní styk se subjekty Belisar Trade, AMG group a MobileMedia „na internetu“, to je však jen půl pravdy. Žalobkyně získávala zákazníky kromě jiného na zavedených veřejných serverech zabývajících se nákupem a prodejem komunikační techniky, konkrétně se jednalo o renomované servery HANDELOT, gsmExchange a ThirdDimension. Nešlo tedy o žádný nahodilý internetový kontakt s obskurním obchodníkem, ale o kontakt s korporacemi, které své zboží veřejně na trhu nabízely. Žalobkyně u každého ze subjektů provedla kontrolu veřejně dostupných rejstříků, z nichž nezískala žádnou signální informaci v tom smyslu, že by se mělo jednat o subjekty podílející se na podvodu na dani z přidané hodnoty. Všechny subjekty, se kterými

ve zkoumaných obdobích obchodovala, včetně korporací Belisar Trade, AMG group a MobileMedia, byly řádně registrované k dani z přidané hodnoty, byly řádně zapsány v obchodním rejstříku a nebyly uvedeny v insolvenčním rejstříku. Žalobkyně taktéž prověřovala hodnocení dodavatelů na serverech HANDELOT, gsmExchange a ThirdDimension, kde taktéž nebyl indikován žádný problém. Veřejné nabídky inkriminovaných dodavatelů nevykazovaly žádné anomálie co do dodacích podmínek (ostatně žalovaný ani žádné takové anomálie neoznačuje), ani co do ceny zboží. Cena zboží na trhu odpovídala obecné cenové úrovni ve vztahu k dodacím podmínkám a odebíranému množství zboží. Z informací, které měla k dispozici při uzavírání předmětných obchodů, tedy žalobkyně nemohla mít ani náznak podezření, že by se mělo jednat o dodávky zboží zasaženého podvodem na dani z přidané hodnoty. Žalobkyně dokonce vedla a vede podrobnou evidenci unikátních čísel jednotlivých telefonních přístrojů IMEI. Každý telefon má unikátní číslo, kterým je v GSM síti jednoznačně identifikován. Tuto evidenci žalobkyně vedla podle rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 10 ze dne 4. září 2012 č.j. 543600/12/010513104618 od října 2012 a průběžně ji předkládá svému místně příslušnému správci daně od uložení této povinnosti do současnosti. Evidence unikátních identifikátorů telefonních přístrojů IMEI má pomoci při identifikaci případných podvodných dodávek, kdyby se prodávaly telefony se stejnými unikátními čísly IMEI v karuselu. Tento problém, tj. duplicita unikátních identifikátorů IMEI, však u žádné z dodávek pro žalobkyni nebyl indikován. Navíc ani samotný správce daně žádný problém s dodávkami na základě těchto evidencí nezachytil, byť tyto informace měl od žalobkyně průběžně k dispozici. IMEI u dodávek uskutečněných před uložení záznamní povinnosti žalobkyně správci daně taktéž poskytla v rámci daňových kontrol, neboť tato unikátní čísla telefonů řádně evidovala.

3. Za dodávky zboží žalobkyně svým dodavatelům platila zcela standardně. Platby probíhaly zcela racionálně a v mezích běžných zvyklostí. S korporacemi Belisar Trade, AMG group a MobileMedia žalobkyně obchodovala zcela standardně jako se všemi ostatními korporacemi. Ostatně správce daně ani žalovaný neuvádí žádné rozdíly v přístupu k těmto korporacím. Žalobkyně se jmenovanými korporacemi dohodla obchodní podmínky uzavřeného obchodu včetně řešení dopravy. Nabídky a poptávky se střetávaly na veřejných trzích HANDELOT, gsmExchange a ThirdDimension a výsledek dohody je zhmotněn ve vyúčtování, tedy daňových dokladech. Tvzení žalovaného, že absentovala smluvní dokumentace, je tedy nepravdivé. Též není pravdou, že by žalobkyně neměla uzavřeny rámcové smlouvy s inkriminovanými dodavateli. Se všemi obchodníky včetně Belisar Trade, AMG group a MobileMedia žalobkyně uzavřela rámcové smlouvy, kde sjednala i záruční podmínky. Jako důkaz k prokázání tohoto tvrzení žalobkyně k žalobě připojila kopie rámcových kupních smluv uzavřených s Belisar Trade a MobileMedia. Tyto rámcové smlouvy byly předloženy prvostupňovému správci daně. Konstatování obsažené v bodu [30] odůvodnění napadeného rozhodnutí, že rámcové smlouvy „... *nebyly zřejmě uzavřeny* ...“, tak představuje ničím nepodloženou domněnku žalovaného. Žalobkyně v této souvislosti podotkla, že správce daně po ní nepožadoval smluvní dokumentaci. Žalobkyně v té době nečelila obviněním tak, jak jsou specifikovány v napadeném rozhodnutí, a proto neměla důvod tato obvinění vyvracet například tím, že by předkládala rámcové kupní smlouvy. Správce daně si od ní vyžádal rámcovou smlouvu s AMG group, kterou zmiňuje ve zprávě o daňové kontrole.

4. Žalobkyně dále namítla, že sjednání parametrů obchodů (telefonicky či emailem) a následné vypořádání obchodů (dodání a akceptace dodávky) je zcela dostačující k zabezpečení právního fungování samotného obchodu. Co se týká dopravy zboží, z dohodnutých dodacích podmínek zřetelně vyplynulo, kdo v daném případě dopravu zabezpečoval. Správci daně byly v řízení předloženy doklady o dopravě, pakliže byla provedena třetí osobou. Navíc doprava po Praze (provozovny AMG Group a Mobile media) či z Libčevse (provozovna Belisar Trade) byla operativně zajišťována podle dohody buď dodavatelem, nebo žalobkyní, a to buď vlastními dopravními prostředky, nebo přepravci. Zejména přeprava po Praze přitom představovala bagatelní náklady s ohledem na vzdálenosti. Tvzení žalovaného, že nebyla sjednána doprava, je tak v rozporu s provedeným dokazováním. Z popisu skutkových okolností při uzavírání vytýkaných obchodů je zřejmé, že žalobkyně neměla v době uzavírání obchodů k dispozici žádnou informaci, která by měla indikovat, že se jedná o zboží zasažené podvodem na dani z přidané hodnoty. Ostatně ani žalovaný žádnou indicii o podvodu v době realizace obchodů neoznačuje a uchyluje se pouze k neodůvodněnému tvrzení, že žalobkyně byla vědomě zapojena v podvodném řetězci.
5. V další části žaloby žalobkyně poukázala na četnou judikaturu správních soudů, zejména Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“), a také na judikaturu Soudního dvora EU (dále jen „SDEU“) vztahující se k problematice podvodu na dani z přidané hodnoty, ze které obšírně citovala. Poté namítla, že žalovaný se v rozporu s touto judikaturou v odůvodnění napadeného rozhodnutí vůbec nezaobíral tím, zda ze všech objektivních okolností vyplývá, že hlavním účelem dotčených plnění je získání daňového zvýhodnění. Odmítnutí nároku na odpočet daně z přidané hodnoty z přijatých zdanitelných plnění, která pro žalobkyni byla předmětem její běžné obchodní aktivity, proto nemůže obstát. Navíc, jak vyplývá z okolností obchodů, žalobkyně žádného daňového zvýhodnění nedosáhla, neboť musela daň z přidané hodnoty z přijatých zdanitelných plnění dodavatelům zaplatit. Teprve kdyby žalovaný jejím odvoláním vyhověl, žalobkyně by své finanční prostředky vložené do systému daně z přidané hodnoty teprve získala zpět a v tento moment by operace byla neutrální. O žádném daňovém zvýhodnění proto v posuzovaném případě nelze hovořit a žalovaný ho ani nijak neodůvodňuje. Žalovaný též neprokázal, že by žalobkyně měla vědět či dokonce věděla, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet daně bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem na vstupu. V této věci přitom stíhá důkazní břemeno žalovaného. Místo toho, aby prokázal, že žalobkyně měla vědět či dokonce věděla, že zboží bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem, si žalovaný ulehčuje své důkazní břemeno tím, že některé okolnosti obchodu hodnotí jako neobvyklé ze svého subjektivního pohledu. To však není a nemůže být důkazem a prokázáním toho, že žalobkyně věděla nebo měla vědět, že přijaté plnění bylo součástí podvodu na DPH. Ani v tomto ohledu tedy žalovaný neuspěl, a nemůže tedy odmítnout žalobkyni nárok na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu z přijatých zdanitelných plnění od korporací Belisar Trade, AMG group a MobileMedia.
6. S poukazem na závěry obsažené v rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 26.1.2016 č.j. 57 Af 7/2014 - 125 žalobkyně dále namítla, že v jejím případě nebylo žádným způsobem prokázáno, že jediným cílem, který žalobkyně a její odběratelé uzavřením závazků souvisejících s dotčeným plněním sledovali, bylo vyhnout se placení DPH, resp. že měli úmysl získat daňové zvýhodnění uskutečněním umělého plánu k vyhnutí se platbě

DPH. V posuzovaném případě nebylo prokázáno, že by cílem provedené transakce nebyl nákup zboží, se kterým žalobkyně běžně obchodovala, za účelem jeho dalšího prodeje jejím zákazníkům. Proto nelze hovořit o daňovém podvodu ve smyslu judikatury SDEU. V řízení bylo zjištěno, že žalobkyně v rámci své běžné podnikatelské činnosti nakoupila a prodala zboží, kromě jiného i od dodavatelů Belisar Trade, AMG group a MobileMedia. Zároveň bylo zjištěno, že žalobkyně s tímto typem zbožím dlouhodobě obchoduje a že se za poplatek registrovala na renomovaných serverech HANDELOT, gsmExchange a ThirdDimension, což je platforma pro veřejné obchodování s tímto druhem výrobků. Nebylo prokázáno, že by se těmito nákupy měla pokoušet získat daňové zvýhodnění. V řízení je žalovaným pouze tvrzeno, že osoby odlišné od žalobkyně pravděpodobně spáchaly podvod na dani z přidané hodnoty. Žalobkyně pouze pořídila zboží, aniž by v době pořízení takového zboží měla informace o podvodu. Z popisu činnosti žalobkyně a průběhu obchodování s inkriminovanými dodavateli je zřejmé, že činnost žalobkyně nebyla podvodem tak, jak je definován v judikatuře SDEU, ale byla ekonomickou činností za účelem dosažení zisku. Žalobkyně nemůže být trestána za to, že jiné subjekty údajně spáchaly podvod na dani z přidané hodnoty, když své daňové povinnosti nesplnily. Jednalo by se o nedovolený přenos odpovědnosti za jednání třetích osob a nedovolený přenos odpovědnosti státu za vymáhání plnění povinností jiných osob. Postup žalovaného je tak v rozporu s judikaturou SDEU, jíž se sám žalovaný dovolává.

7. Žalobkyně vytýká žalovanému, že v odůvodnění napadeného rozhodnutí náležitě nezodpověděl, že by žalobkyně věděla nebo měla vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem na vstupu. Opět s poukazem na závěry obsažené v rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 26.1.2016 č.j. 57 Af 7/2014 – 125 a v něm zmíněnou judikaturu namítla, že žalovaný „nepoctivě ředí“ důkazní standard ohledně prokázání účasti plátce (zde žalobkyně) na podvodu na dani z přidané hodnoty. Nejen že neexistuje podvod na DPH, jak jej vymezuje judikatura, ale žalovaný namísto prokázání účasti žalobkyně na údajném podvodu odmítá žalobkyni přiznat nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění toliko na základě polopravd či svévolného označování skutkových okolností za nestandardní či neobvyklé, aniž by takové hodnotící soudy opřel o dokazování. Jak vyplývá z odůvodnění napadeného rozhodnutí, v části „Vědomostní test - existence objektivních okolností“ žalovaný počínaje bodem [27] konstatuje, že žalobkyně se měla dovědět o podvodu na dani z přidané hodnoty, přičemž poukazuje na závislost financování obchodů žalobkyně na platbách od odběratelů a účelovou koordinaci finančních toků dále dodavatelům žalobkyně. Účelovost má dle žalovaného spočívat v tom, že vysoké peněžní částky byly bezhotovostním platebním stykem přeposílány v rozmezí několika po sobě následujících dnů na bankovní účty společností zapojených do podvodného řetězce (i na bankovní účty společností, které v řetězci nefigurovaly) a následně pak v hotovosti vybírány. Správce daně v rámci vlastní vyhledávací činnosti na základě výpisu z bankovních účtů zjistil, že např. přijatá plnění od AMG group nebyla žalobkyní jejímu dodavateli AMG group uhrazena. Důkazní prostředky, které by prokázaly úhrady předmětných přijatých plnění, správce daně nezískal od žalobkyně a nepodařilo se mu je dohledat ani vlastní vyhledávací činností. Žalobkyně k tomu namítla, že žalovaný se mýlí, jestliže označuje její obchody za závislé na platbách odběratelů a tvrdí, že finanční toky byly účelově koordinovány. V této souvislosti uvedla, že cena elektroniky a telefonních přístrojů na trhu v čase klesá díky tlaku inovací a morálnímu a technologickému

zastarávání starých modelů. Bylo by proto pošetilé, pokud by subjekt obchodující na tomto trhu držel velké zásoby takového zboží, protože by mohl snadno na zboží prodělat. Bylo proto zcela přirozené, že žalobkyně zboží na trhu zobchodovala v rychlém sledu. Hodnocení žalovaného tak zneužívá přirozený charakter obchodu. Žalobkyně zcela přirozeně požadovala od odběratelů platbu co nejdříve a zároveň vyjednala u dodavatelů podmínku platit co nejpozději tak, aby obchody mohla financovat tzv. „dodavatelským úvěrem“. Žalobkyně často také platila zálohy na dodání zboží, což je zcela legitimní způsob financování obchodních aktivit. Falešný údiv žalovaného nad tím, že inkasované peněžní prostředky použila na úhradu dodavatelům, proto nemůže obstát jako odůvodnění odepření nároku na odpočet daně z přidané hodnoty z přijatých plnění. Žalovaný též smlčuje, že žalobkyně neměla žádnou povědomost o tom, na jaké bankovní účty peníze posílají její dodavatelé a už vůbec neměla povědomost o tom, že další osoby tyto své peníze vybírají v hotovosti. Ostatně žalovaný povědomost žalobkyně o těchto faktech nikterak neprokázal. Navíc je zcela přirozené, že poté, co žalobkyně indikovala v řízení se správcem daně zpochybňování odpočtu daně z přidané hodnoty z přijatých zdanitelných plnění od korporace AMG group, platby vůči této korporaci částečně pozastavila, aby případné právní vady z takových dodání měla možnost započíst vůči plnění za zboží. Takové jednání lze hodnotit jako ekonomicky racionální jednání dobrého hospodáře. Žalovaný tedy neprokázal, v čem by měla spočívat tvrzená účelová koordinace plateb žalobkyní.

8. Žalovaný v napadeném rozhodnutí žalobkyni rovněž vytkl neopatrnost při navazování obchodní spolupráce s dodavateli Belisar Trade, AMG group a MobileMedia. Uvedl, že považuje za nestandardní při obchodování s tzv. „rizikovou komoditou“ neověřit si blíže své dodavatele a zároveň poukázal na to, že žalobkyně si své obchodní partnery vyhledala „na internetu“. Žalobkyně ve vztahu k této argumentaci žalovaného zopakovala, že své obchodní partnery nevyhledala „na internetu“, ale byla účastníkem specializovaných trhů na serverech HANDELOT, gsmExchange a ThirdDimension. Za tím účelem hradila i řádné roční členství, které jí umožňovalo na tomto trhu zveřejňovat poptávky a využívat nabídky jiných účastníků tohoto trhu. K prokázání této skutečnosti žalobkyně soudu předložila doklady o zaplaceném členství na těchto trzích. Nejedná se tedy o žádné obskurní hledání obchodních partnerů na internetu, ale o organizované tržiště obchodních nabídek a poptávek z daného oboru. Žalobkyně své obchodní partnery prověřila v té míře, ve které to lze po ní spravedlivě požadovat (k tomu viz výše). Hodnocení jejích dodavatelů na serverech HANDELOT, gsmExchange a ThirdDimension bylo pozitivní. Po žalobkyni nelze žádat, aby nahrazovala vyšetřovací aktivity, které přísluší výlučně orgánům státní správy. Navíc AMG group a MobileMedia byly renomovanými a dlouholetými účastníky trhu, jak je patrné z jejich výpisů z obchodního rejstříku (AMG group na trhu funguje od 3.6.2009 a korporace MobileMedia od 11.4.2007). Jedinou výjimkou je korporace Belisar Trade, která vznikla dne 3.2.2012, tedy přibližně půl roku před zahájením obchodování se žalobkyní. Nicméně žalobkyně i tento subjekt standardně prověřila a neshledala žádných okolností, které by indikovaly páchaní podvodu na dani z přidané hodnoty. Ostatně ani sám žalovaný neoznačil, co by mělo být žalobkyni podezřelé. Žalobkyně ověřila osobní návštěvou u všech tří obchodníků, že disponují skladovacími prostory i personálním zázemím. Belisar Trade disponoval skladem v Libčevsi, U Rybníku 7, kde se nacházela místnost a sklad se zbožím a dva administrativní pracovníci. Osobní návštěva jednatele žalobkyně v tomto skladu je toho důkazem. Korporace AMG group a MobileMedia měly ve svých sídlech skladovací prostory, v nichž zboží žalobkyně vyzvedávala, o čemž svědčí

v řízení předložené doklady o přepravách zboží. Navíc žalobkyně v odvolacím řízení předložila důkazy o existenci provozovny AMG group které žalovaný odbyl. Rovněž neuvedl, proč by založení korporace Belisar Trade dne 3.2.2012 mělo tuto korporaci diskvalifikovat z obchodování, když na veřejných tržističích na serverech HANDELOT, gsmExchange a ThirdDimension zveřejňovala své nabídky zboží a zbožím disponovala. Není tedy pravdou, že by dodavatelé žalobkyně nedisponovali odpovídajícím materiálním a personálním vybavením pro dané obchody. Stejně tak není pravdivé tvrzení žalovaného, že „*nešel zjistit sortiment nabízeného zboží ani další informace v obchodním styku.*“ Nabídky zboží byly vždy zcela konkrétní a byly buď reakcí na poptávku žalobkyně na daných serverech, nebo žalobkyně reagovala na nabídku uvedených dodavatelů na serverech (registrovaných veřejných tržističích), tedy informace běžné v obchodním styku a sortiment zboží byl zcela zřetelný. Žalobkyně nakupovala vždy zboží vyrobené renomovaným výrobcem (Samsung, Nokia, Apple). Tyto výrobky byly vždy opatřeny originální, a tedy nezaměnitelnou pečeti výrobce, která pravost zboží na první pohled potvrzovala. Tvrzení žalovaného, že není zřejmé, že by se žalobkyně zajímala o původ nakupovaného zboží, proto žalobkyně označila za ryzí smyšlenku. Jeho tvrzení, že nepředložila správci daně žádný doklad (certifikát) prokazující původ obchodovaného zboží, je podle ní naprostým nesmyslem, neboť správce daně po ní nic takového nežádal a při obchodování s originálními výrobky opatřenými pečeti výrobce není takový certifikát ani běžně předkládán. Nesmyslné je podle žalobkyně i tvrzení žalovaného, že by po svých dodavatelích nepožadovala certifikát prokazující původ obchodovaného zboží. To z podstaty věci vůbec nepřicházelo v úvahu, protože zboží bylo výrobcem řádně označeno a originálně (neporušeně) zabaleno. Žalobkyně nadto disponovala IMEI jednotlivých výrobků, které správci daně předložila v průběhu daňových kontrol, a to za všechna rozhodná zdaňovací období. Tam, kde ještě neměla povinnost vést evidenci IMEI, tak učinila v průběhu postupů k odstranění pochybností či v průběhu následných daňových kontrol a u pozdějších období počínaje říjnem 2012 tak činila na základě povinnosti uložené správcem daně. U čísel výrobků přitom nebyly zjištěny žádné zásadní nesrovnalosti. Důvod odmítnutí nároku na odpočet DPH založený na údajné neopatrnosti žalobkyně je vzhledem k výše uvedenému nutné odmítnout jako zcela nepříhodný a smyšlený.

9. Posledním důvodem zmiňovaným žalovaným je absence smluvní dokumentace. I toto tvrzení je dle přesvědčení žalobkyně hrubě nepravdivé a v rozporu s obsahem správního spisu. Jak již žalobkyně uvedla, měla se všemi dodavateli uzavřenou rámcovou kupní smlouvu. Nyní nedisponuje rámcovou kupní smlouvou s AMG group, neboť ji správce daně v rámci kontrolovaných dokladů (pravděpodobně omylem) nevrátil, nicméně její předložení je potvrzeno ve zprávě o daňové kontrole. Tvrzení žalovaného, že žalobkyně nepředložila smluvní dokumentaci v rámci daňového řízení, je tedy nepravdivé. Stejně tak je absurdní tvrzení žalovaného, že není zřejmé, jakým způsobem byla řešena přeprava zboží. Přeprava byla zajištěna ad hoc podle typu dodávky a ceny buď dodavatelem či samotnou žalobkyní. Dodavatelé AMG group a MobileMedia byli sídlem v Praze a přeprava po Praze mezi žalobkyní a těmito dodavateli byla otázkou řádu desítek minut jízdy autem. Jak je patrné ze zprávy o daňové kontrole, žalobkyně v řízení předložila doklady o přepravě také třetími osobami, které realizaci dopravy dokumentují. Stejně tak ad hoc u každé jednotlivé dodávky byly dohodnuty platební podmínky a v rámcové smlouvě byla dohodnuta záruka za výrobky. Navíc podle tehdy platné právní úpravy

zakotvené v § 422 a násl. a § 429 a násl. zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku byl dodavatel odpovědný za vady i jakost zboží. Smyšlené je i tvrzení žalovaného, že součástí dodávek nebyl technický popis zboží, návod na použití, požadavky na údržbu zboží atp. Technický popis zboží, návod na použití, požadavky na údržbu zboží atp. jsou součástí vždy každého jednotlivého balení originálního výrobku telefonu. Proto je nutné odmítnout závěrečné tvrzení žalovaného, že si žalobkyně „z pohledu běžného obchodního styku počínala značně neopatrně.“

10. S ohledem na závěr, ke kterému dospěl SDEU například ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11 (Mahagében, Péter Dávid) v bodu 60 svého rozsudku, bylo povinností žalovaného nejprve prokázat, že zde existovaly náznaky vzbuzující podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo podvodu, neboť teprve tehdy by bylo lze po žalobkyni požadovat, aby si zjistila informace o druhém subjektu, u něhož zamýšlí nakoupit zboží či služby za účelem ujištění se o jeho věrohodnosti, resp. aby zjišťovala něco více, než je obvyklé. K tomu, aby bylo možné dospět k závěru, že zde existovaly náznaky vzbuzující podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo podvodu, bylo by nejprve nezbytné prokázat, že se předmětná transakce a jakým konkrétním způsobem vymykala z běžných obchodních transakcí žalobkyně nebo běžných obchodních transakcí obvyklých u subjektů podnikajících ve stejném odvětví a srovnatelných se žalobkyní. Aby bylo možné takové posouzení provést, bylo nezbytné vyhodnotit, jakým způsobem žalobkyně běžně realizovala obdobné transakce, nebo jakým způsobem obdobné transakce běžně realizují subjekty srovnatelné se žalobkyní, které podnikají ve stejném odvětví. Teprve porovnáním těchto zjištění se zjištěními učiněnými ohledně sporné transakce by bylo možné dospět k závěru, zda se tato transakce oproti jiným vymykala a v čem. Žádná taková zjištění však žalovaným učiněna nebyla. Již tato skutečnost dle názoru žalobkyně způsobuje nezákonnost napadeného rozhodnutí, neboť nebylo-li prokázáno, že zde existovaly náznaky vzbuzující podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo podvodu, nelze dospět k závěru, že žalobkyně věděla nebo měla vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem na vstupu. Žalovaný, aniž by provedl jakékoliv dokazování, se v dané věci omezil na ničím nepodložené tvrzení, že žalobkyně se vědomě zapojila do podvodu.
11. V další žalobní námitce označila žalobkyně za nesprávný právní závěr žalovaného, že je možné po žalobkyni požadovat, aby přijala veškerá opatření, která od ní mohou být rozumně požadována s ohledem na okolnosti případu, aby zajistila svoji neúčast na daňovém podvodu. Ponejprv je totiž nezbytné, aby plátce daně měl k dispozici signální informace, které v něm mají vyvolat pochybnosti o samotném obchodu. Takové okolnosti však v době uzavírání obchodů žalobkyně neměla a žalovaný takové okolnosti dokonce ani neoznačuje. S ohledem na to, že obchody byly uzavírány na veřejných a specializovaných tržistištích, konkrétně na serverech HANDELOT, gsmExchange a ThirdDimension, žalobkyně neměla důvod jakkoli pochybovat o svých dodavatelích. S ohledem na to, že jejich prověření ve veřejně dostupných databázích proběhlo zcela bez závad (žalovaný ani neoznačil žádné závady ve veřejných databázích), nebylo důvodu přijímat další speciální opatření. Ani reference na veřejných tržistištích neindikovaly jakýkoliv problém s dodavateli. Žalovaný jen opakuje své nesprávné skutkové závěry o tom, že žalobkyně neměla dostatečnou smluvní dokumentaci, že byla neopatrná při navazování obchodních vztahů či že účelově řídila finanční toky, což bylo vyvráceno shora). Žalovaný dále argumentačně

zneužívá pozastavení plateb vůči AMG group, které žalobkyně uplatnila vůči tomuto dodavateli, aby měla vůči čemu kompenzovat případné právní vady dodávek. To, že v řetězci figurují korporace, které si neplní své daňové povinnosti, jsou okolnosti, z nichž vyplývají povinnosti výlučně pro žalovaného, nikoli pro žalobkyni. Tvrzení žalovaného, že žalobkyně se sama svou neobezřetností vystavila důkazní nouzi, se jeví být jen vyprázdněnou floskulí. Žalobkyně si nadto již v podaném odvolání stěžovala na to, že správce daně neoznačil taková opatření, která žalobkyně přijmout mohla a nepřijala, a jejichž přijetím by se mohla účinně vyhnout pořízení zboží zasaženého podvodem na dani z přidané hodnoty. Logika věci totiž velí plátcům daně z přidané hodnoty, kterému je jako excus z pravidla (neutralita DPH) odmítán nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění, vytknout, která konkrétní opatření přijmout mohl a nepřijal, pokud taková opatření nepřijal a přijmout mohl, zda mohla mít vliv na jeho nedbalostní účast na podvodu na dani z přidané hodnoty. Správní orgán byl tedy povinen identifikovat opatření, která měla žalobkyně učinit pro to, aby se neúčastnila podvodu na DPH, a pokud taková opatření nepřijala, byl povinen také dovodit, že jejich nepřijetím žalobkyně zapříčila svoji účast na daňovém podvodu. Je-li totiž někomu vytýkáno, že se dopustil nesprávnosti, musí být tato nesprávnost konkrétně identifikována. To správce daně ani žalovaný neučinili, a i proto je napadené rozhodnutí nezákonné. S ohledem na to, že žalobkyně nebyla povinna s ohledem na skutkové okolnosti obchodů přijímat žádná speciální opatření a žalovaný ani nevymezil opatření, která žalobkyně přijmout mohla a nepřijala a která by zároveň účinně zabránila pořízení zboží zasaženého podvodem na dani z přidané hodnoty, je nutné právní argumentaci žalovaného ohledně přijetí opatření ze strany žalobkyně k zabránění pořízení zboží zasaženého podvodem na dani z přidané hodnoty odmítnout jako zcela nesprávnou. V bodě [32] odůvodnění napadeného rozhodnutí dokonce žalovaný fabuluje, že žalobkyně byla vědomě zapojena do podvodů na dani z přidané hodnoty. Takové tvrzení je dle mínění žalobkyně zcela absurdní a neukotvené v provedeném dokazování.

12. Žalobkyně shrnula, že splnila hmotněprávní a formálněprávní podmínky k uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty ze všech přijatých plnění za zdaňovací období červenec, srpen, září, říjen a listopad 2012 od korporací Belisar Trade, AMG group a MobileMedia. S ohledem na to, že nebyl prokázán podvod na dani z přidané hodnoty tak, jak je definován v judikatuře SDEU a NSS a že vůbec nebylo prokázáno zapojení žalobkyně do takových podvodů, je nutné napadené rozhodnutí žalovaného jako nezákonné zrušit, neboť neexistuje žádný právní důvod, pro který by mohl být nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z přijatých zdanitelných plnění legálně odmítnut.
13. V závěrečné námitce procesního charakteru žalobkyně brojila proti tomu, že jí bylo postupem správce daně upřeno právo na projednání zprávy o daňové kontrole týkající se daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2012. Ačkoliv se žalobkyně podáním ze dne 15.12.2015 z projednání kontrolního zjištění (které zákon nezná, projednává se jen zpráva o daňové kontrole) omluvila a zároveň požádala o stanovení lhůty k vyjádření ke kontrolnímu zjištění, správce daně šmahem zamítl podanou stížnost na postup správce daně a v rozporu se zákonem žalobkyni zprávu o daňové kontrole týkající se daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2012 zaslal, maje za to, že řízení je tím ukončeno. Podle ust. § 88 odst. 5 daňového řádu však může správce daně doručit zprávu o daňové kontrole daňovému subjektu jedině tehdy, odmítá-li se se zprávou o

daňové kontrole se seznámit nebo ji projednat, či případně se jejímu projednání vyhýbá. Jak ovšem plyne z rozhodnutí NSS č.j. 1 Afs 19/2005-78 ze dne 26.1.2006, omluva z termínu projednání zprávy o daňové kontrole s uvedením důvodů není vyhýbáním se projednání zprávy o daňové kontrole. Správce daně tedy zbavil žalobkyni práva na vyjádření se ke kontrolnímu zjištění a práva na projednání zprávy o daňové kontrole, čímž zatížil řízení vadou, pro niž je nutné považovat napadené rozhodnutí a jemu předcházející prvostupňová rozhodnutí za nezákonná. Žalovaný se k tomuto bezprávnému postupu správce daně jen nekriticky přichýlil a jeho bezprávný postup napadeným rozhodnutím potvrdil.

14. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Ve vyjádření k žalobě uvedl, že v daném případě je spornou otázkou skutečnost, zda byly naplněny podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty dle § 72 a § 73 ZDPH a zda žalobkyně věděla či vědět měla a mohla, že je součástí řetězce zatíženého daňovým podvodem na DPH. Žalovaný setrval na názoru, že je možné vyloučit vznik nároku na odpočet daně i za splnění formálních podmínek pro odpočet DPH, jak tomu je i v případě žalobkyně. Dle judikatury SDEU nemusí být správcem daně nárok na odpočet daně přiznán, pokud jej plátce uplatňuje podvodně nebo zneužívajícím způsobem. V případě podvodného jednání je nutno prostřednictvím objektivních skutečností prokázat, že přijaté zdanitelné plnění je součástí daňového podvodu, a že o této skutečnosti plátce daně vědět mohl a měl, popřípadě že plátce nepřijal veškerá opatření, která po něm mohla být rozumně požadována k zabránění jeho vlastní účasti na podvodu. V daném případě žalovaný vycházel z objektivních skutečností zjištěných správcem daně a v odvolacím řízení shodně se správcem daně shledal, že žalobkyně byla součástí podvodu na dani z přidané hodnoty, o čemž věděla nebo vědět měla a mohla. Jako objektivní skutečnosti osvědčil žalovaný absenci písemných dokumentů jako je smluvní dokumentace, objednávky atd., absenci písemných dokladů vztahujících se k přepravě zboží, platebním podmínkám, sankcím za prodlení s platbami, záruce či reklamaci. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že odvolatel (tj. žalobkyně) „*nepředložil prvostupňovému správci daně žádné důkazní prostředky, na základě kterých by bylo zřejmé, že součástí dodávek byl technický popis zboží, návod k použití, požadavky na údržbu zboží, přepravu a manipulaci se zbožím a doba technické životnosti zboží. Pakliže nebyly sjednány písemné kupní smlouvy, kdy v daném případě předmětem transakcí je zboží tak vysoké hodnoty a celková suma obchodu měla mít značný dopad do hospodaření odvolatele, počínal si odvolatel z pohledu běžného obchodního styku značně neopatrně.*“ Za objektivní skutečnosti považuje žalovaný i neopatrnost žalobkyně při navazování obchodních vztahů, když obchodní partnery vyhledávala na internetu bez jejich bližší znalosti a bez předchozích zkušeností. Dodavatelé neměli většinou webové stránky, na adresách zapsaných v obchodním rejstříku se nezdržovali atd. V neposlední řadě byla ověřena i závislost financování obchodů žalobkyně na platbách od odběratelů a účelová koordinace finančních toků, čímž byla potvrzena nestandardnost celé obchodní transakce mezi žalobkyní a společnostmi Belisar Trade, AMG group a MobileMedia. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí je dle žalovaného zřejmé, že i v rámci odvolacího řízení bylo prověřováno, zda mohla být žalobkyně účastníkem podvodu na DPH a zda bylo na základě objektivních okolností prokázáno, že měla a mohla vědět, že je předmětné plnění součástí podvodu na dani z přidané hodnoty. Žalovaný je přesvědčen, že výše uvedené skutečnosti byly prokázány, přičemž obecně shrnul svá stanoviska v bodě [27] napadeného rozhodnutí. Žalobkyně si v daném případě nepočínala s péčí řádného

hospodáře, a ač bylo žalovaným uznáno, že splnila hmotněprávní i procesní podmínky k uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty ze zdanitelných plnění přijatých od společností Belisar Trade, AMG group a MobileMedia, vzhledem k objektivním okolnostem dospěl žalovaný k závěru, že nárok na odpočet daně byl uplatněn podvodným způsobem. Na tomto svém názoru žalovaný setrvává. Má za prokázané, že ze strany správce daně (potažmo žalovaného) byly činěny veškeré úkony nezbytné k prokázání žalobkyní uváděných skutečností. Tvzení žalobkyně jsou nadto spíše jen polemikou s hodnocením jednotlivých závěrů žalovaného. Žalovaný má současně za prokázané, že nedošlo nikterak k naříkané nezákonnosti tvrzené žalobkyní. Podotkl, že je to naopak žalobkyně, kdo opomíjí, popř. odmítá souvislosti, které žalovaný považuje za zásadní. Žalobkyně v žalobě neuvádí žádné nové skutečnosti ani důkazy, které by měly prokázat oprávněnost jejího nároku na odpočet. Žalovaný v dalších podrobnostech a k průběhu daňového řízení odkázal na napadené rozhodnutí a správní spis a dodal, že se všemi žalobními námitkami se vypořádal již v napadeném rozhodnutí.

15. V replce k vyjádření žalovaného žalobkyně poukázala na to, že dle aktuální judikatury NSS není povinností správních orgánů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, v daňovém řízení musí být nicméně postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (rozsudek ze dne 25. 4. 2015 č.j. 6 Afs 130/2014-60). Při prokazování existence daňového podvodu jsou správní orgány povinny a) prokázat existenci chybějící daně, tzn. narušení principu neutrality a b) hledat, resp. prokázat „*skutkové souvislosti a příčinné souvislosti mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu*“ (rozsudek ze dne 31. 1. 2018 č.j. 5 Afs 60/2017-60 nebo ze dne 25. 4. 2019 č.j. 7 Afs 321/2018-80). V napadeném rozhodnutí je chybějící daň v řetězci odůvodněna následovně: a) Belisar Trade, která byla dodavatelem žalobkyně, v řádném termínu nepodala přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. a 3. čtvrtletí roku 2012; b) korporaci Beveridge, s.r.o., která byla dodavatelem Belisar Trade, která byla dodavatelem žalobkyně, byla za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2012 vyměřena daň podle pomůcek, která však nebyla uhrazena. V napadeném rozhodnutí se k tomu uvádí, že společnost Belisar Trade je nekontaktní, a nelze u ní tudíž ověřit, zda plnění, z nichž žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně, zahrnula do svých daňových přiznání a zda z těchto plnění byla uhrazena daň, a lze tedy konstatovat existenci daňového podvodu ve smyslu judikatury SDEU i NSS; c) korporaci RIDDLE Invest s.r.o., která byla dodavatelem korporace NINE ELEVEN s.r.o., která byla dodavatelem korporace AMG Group, která byla dodavatelem žalobkyně, byla za blíže neurčené zdaňovací období vyměřena daň, která však nebyla uhrazena. V napadeném rozhodnutí se k tomu uvádí, že dodavatelem AMG group byla společnost Nine eleven, jejímž dodavatelem byla společnost Riddle invest, u níž byly provedeny postupy k odstranění pochybností. Na základě výsledku postupu k odstranění pochybností bylo zjištěno, že společnosti Riddle invest i její odběratel Nine eleven jsou součástí podvodného řetězce na DPH. Obchodní korporaci Riddle invest byla vyměřena daň, která nebyla uhrazena. Z uvedených skutečností vyplývá, že u společností Nine eleven a Riddle invest došlo k daňovým únikům na DPH ve smyslu výše uvedené judikatury SDEU i NSS; d) korporaci Better Company s.r.o., která byla dodavatelem korporace MobileMedia, která byla dodavatelem žalobkyně, byla za blíže neurčené zdaňovací období vyměřena daň, která však nebyla uhrazena. V napadeném rozhodnutí se k tomu uvádí, že z vyhledávací činnosti správce daně vyplynulo, že společnost Better Company nakoupila zboží od společností Ahac, která byla registrovaná

jako plátce DPH do 21. 11. 2011. Doměřená daň, kterou správce daně doměřil dodavateli Better Company, která si neoprávněně nárokovala odpočet DPH od neplátce, nebyla správci daně uhrazena. Z uvedených skutečností vyplývá, že u společnosti Better Company došlo k daňovým únikům na DPH ve smyslu výše uvedené judikatury SDEU i NSS. Dle názoru žalobkyně je výše popsaná identifikace chybějící daně zcela nepostačující, neboť daňové orgány ničím neprokázaly, že daň neodvedená korporací Beveridge, s.r.o., korporací RIDDLE Invest s.r.o., a korporací Better Company s.r.o., jakkoliv souvisí s plněními, ze kterých byl žalobkyni odepřen nárok na odpočet daně. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí je seznatelné pouze to, že uvedené korporace zapojené v obchodním řetězci, jehož součástí byla i žalobkyně, za blíže neurčená zdaňovací období neodvedly státu daň (s výjimkou neodvedení daně korporací Beveridge, s.r.o., která neodvedla daň za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2012). Identifikace chybějící daně provedená daňovými orgány nesplňuje nároky vymezené judikaturou NSS, podle které je správce daně povinen prokázat, že v řetězci existuje daň související s uskutečněním plnění v řetězci, která měla být po právu odvedena do státního rozpočtu, odvedena nebyla a o tomto neodvedení žalobkyně měla nebo mohla vědět, a to v době, kdy do obchodních transakcí vstupovala (rozsudek ze dne 18. 10. 2018 č.j. 9 Afs 333/2017-63). Judikaturou vymezený požadavek na prokázání existence „*skutkové a příčinné souvislosti*“ mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu znamená, že správní orgány jsou povinny prokázat, že státu nebyla odvedena daň z identických plnění, tj. z plnění zasažených daňovým podvodem, ze kterých žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně. K prokázání existence řetězového podvodu tudíž nepostačuje pouhé prokázání existence obchodního řetězce firem obchodujících mezi sebou s mobilními telefony, ale je nutné identifikovat ("ztotožnit") konkrétní plnění v obchodním řetězci. Obdobně Městský soud v Praze v rozsudku ze dne 26. 9. 2018 č.j. 9 Af 49/2016-107 (a stejně tak i v rozsudku ze dne 26. 9. 2018 č.j. 9 Af 50/2016-101 judikoval povinnost správce daně prokázat, které konkrétní obchodní transakce jsou součástí řetězově probíhajících transakcí zasažených daňovým podvodem. Podle názoru soudu daňové orgány pochybily tím, že takovou podrobnější analýzu neprovedly, přestože k tomu potřebné vstupní informace měly k dispozici, a to i díky tomu, že každý kus předmětného zboží (mobilního telefonu) je označen unikátním kódem (tzv. identifikátor IMEI), pod kterým je i evidován. Zmíněné rozsudky přitom vycházejí ze skutkových okolností velmi podobných okolnostem v nyní projednávané věci, neboť korporace Gondol, s.r.o., jež byla žalobcem v řízení ve věcech sp. zn. 9 Af 49/2016 a sp. zn. 9 Af 50/2016, je odběratelem žalobkyně, tedy jedná se o stejný obchodní řetězec firem zapojených do obchodování s mobilními telefony. Zatímco však korporaci Gondol, s.r.o., daňové orgány odepřely nárok na odpočet daně za zdaňovací období březen až červen 2012, v nyní projednávané věci se jedná o zdaňovací období červenec až listopad 2012. Obdobně jako tomu bylo v případech rozhodovaných soudem ve věci korporace Gondol, s.r.o., také v nyní projednávané věci daňové orgány pochybily tím, že přestože k tomu měly k dispozici potřebné podklady, zcela rezignovaly na provedení analýzy jednotlivých transakcí, a tím i na hledání skutkové a příčinné souvislosti mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu.

16. Žalobkyně v replice zopakovala, že měla uzavřeny rámcové kupní smlouvy se všemi dodavateli (Belisar Trade, MobileMedia a AMG Group), což muselo být daňovým orgánům známo. V žalobě přitom podrobně popsala, jakým způsobem postupovala při uzavírání předmětných obchodních transakcí a z jakých důvodů nelze toto její počínání

považovat za neobvyklé. Tuto žalobní argumentaci žalovaný ve svém vyjádření ničím nezpochybnil. Žalobkyně si nedokáže představit, jak by absence důkazních prostředků, na základě kterých by bylo zřejmé, že součástí dodávek byl technický popis zboží, návod k použití, požadavky na údržbu zboží, přepravu a manipulaci se zbožím a doba technické životnosti zboží, mohla být důkazem vědomého zapojení žalobkyně do daňového podvodu. Absence uvedených důkazních prostředků by snad mohla založit pochybnosti ohledně faktické realizace deklarovaných dodávek, avšak s daňovým podvodem vůbec nesouvisí. Podle judikatury NSS jestliže daňový subjekt prokáže uskutečnění zdanitelného plnění, může správce daně neuznat odpočet DPH jen v případě, že prokáže podvod na DPH, o kterém daňový subjekt věděl nebo měl vědět. Pokud je v této fázi důkazní břemeno uneseno, již dále nepřechází. Jakkoliv daňový subjekt zpochybňuje svou účast na podvodu, důkazní břemeno v tomto případě leží stále na správci daně a pořád se jedná o otázku jeho unesení (rozsudek ze dne 21. 12. 2016 č.j. 6 Afs 147/2016-28 nebo ze dne 21. 3. 2018 č.j. 1 Afs 427/2017-48). Žalobkyni tudíž nelze klást k tíži, že nepředložila důkazní prostředky, které by mohly osvědčit její dobrou víru ohledně zapojení do daňového podvodu. Podle rozsudku NSS ze dne 25. 6. 2015 č.j. 6 Afs 130/2014-60 závěr o tom, že plátce DPH věděl či měl a mohl vědět, že se účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, zpravidla vyžaduje komplexní analýzu konkrétních podezřelých skutečností a posouzení jejich vzájemných souvislostí. Jen pokud z takové analýzy plyne, že podezřelé skutečnosti nejsou nahodilé, navzájem izolované a dobře vysvětlitelné i jinak než účastí plátce daně na podvodu na DPH, nýbrž naopak propojené a svými souvislostmi a charakterem vzájemného propojení výrazně zesilující podezření a minimalizující pravděpodobnost toho, že plátce daně jednal poctivě, lze uvedený závěr učinit k zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. V projednávané věci však daňové orgány žádnou komplexní analýzu a posouzení vzájemných souvislostí konkrétních podezřelých okolností neprovedly. Jejich závěr o vědomé účasti žalobkyně na daňovém podvodu naopak vychází z účelového propojování nahodilých a izolovaných okolností, které jsou vysvětlitelné jinak než nepoctivým jednáním žalobkyně a jejím vědomým zapojením do daňového podvodu.

17. V doplňujícím podání ze dne 20. 5. 2020 žalobkyně poukázala na to, že Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 3.4.2019 č.j. 10 Af 64/2015 - 63 rozhodl o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ve věci daňové povinnosti žalobkyně k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec a srpen 2009, a to tak, že žalobou napadené rozhodnutí shledal jako nezákonné. Základní skutková podobnost mezi věcí rozhodnutou rozsudkem č.j. 10 Af 64/2015 - 63 a nyní projednávanou věcí spočívá v tom, že obě se vztahují k podnikání žalobkyně spočívajícímu v obchodování s mobilními telefony, přičemž v obou případech žalovaný neuznal žalobkyni nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z důvodu vědomé účasti žalobkyně na daňovém podvodu. V rozsudku č.j. 10 Af 64/2015 - 63-74 soud dospěl k závěru, že daňové orgány neprokázaly naplnění podmínek stanovených judikaturou NSS a SDEU, na základě kterých lze žalobkyni odmítnout přiznání nároku na odpočet daně s poukazem na její zapojení do daňového podvodu. Soud konstatoval, že žalovaný neprokázal existenci daňového podvodu, neboť náležitě a ve vztahu k žalobkyni dostatečně konkrétně nepopsal existující obchodní řetězec, jehož se měla žalobkyně zúčastnit, a dále nespecifikoval, v jakých skutkových okolnostech měl předmětný daňový podvod spočívat a kdo se na něm a v jakém rozsahu podílel. Soud dále konstatoval, že žalovaný neunesl důkazní břemeno ohledně prokázání objektivních okolností, na jejichž základě by bylo lze

dovodit, že žalobkyně věděla nebo měla vědět, že se účastnila podvodného jednání, neboť se přezkoumatelným způsobem nevypořádal s konkrétními a žalobkyní plausibilně tvrzenými důvody, pro které měla závěry žalovaného stran nestandardnosti žalovaným identifikovaných okolností předmětných obchodních transakcí za nepodložené a odporující skutečnosti. Soud rovněž konstatoval, že žalovaný chybně poukazoval na to, že žalobkyně neunesla ke svým tvrzením důkazní břemeno o tom, že se nestala součástí podvodného jednání. Žalobkyně je přesvědčena o tom, že výše uvedené závěry učiněné soudem v rozsudku č.j. 10 Af 64/2015 – 63 lze v zásadě beze zbytku vztáhnout i na nyní projednávanou věc. V ní se žalovanému nepodařilo prokázat existenci příčinné souvislosti mezi neodvedením daně obchodní korporací Beveridge a nárokováním odpočtu žalobkyní, neboť nebylo možné ověřit, zda neodvedení daně se týká týchž plnění, ze kterých žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně. Ohledně chybějící daně u obchodní korporace RIDDLE Invest s.r.o. (jedná se o dodavatele obchodní korporace NINE ELEVEN s.r.o., která je dodavatelem korporace AMG group) se v napadeném rozhodnutí uvádí, že u této obchodní korporace byla na základě provedeného postupu k odstranění pochybností vyměřena daň, která nebyla uhrazena. Chybí však informace o tom, jakého či jakých zdaňovacích období se tato daň týká. Ani v tomto případě se tedy žalovanému nepodařilo prokázat existenci příčinné souvislosti mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu žalobkyní. Ohledně chybějící daně u obchodní korporace NINE ELEVEN s.r.o. (jedná se o dodavatele obchodní korporace AMG group) se v napadeném rozhodnutí uvádí, že na základě výsledku postupu k odstranění pochybností bylo zjištěno, že společnosti Riddle invest i její odběratel Nine eleven jsou součástí podvodného řetězce na DPH. Obchodní korporaci Riddle invest byla vyměřena daň, tato daň nebyla uhrazena. Z uvedených skutečností vyplývá, že u společností Nine eleven a Riddle invest došlo k daňovým únikům na DPH ve smyslu výše uvedené judikatury SDEU i NSS. Závěr žalovaného o tom, že u společnosti Nine eleven došlo k daňovým únikům (či snad daňovému úniku) na DPH, se neopírá o úvahu, kterou by bylo možné považovat za identifikaci a vyčíslení chybějící daně tak, jak ji chápe judikatura NSS. Ohledně chybějící daně u obchodní korporace Better Company s.r.o. (dodavatel obchodní korporace MobileMedia) se v napadeném rozhodnutí uvádí, že z vyhledávací činnosti správce daně vyplynulo, že společnost Better Company nakoupila zboží od společnosti Ahac, která byla registrovaná jako plátce DPH do 21. 11. 2011. Doměřená daň, kterou správce daně doměřil dodavateli Better Company, která si neoprávněně nárokovala odpočet DPH od neplátce, nebyla správcem daně uhrazena. Z uvedených skutečností vyplývá, že u společnosti Better Company došlo k daňovým únikům na DPH ve smyslu výše uvedené judikatury SDEU i NSS. Z uvedeného vyplývá, že žalovaný považuje za daň neodvedenou do státního rozpočtu v důsledku daňového podvodu nikoliv pouze daň neodvedenou na výstupu, ale rovněž tak i doměrky daně z důvodu neuznání nároku na odpočet daně na vstupu uplatněného některým z předchozích článků (subjektů) zapojených v obchodním řetězci. S uvedeným názorem však žalobkyně nesouhlasí, neboť neuznání nároku na odpočet daně uplatněného na vstupu za daň neodvedenou do státního rozpočtu v důsledku daňového podvodu považovat nelze. Názor žalobkyně vychází z definice daňového podvodu podané NSS, která odkazuje na judikaturu Soudního dvora EU a podle níž se podvodem na dani z přidané hodnoty rozumí situace, v níž 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 (rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 21. 4. 2010 č.j. 9 Afs 94/2009-156 a další). Podle

názoru žalobkyně lze totiž pojem vybraná daň interpretovat jediné jakožto daň zahrnutou v ceně uskutečněných zdanitelných plnění a v tomto smyslu i daň obdrženou, tj. vybranou na výstupu. Naproti tomu daň na vstupu za vybranou daň pro účely vymezení daňového podvodu vůbec považovat nelze, neboť tuto daň si již nemůže následující, tj. žádný další článek v obchodním řetězci odečíst. Ze samotného mechanismu uplatňování daně z přidané hodnoty tudíž vyplývá, že je vyloučeno, aby daň doměřená na vstupu představovala daň, kterou jeden z účastníků neodvede státní pokladně a další si ji odečte.

18. Popis identifikace chybějící daně podaný žalovaným v bodě [26] napadeného rozhodnutí je dle žalobkyně nejen příliš stručný, ale je i nesrozumitelný. Namísto konkrétních a úplných informací o plnění daňových povinností jednotlivými články obchodního řetězce jsou zde útržkovitě a jaksí mimochodem předkládány pouze dílčí informace vztahující se pouze k některým článkům obchodního řetězce a pouze k některým nebo blíže neurčeným zdaňovacím obdobím. Neúplnost skutkových zjištění ohledně plnění daňových povinností jednotlivými články zapojenými v obchodním řetězci je na závadu zejména v případě popisu plnění daňových povinností přímými dodavateli žalobkyně, tj. korporacemi Belisar Trade, AMG group a MobileMedia. Ohledně plnění daňových povinností obchodní korporací Belisar Trade se v bodě [26] napadeného rozhodnutí konstatuje, že tato obchodní korporace podala daňová přiznání za zdaňovací období 2. a 3. čtvrtletí 2012, byť po zákonem stanovené lhůtě. Za účelem jejich prověření byly příslušným správcem daně zahájeny postupy k odstranění pochybností, avšak *„žádné doklady k ověření skutečností uvedených v daňových přiznáních nebyly dodavatelem Belisar Trade předloženy, se svým místně příslušným správcem daně dodatel Belisar Trade nekomunikoval.“* Z uvedených okolností žalovaný dovozuje, že společnost Belisar Trade je nekontaktní, a nelze u ní tudíž ověřit, zda plnění, z nichž žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně, zahrnula do svých daňových přiznání a zda z těchto plnění byla uhrazena daň, a lze tedy konstatovat existenci daňového podvodu ve smyslu judikatury SDEU i NSS. Tento závěr se však rozchází se závěry judikatury NSS a SDEU odkazovanými v bodě 41. rozsudku č.j. 10Af 64/2015 - 63-74 a odporuje i závěrům vysloveným soudem v bodě 54. tohoto rozsudku, podle kterých okolnost spočívající v tom, že dodatel žalobkyně je nekontaktní, nepostačuje pro unesení důkazního břemene daňovými orgány ohledně vyvození závěru o účasti žalobkyně na daňovém podvodu. Žalovaný v napadeném rozhodnutí zamlčuje podstatnou informaci o tom, jaké důsledky z tzv. nekontaktnosti obchodní korporace Belisar Trade příslušný správce daně vyvodil, tedy zda a v jaké výši správce daně za zdaňovací období 2. a 3. čtvrtletí 2012 u této obchodní korporace stanovil daňovou povinnost podle pomůcek tak, jak tomu bylo v obdobné situaci u obchodní korporace Beveridge s.r.o., nebo zda stanovil daň souhlasně (konkludentně) s daňovými tvrzeními přeloženými touto obchodní korporací a v jaké výši. Absence těchto údajů představuje zásadní vadu napadeného rozhodnutí, neboť znemožňuje přezkoumat existenci příčinné souvislosti mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu. Ohledně plnění daňových povinností obchodní korporací AMG group se v bodě [26] napadeného rozhodnutí uvádí, že u této obchodní korporace byla za zdaňovací období červenec až listopad 2012 vyměřena daň v souladu s podanými daňovými přiznáními. Podle názoru žalobkyně však nelze nechat bez povšimnutí, že u obchodních korporací RIDDLE Invest s.r.o., a NINE ELEVEN s.r.o., coby článků, které v obchodním řetězci obchodní korporaci AMG group předcházejí, přitom žalovaný identifikoval existenci chybějící daně způsobenou daňovým podvodem. Logicky se tudíž nabízí otázka, proč správce daně, resp. žalovaný daňovou povinnost

tvrzenou obchodní korporací AMG group na rozdíl od daňové povinnosti tvrzené žalobkyní uznal, přestože shledal zapojení obchodní korporace AMG group do daňového podvodu. Absence takové úvahy v napadeném rozhodnutí jde na úkor přesvědčivosti jeho odůvodnění, neboť rozhodování o tom, kterému z článků obchodního řetězce zasaženého daňovým podvodem stát nárok na odpočet odepře, nesmí být ponecháno na libovůli finančních orgánů a z toho důvodů musí být i způsobilé k přezkoumání nezávislým soudem. Ohledně plnění daňových povinností obchodní korporací MobileMedia se v napadeném rozhodnutí nic neuvádí. V bodě [26] napadeného rozhodnutí se pouze konstatuje, že v předmětných zdaňovacích obdobích obchodní korporace MobileMedia nakoupila zboží, které následně prodala žalobkyni, od obchodní korporace Better Company s.r.o., u které žalovaný konstatoval chybějící daň. Obdobně jako v případě obchodní korporace AMG group se tudíž nabízí otázka, zda a případně z jakých důvodů správce daně, resp. žalovaný daňovou povinnost tvrzenou obchodní korporací MobileMedia na rozdíl od daňové povinnosti tvrzené žalobkyní uznal, přestože shledal zapojení obchodní korporace MobileMedia do daňového podvodu.

19. Popis obchodního řetězce s účastí žalobkyně je proveden v bodě [25] napadeného rozhodnutí. Jedná se o slovní popis, který je doprovázen grafickým znázorněním propojení jednotlivých subjektů, resp. článků zapojených v obchodním řetězci. Znázornění propojení jednotlivých subjektů označované žalovaným jako „řetězec společností“ ve skutečnosti neznázorňuje toliko jediný řetězec, ale zahrnuje v sobě celkem šest možných obchodních řetězců. Jelikož v popisu v bodě [25] napadeného rozhodnutí toto uvedeno není, lze se pouze dohadovat o tom, zda dodávky mobilních telefonů anebo tabletů proběhly mezi všemi zapojenými subjekty ve všech pěti zdaňovacích obdobích (červenec až srpen 2012). Uvedený popis však především nijak neprokazuje existenci souvislosti mezi neodvedením daně v důsledku daňového podvodu na straně jedné a nárokováním odpočtu žalobkyní na straně druhé. Lze z něj totiž pouze vyčíst, že uvedené subjekty si mezi sebou během rozhodného období dodávaly zboží (mobilní telefony anebo tablety), popis však nijak nedokládá, že chybějící daň, jejíž existenci způsobenou daňovým podvodem žalovaný identifikoval u obchodní korporace Beveridge, s.r.o., RIDDLE Invest s.r.o., NINE ELEVEN s.r.o. a Better Company s.r.o., skutečně představuje daň z plnění, ze kterých byl žalobkyni odepřen nárok na odpočet. Pokud tedy např. obchodní korporace RIDDLE Invest s.r.o., neodvedla státní pokladně daň, ještě to neznamená, že tato neodvedená daň představuje daň z dodávky stejného zboží uskutečněné touto obchodní korporací, ze které žalobkyně uplatnila nárok na odpočet. Takovýto závěr totiž není možné vyslovit bez doložení fyzického pohybu zboží, které bylo součástí dodávky. Bez doložení pohybu zboží v řetězci by závěr o existenci souvislosti mezi neodvedením daně obchodní korporací RIDDLE Invest s.r.o., a nárokováním odpočtu žalobkyní platil pouze v případě, pokud by v řetězci RIDDLE Invest s.r.o. - NINE ELEVEN s.r.o. - AMG group - žalobkyně bylo přeprořádáno identické zboží, což však žalovaný v dané věci neprokázal. Napadené rozhodnutí tak nesplňuje požadavky na prokázání existence skutkových souvislostí a příčinné souvislosti mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu vyžadované judikaturou NSS. Požadavek spočívající v tom, že k prokázání zapojení žalobkyně do daňového podvodu jsou daňové orgány povinny doložit, že neodvedení daně v popsáných řetězcích se týká týchž plnění, ze kterých žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně, explicitně formuloval soud v bodě [54] rozsudku č.j. 10 Af 64/2015 – 63. Žalobkyně v této souvislosti připomněla, že daňové orgány na provedení

podrobnější analýzy pohybu zboží v popsanych obchodních řetězcích zcela rezignovaly, přestože k tomu měly k dispozici potřebné poklady v podobě unikátních identifikátorů IMEI. Tím se však dopustily stejného pochybení jako ve věci rozhodnuté rozsudkem č.j. 10 Af 64/2015 - 63.

20. Žalobkyně dále namítla, že žalovaným učiněný závěr ohledně okolností spočívajících v „závislosti odvolatelových obchodů na platbách od odběratelů a účelové koordinace finančních toků“ vychází z důkazů provedených v řízení před správcem daně (viz zpráva o daňové kontrole za zdaňovací období červenec 2012 sepsaná dne 29. 12. 2015 pod č.j. 7578329/15/2010-61561-110004 a zpráva o daňové kontrole za zdaňovací období srpen až listopad 2012 sepsaná dne 11. 3. 2016 pod č.j. 1607365/16/2010-61561-110004), avšak teprve žalovaný tyto okolnosti vyhodnotil jako podezřelé (nestandardní) a vyvodil z nich právní závěry v neprospěch žalobkyně. Žalovaný tím postupoval v rozporu s § 115 odst. 2 věty druhé daňového řádu a zbavil žalobkyni možnosti na jeho argumentaci jakkoliv reagovat. Žalobkyně na tomto místě odkázala na argumentaci obsaženou v usnesení NSS ze dne 10. 10. 2018 č.j. 1 Afs 438/2017-32, na základě které dovozuje porušení § 115 odst. 2 daňového řádu žalovaným, přestože v odvolacím řízení nebyly provedeny nové důkazy. Totéž podle ní platí i pro žalovaným provedené hodnocení způsobu navázání obchodní spolupráce žalobkyně s jejími přímými dodavateli. Rozsah argumentace obsažené v bodě [29] napadeného rozhodnutí totiž významně přesahuje konstatování obsažená ve zprávě o daňové kontrole za zdaňovací období červenec 2012 a ve zprávě o daňové kontrole za zdaňovací období srpen až listopad 2012, ve kterých se uvádí pouze to, že k navázání obchodní spolupráce došlo přes internet. Žalovaným učiněný závěr ohledně absence písemných obchodních smluv mezi žalobkyní a jejími přímými dodavateli jednak neodpovídá skutečnosti a nadto hodnocením této okolnosti jakožto okolnosti dokládající vědomost žalobkyně o její účasti na daňovém podvodu se žalovaný dopustil stejného pochybení jako ve věci rozhodnuté rozsudkem č.j. 10 Af 64/2015 - 63, v němž soud konstatoval, že „... pokud žalovaný za významnou objektivní okolnost svědčící pro závěr o vědomosti žalobce o podvodném jednání považoval skutečnost, že žalobce se svým dodavatelem i odběratelem neuzavíral písemné smlouvy, je třeba zdůraznit, že podle relevantní rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu může být tato okolnost pro daňový subjekt přítěžující pouze tehdy, pokud dostatek jiných objektivních skutečností nasvědčuje o jeho zapojení do karuselového podvodu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2016, čj. 4 Afs 233/2015 - 47).“
21. Žalobkyně má za to, že správce daně i žalovaný pochybili tím, že jí přičetli k tíži nedostatečné zjištění skutkového stavu ohledně okolností souvisejících s prokázáním její vědomé účasti na daňovém podvodu. Činili tak zpravidla prostřednictvím konstatování závěru o existenci zřejmě nestandardních, resp. zřejmě podezřelých okolností posuzovaných obchodních transakcí a následným poukazem na to, že žalobkyně nepředložila důkazní prostředky prokazující opak. Tím se však daňové orgány dopustily stejného pochybení jako ve věci rozhodnuté rozsudkem č.j. 10 Af 64/2015 - 63, neboť podle judikatury SDEU a NSS jsou to pouze daňové orgány, které nesou důkazní břemeno stran prokázání okolností svědčících o tom, že vůbec došlo k daňovému podvodu, jakož i o tom, že žalobkyně o svém zapojení do podvodného jednání vědět měla a mohla. Daňové orgány neunesly svoje důkazní břemeno, neboť neprokázaly najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Navíc všechny žalovaným zmiňované

tzv. objektivní okolnosti (tj. závislost na platbách od odběratelů a účelové koordinace finančních toků, absence písemných smluv uzavřených mezi žalobkyní a jejími přímými dodavateli a neopatrnost žalobkyně při navazování obchodních vztahů), které podle jeho názoru mají dokládat povědomost žalobkyně o její účasti na daňovém podvodu, mají jiné logické vysvětlení, jak bylo rozvedeno v žalobě.

22. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, v mezích žalobních bodů, jimiž je vázán; vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s.ř.s.). Po provedeném řízení dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
23. Před vlastním posouzením věci považuje soud za potřebné zmínit základní judikatorní východiska. Podle ustálené rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu a SDEU týkající se vzniku a uplatňování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je nutné nejprve ověřit, zda vůbec tento nárok vznikl. Ze závěrů vyslovených Nejvyšším správním soudem v rozsudcích ze dne 9. 3. 2016, č.j. 6 Afs 271/2015 - 50 a ze dne 1. 12. 2016, č.j. 9 Afs 115/2016 - 57 vyplývá, že aby bylo možné učinit závěr o existenci nároku na odpočet daně na základě dodání zboží či služeb, je nezbytné ověřit, zda dodání tohoto zboží či služeb bylo opravdu uskutečněno, a pokud tomu tak bylo, zda dané zboží či služby byly žalobcem užity pro účely jeho zdanitelných plnění (viz rozsudek SDEU ve věci C-285/11, *Bonik EOOD*). SDEU nechává na soudech členských států, aby provedly v souladu s pravidly dokazování vnitrostátního práva celkové posouzení všech skutečností a skutkových okolností a aby na základě tohoto posouzení zhodnotily, zda bylo opravdu uskutečněno dodání zboží nebo služby, kterým je nárok na odpočet odůvodňován (srov. rozsudky Soudního dvora ve věci C-285/11, *Bonik EOOD*, a ze dne 6. 9. 2012 ve věci C-273/11, *Mecsek-Gabona*). V případě, že z uvedeného posouzení vyplyne, že dodání zboží či služby bylo reálně uskutečněno tak, jak to vyplývá z daňového dokladu, a že toto zboží či služba byly na výstupu užity subjektem nárokujícím odpočet, nelze v zásadě přiznání nároku na odpočet odmítnout.
24. Platí nicméně, že i za těchto okolností lze přiznání nároku na odpočet osobě povinné k dani odmítnout, a to za podmínek vyplývajících z rozsudku SDEU ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL* a navazující rozhodovací praxe SDEU a Nejvyššího správního soudu, podle níž musí být z hlediska objektivních okolností prokázáno, že osoba povinná k dani, které bylo dodáno zboží nebo poskytnuty služby zakládající nárok na odpočet, věděla nebo musela vědět, že toto plnění bylo součástí daňového podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem na vstupu.
25. Podvody na DPH se správní soudy v minulosti již mnohokrát zabývaly, přičemž v této problematice se opírají o judikaturu SDEU týkající se zneužití práva či kolotočových (karuselových) podvodů na DPH [srov. především rozsudky ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise*, C-354/03, C-355/03 a C-484/03 (dále jen „Optigen“) a ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL* (dále jen „Kittel“), či rozsudek ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech *Mahagében kft a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11, (dále jen „Mahagében“)]. V uvedených rozhodnutích se přitom opakovaně konstatuje, že „[o]bchod uvnitř Společenství se zdá být živnou půdou pro podvody na DPH, které mohou

nabývat různých podob, ale jsou vždy organizovány „řetězově“ s tím, že „práva Společenství se nelze dovolávat pro zneužívající nebo podvodné účely.“

26. Správní soudy ve své rozhodovací praxi opakovaně zdůraznily, že judikatura SDEU pojmem „*podvod na DPH*“ označuje 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 o dani z přidané hodnoty, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. V této souvislosti lze odkázat na shora uváděné rozsudky SDEU, kde termín „*podvod na DPH*“ je v tomto smyslu běžně užíván a je jak obsahem samotných položených předběžných otázek, tak stanovisek generálních advokátů, jakož i obsahem samotných rozsudků Soudního dvora. Generální advokát Colomer ve svém stanovisku k věci *Kittel* k podvodu na DPH konstatoval, že ve skutečnosti existují varianty tak neobvyklé a spletité, jako je představitost těch, kteří je připravují, ve všech případech jde v podstatě o to, že není odvedena určitá částka získaná jako DPH (srov. k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2010, č.j. 9 Afs 83/2009 - 232). V první řadě je tedy třeba identifikovat objektivní skutečnosti, ze kterých mimo jiné vyplývá jeden z nejdůležitějších znaků daňového podvodu, totiž porušení daňové neutrality. Z hlediska posouzení nároku na odpočet daně je pak rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21.4.2010, č.j. 9 Afs 94/2009 - 156).
27. Kromě objektivních okolností je pak nutné posoudit i subjektivní stránku jednání, tedy vědomost daňového subjektu o daňovém podvodu. Ve věci *Optigen* bylo ze strany SDEU zdůrazněno, že nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by totiž překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu (srov. rozsudky SDEU ze dne 11. 5. 2006, *Federation of Technological Industries a další*, C-384/04, bod 32, a ze dne 21. 2. 2008, *Netto Supermarkt*, C-271/06, bod 23). Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, aby dostatečně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet daně bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu (srov. rozsudek ve věci *Mahagében*, bod 49).
28. V rozsudku ze dne 21. 2. 2008, *Netto Supermarkt*, C-271/06, SDEU v tomto směru konstatoval, že „*pokud jde o zásadu proporcionality, Soudní dvůr již rozhodl, že v souladu s touto zásadou musejí členské státy využívat prostředků, které sice umožňují účinně dosáhnout cíle sledovaného unitrostátním právem, avšak co nejméně narušují cíle a zásady stanovené dotčenými předpisy Společenství (viz rozsudky Molenheide a další, uvedený výše, bod 46, jakož i ze dne 27. 9. 2007, Teleos a další, C 409/04, Sb.[bod 19]. Je tak sice legitimní, že se opatření přijatá členským státem snaží o co nejúčinnější ochranu plateb do veřejného rozpočtu, avšak tato opatření nesmějí přesahovat rámec toho, co je za tímto účelem nezbytné (viz zejména výše uvedené rozsudky Molenheide a další, bod 47, jakož i Federation of Technological Industries a další, bod 30)“ (srov. bod 20 uvedeného rozsudku). V uvedeném rozsudku mimo jiné SDEU poukázal na to, že „*v souvislosti s podvodem, kterého se dopustila třetí osoba, musí být veškeré rozložení rizika mezi dodavatele a daňovou správu v souladu se zásadou proporcionality (rozsudek Teleos a další, uvedený výše, bod 58). Tak tomu není tehdy, jestliže daňový systém**

přenáší veškerou odpovědnost za zaplacení DPH na dodavatele, bez ohledu na to, zda se tento podílel na podvodu, kterého se dopustil kupující, či nikoli (viz v tomto smyslu rozsudek Teleos a další, uvedený výše, bod 58)“.

29. Uvedený výklad SDEU převzala i judikatura Nejvyššího správního soudu. Ta potvrdila, že každá účetní transakce v řetězci musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č.j. 5 Afs 129/2006 - 142). Zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (viz rovněž rozsudek SDEU ze dne 11. 5. 2006 *Federation of Technological Industries a další*, C-384/04).
30. Nejvyšší správní soud v minulosti rovněž opakovaně judikoval, že nekontaktnost dodavatelské společnosti žalobce ve spojení s neuhrazením příslušného DPH nepostačují samy o sobě ke spolehlivému závěru o účasti žalobce na daňovém podvodu. Každé daňově relevantní plnění totiž musí být zohledněno samo o sobě, a jednání žalobce tak nelze hodnotit pouze v kontextu jednání jeho dodavatele (srov. rozsudek SDEU ve věci *Optigen*, či rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č.j. 5 Afs 129/2006 - 142, ze dne 21. 12. 2016, č.j. 6 Afs 147/2016 - 28, a ze dne 19. 1. 2017, č.j. 6 Afs 148/2016 - 35).
31. Podle ustálené rozhodovací praxe sice není povinností finančních orgánů prokázat, jakým konkrétním způsobem a kterým z dodavatelů byl spáchán podvod, pokud by se jednalo o řetězec tímto podvodem zasažený. Musí však být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, č.j. 9 Afs 111/2009 - 274, ze dne 10. 10. 2012, č.j. 1 Afs 37/2012 - 50, či ze dne 30. 5. 2013, č.j. 1 Afs 13/2013 - 61). Správce daně přitom může vycházet z mnoha indicií, které mu jsou k dispozici (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, č.j. 6 Afs 130/2014 - 60, a další).
32. Z judikatury SDEU a navazující rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu tedy s ohledem na výše uvedené vyplývá, že účast na daňovém podvodu musí být podložena objektivními skutečnostmi, na jejichž základě správce daně prokáže, že daňový subjekt věděl nebo měl vědět, že se podvodného jednání účastní (srov. rozsudek ve věci *Kittel*, bod 59, rozsudek ve věci *Mahagében*, bod 49). V rozsudku ze dne 31. 8. 2016, č.j. 2 Afs 55/2016 - 38 Nejvyšší správní soud uvedl, že „z hlediska posouzení nároku na odpočet daně je rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty. [...] Rovněž je třeba vzít v úvahu, zda předmětné obchodní transakce neprobíhaly za podmínek krajně neobvyklých či nelogických. Zejména zda docházelo k úhradám fakturovaných částek, zda byly všechny pohledávky řádným způsobem vymáhány, zda se nejednalo o neobvykle nízké ceny, zda nedošlo k absolutnímu selhání kontrolních mechanismů daňového subjektu či zda se daňový subjekt nechoval neobvykle pasivně při hledání obchodních partnerů“. V rozsudku ze dne 15.12.2011, č.j. 9 Afs 44/2011 - 343 pak tentýž soud konstatoval, že je „věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů.“

33. K problematice prokazování zaviněné účasti na daňovém podvodu pak Nejvyšší správní soud zdůraznil, že „v případě zjištění neodvedení daně v obchodním řetězci nelze vystačit s pouhou zkratkovitou úvahou, jak to učinil žalovaný: pokud neodvedl daň jeden, a to kterýkoli z článků obchodní transakce, jednalo se o podvod, o kterém musela stěžovatelka (či její dodavatel) vědět. Tímto způsobem nelze dospět k závěru o prokázání objektivních a subjektivních skutečností svědčících pro odepření nároku na odpočet“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č.j. 5 Afs 60/2017 - 60). V naposledy označeném rozsudku Nejvyšší správní soud akcentoval, že „pravidlo, plynoucí z judikatury SDEU, že každé plnění je třeba posuzovat samostatně a samo o sobě, bez ohledu na jeho účel nebo výsledky, vychází z požadavku, aby společný systém DPH byl neutrální, a ze zásady právní jistoty, která vyžaduje, aby používání právních předpisů Evropské unie bylo předvídatelné pro subjekty, na které se vztahuje. Dle přesvědčení Nejvyššího správního soudu nelze však požadavek evropské judikatury stran prověřování věrohodnosti obchodních partnerů v řetězci extenzivně a bezmezně rozšiřovat. Nelze extenzivně dovozovat, že se má jednat o nekonečně dlouhý řetězec osob, kam až by měla povinnost osoby povinné k dani, která zdanitelné plnění uskutečnila a její „obezřetnost“ sahat“. Podle Nejvyššího správního soudu bude takový požadavek dán „tam, kde již samotný dodavatel (z hlediska jeho samotné faktické existence, sídla, kontaktnosti), s nímž daňový subjekt uzavírá obchod, nebo samotný předmět dodávky (rizikovitost komodity, rozsah dodávky, fakticita plnění, její relevantnost ve vztahu k předmětu činnosti apod.) či její cena či jiné okolnosti budou vykazovat určité znaky pochybností o „solidnosti“ transakce, její vážnosti či smyslu a úmyslu jednajících (vylákat daňovou výhodu). V takovém případě lze na míru obezřetnosti a adekvátních opatření ze strany osoby povinné k dani k minimalizaci své účasti na možném podvodném jednání klást při uzavírání obchodu důvodně přísné požadavky“.
34. Obdobně je podle Nejvyššího správního soudu třeba posuzovat „i samotné neodvedení daně v řetězci z hlediska závěru o daňovém podvodu. Znakem podvodu ve smyslu evropské judikatury je zjednodušeně řečeno skutečnost, že jeden z účastníků daň neodvede a další si ji odečte; tím v podstatě 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 dani mezi těmito subjekty**. Opačným způsobem by byla zcela nepřipustně zakládána objektivní daňová odpovědnost kteréhokoli subjektu zapojeného v obchodním řetězci a odpovědnost za pohyb a osud zboží. Zcela absurdně by mohla při nerespektování zjištění přímé příčinné souvislosti mezi chybějící daní a poskytnutou či vylákanou výhodou nastat situace, kdy by z důvodu neodvedení daně jedním ze subjektů byla doměřena daň (či odepřen nárok na odpočet) kterémukoli, tedy teoreticky i všem subjektům v daném obchodním řetězci (zpravidla krom toho, který daň neodvedl). Nutno konstatovat, že neexistuje (pro případy řetězcových obchodů) zákonem upravená daňová dlužnická solidarita, k čemuž by postup výše naznačený fakticky vedl“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č.j. 5 Afs 60/2017 - 60; zvýraznění textu bylo doplněno Městským soudem v Praze). Nejvyšší správní soud v právě citovaném rozsudku připomněl „náleznost Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, č. 85/2006 Sb. ÚS, z něhož judikatura správních soudů konzistentně vychází, který mimo jiné konstatoval: „Při výběru daní nelze vycházet pouze z fiskálního zájmu státu, cílem musí být vybrání daně ve výši správně stanovené.“ Má-li být daň správně stanovena (§ 1 odst. 2 daňového řádu), zahrnuje to samozřejmě i to, že je stanovena právě tomu, komu daňová povinnost v té které výši ze zákona svědčí. Při výběru daní při respektování výše uvedených zákonných jakož

i ústavně vymezených limitů nelze akceptovat přístup správce daně, který postupuje tak, že daň vyměří fakticky „komukoli“, resp. upřednostňuje její vybrání u toho daňového subjektu, u něhož je to z hlediska vymahatelnosti práva jednodušší a je zjevné, že daňový výnos bude zaručen“.

35. V minulosti bylo též opakovaně judikováno, že je to výlučně správce daně, koho tíží důkazní břemeno ohledně prokázání, že daňový subjekt věděl nebo měl vědět, že se podvodného jednání účastní (srov. rozsudek ve věci *Kittel*, bod 59, rozsudek ve věci *Mahagében*, bod 49). Nejvyšší správní soud k této otázce v rozsudku ze dne 25. 3. 2005, č.j. 5 Afs 131/2004 - 45 uvedl, že důkazní břemeno daňového subjektu nelze pojmát extenzivně a rozšiřovat je na prokázání i těch skutečností, ohledně kterých taková povinnost stíhá zcela jiný subjekt. V rozsudku ze dne 23. 8. 2013, č.j. 5 Afs 83/2012 - 46 pak Nejvyšší správní soud konstatoval: „*Důkazní břemeno daňového subjektu není bezbřehé (§ 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, a § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty); naopak je omezeno principy fungování jednotného trhu. Stejně jako si daňový subjekt, jakožto dodavatel, nemůže při svých obchodních aktivitách počínat neopatrně, neboť by pak nebyl schopen prokázat dobrou víru, resp. musí přijmout „všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že operace, kterou provádí, jej nepovede k účasti na daňovém podvodu“; je i stát při prosazování svých zájmů (řádný výběr DPH) povinen brát výše uvedené principy na zřetel. Důkazní břemeno daňového subjektu, tj. přijetí „všech“ opatření, tak může být státem vynucováno pouze s respektem k základním svobodám zavedeným Smlouvou o fungování EU, jako je zejména volný pohyb zboží a služeb.“* Nejvyšší správní soud v tomto směru opakovaně zdůraznil, že vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, aby tyto okolnosti dostatečně vymezil a prokázal (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10.11.2015, č.j. 9 Afs 163/2015 - 44). V rozsudku ze dne 5. 10. 2016, č.j. 6 Afs 170/2016 - 30 pak Nejvyšší správní soud uzavřel, že „*pokud tedy stěžovatel (zde žalovaný správní orgán – pozn. NSS) tvrdí, že žalobkyně se účastnila podvodného jednání s cílem získat neoprávněně nárok na odpočet DPH, je povinností stěžovatele shromáždit dostatečné množství důkazů, které tento závěr podporují (k tomu viz také rozsudek Soudního dvora ze dne 21. června 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, Mahagében kft proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal él-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága a Péter Dávid proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága, bod 49). O přesunu důkazního břemene na žalobkyni, aby prokázala, že se daňového podvodu neúčastnila, nelze v právním státě uvažovat (čímž však není řečeno, že žalobkyně nemůže na svou obhajobu důkazy předkládat).“*- 36. Z výše popsaných judikatorních východisek vyšel Městský soud v Praze i při rozhodování v nyní projednávané věci. V té žalovaný nezpochybnil, že žalobkyně splnila podmínky k uplatnění nároku na odpočet daně podle § 72 a 73 ZDPH. V napadeném rozhodnutí v tomto směru konstatoval, že plnění uvedená na žalobkyní předložených fakturách vystavených společnostmi Belisar Trade, AMG group a MobileMedia jsou dodáním zboží (mobilní telefony a tablety), které je pro účely DPH vymezeno v § 13 odst. 1 ZDPH jako převod práva nakládat se zbožím jako vlastníkem. Tato plnění nejsou osvobozena od daně, a jde tak podle § 2 odst. 3 ZDPH o zdanitelná plnění, přičemž ve všech případech se jednalo o dodání zboží s místem plnění v tuzemsku. Ze spisového materiálu tedy dle žalovaného vyplývá, že žalobkyně splnila formální i hmotněprávní podmínky pro vznik nároku na odpočet daně z těchto plnění. Tento nárok jí však byl finančními orgány odmítnut, protože v řízení bylo prokázáno, že věděla nebo mohla a měla vědět, že je součástí řetězce zatíženého daňovým podvodem. Podstatou předmětné věci je tedy posouzení, zda

žalovaný postupoval v souladu se zákonem a navazující rozhodovací praxí SDEU a Nejvyššího správního soudu, pokud žalobkyni odepřel nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z důvodu jejího zapojení do daňového podvodu.

37. Soud nepřisvědčil v žalobě uplatněným námitkám, jimiž žalobkyně zpochybňuje samotnou existenci daňového podvodu, resp. jeho nedostatečné vylicení ze strany žalovaného. Na tomto místě lze pro stručnost odkázat na body [25] a [26] odůvodnění napadeného rozhodnutí, v nichž žalovaný dostatečně určitě a srozumitelně popsal řetězce společností, jejichž jedním článkem byla též žalobkyně, ve kterých docházelo v rozhodných zdaňovacích obdobích k přeprodávání mobilních telefonů a tabletů, a zároveň konkrétně uvedl, která z těchto společností řádně nespolupracovala se správcem daně (Belisar Trade, AMG group, Better Company s.r.o.), a která z nich nesplnila svou daňovou povinnost (Riddle invest s.r.o., Beveridge, s.r.o., Better Company s.r.o.). Zjištění, která v dané věci učinil správce daně, dle názoru soudu nasvědčují tomu, že v rámci řetězců společností popsaných v napadeném rozhodnutí docházelo k podvodu na dani z přidané hodnoty. Jak již bylo konstatováno shora, znakem takového podvodu ve smyslu evropské judikatury je zjednodušeně řečeno skutečnost, že jeden z účastníků řetězce daň neodvede a další si ji odečte, čímž v podstatě dochází k narušení daňové neutrality. Závěru o existenci podvodného jednání v popsaných řetězcích obchodních společností nasvědčují rovněž další zjištění správce daně týkající se realizace plateb a výběrů došlých finančních prostředků v hotovosti (k tomu viz níže).
38. Existenci podvodu na dani nelze účinně zpochybnit tím, že v řízení před správcem daně nebylo fyzicky ztotožněno konkrétní zboží (jednotlivé mobilní telefony a tablety), které bylo předmětem zdanitelných plnění v dodávkách realizovaných v jednotlivých zdaňovacích obdobích. Ztotožnění jednotlivých mobilních telefonů a tabletů (např. prostřednictvím unikátních identifikátorů IMEI) totiž nebylo možné právě z důvodu nesoučinnosti některých společností zapojených v řetězci, které se správcem daně nespolupracovaly a nesplnily jeho výzvu k předložení relevantních daňových dokladů, takže nebylo možné ověřit, zda jimi dodané zboží je totožné s tím, které předtím samy přijaly od svých dodavatelů. Požadavek žalobkyně na podrobnější analýzu pohybu zboží v popsaných obchodních řetězcích za účelem prokázání toho, že v řetězci společností bylo přeprodáváno identické zboží, je nutno odmítnout jako nepřijatelný. Jeho akceptování by ve své podstatě vedlo k tomu, že zjištění podvodného jednání na dani by bylo možné nadobro zhatit tím, že některá z dotčených společností odmítne se správcem daně spolupracovat, popř. se stane nekontaktní, a tím mu znemožní ztotožnit jednotlivá zdanitelná plnění, na kterých se podílela, s ostatními plněními realizovanými dalšími články řetězce. Soud k tomu dodává, že právě v nekontaktnosti a nesoučinnosti jednotlivých společností zapojených v daném obchodním řetězci ve spojení s dalšími zjištěními o neuhrazení daňové povinnosti jinými „články“ téhož řetězce lze důvodně spatřovat znaky daňového podvodu.
39. K popření závěru o existenci daňového podvodu nestačí ani tvrzení žalobkyně, že ona sama uskutečněním předmětných zdanitelných plnění na vstupu žádného daňového zvýhodnění nedosáhla. Daňového zvýhodnění plynoucího z podvodného jednání nemusí nutně dosáhnout každá ze společností zapojených v řetězci, v rámci něhož k takovému jednání došlo. Z kontextu napadeného rozhodnutí nadto plyne, že žalobkyni není kladeno za vinu, že právě ona jednala podvodně (spáchala podvod na dani), ale to, že s ohledem na

objektivní okolnosti případu mohla a měla vědět, že je zapojena v řetězci plátců zasaženém podvodem na DPH.

40. Existence chybějící daně zakládající narušení principu neutrality byla správním orgánem v projednávané věci prokázána. Soud však shledal opodstatněnou námitku žalobkyně, že při prokazování existence daňového podvodu nebyly správním orgánem dostatečně prokázány skutkové souvislosti a příčinná souvislost mezi neodvedením daně v daném řetězci (řetězcích) a nárokováním odpočtu ze strany žalobkyně, a náležitě prokázána nebyla ani vědomost žalobkyně o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání za účelem vylákání odpočtu na dani mezi subjekty zapojenými v tom kterém řetězci.
41. Ani v posuzované věci nelze upustit od standardů plynoucích ze shora uvedené rozhodovací praxe, podle kterých je nutné postavit na jisto, že žalobkyně věděla, či na základě objektivně existujících a identifikovaných okolností mohla a měla vědět, že se účastní podvodu na DPH. Takový závěr se přitom nemůže opírat toliko o okolnosti popsané žalovaným v napadeném rozhodnutí, neboť ty dostatečně neprokazují, že existuje taková souvislost mezi společnostmi, které v popsaných řetězcích neodvedly daň, a žalobkyní, a především to, že žalobkyně měla a mohla vědět, že byla zapojena do obchodního řetězce zatíženého podvodem na DPH. Jakkoli mohou být alespoň některé, žalovaným identifikované okolnosti vodítkem pro závěr o naplnění této podmínky, samy o sobě pro učinění takového závěru a pro unesení důkazního břemene finančními orgány ve vztahu k tomuto závěru nepostačují.
42. Nejvyšší správní soud v tomto ohledu v rozsudku č.j. 4 Afs 104/2018 - 79 přílehavě poukázal na to, že *„skutkové a příčinné souvislosti mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu podle Nejvyššího správního soudu vznikají, i když daňový subjekt, uplatňující nárok na odpočet na dani z přidané hodnoty, nemá poznatky o daňovém subjektu, který tuto daň neodvedl do veřejného rozpočtu, avšak subjekty, se kterými bezprostředně spolupracoval, vykazovaly takové podezřelé znaky, že mohl či musel vědět, že se zapojuje do obchodního řetězce, jehož účelem je podvod na dani z přidané hodnoty. Podstatné je, že nárok na odpočet nevylučuje, že obchodní subjekty, se kterými bezprostředně spolupracoval, vykazují jakékoliv nestandardní znaky, o kterých přinejmenším mohl vědět, ale takové znaky, které nasvědčují podezření, že na některém, byť na neznámém článku obchodního řetězce, má dojít k neodvedení daně do veřejného rozpočtu. Pokud však daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet na dani z přidané hodnoty vědomě (tedy alespoň „mohl vědět“) navázal bezprostřední obchodní spolupráci s obchodními subjekty, které vykazují znaky nasvědčující podezření o zapojení do podvodu na dani z přidané hodnoty, vzniká tím souvislost mezi tímto daňovým subjektem a neznámým subjektem, který neodvedl daň, přestože pro sebe mohou být tyto subjekty navzájem jinak zcela neznámé“.*
43. Soud je přesvědčen, že správcem daně zjištěné objektivní okolnosti, jež byly žalovaným popsány v bodech [27] až [30] odůvodnění napadeného rozhodnutí, ani ve svém souhrnu neprokazují, že žalobkyně mohla vědět, že obchodní vztahy v rámci dodavatelského řetězce (řetězců) jsou zasaženy podvodem na DPH. Nejedná se o okolnosti, jimiž by žalovaný v potřebném rozsahu prokázal skutkové a příčinné souvislosti mezi neodvedením daně ze strany konkrétního subjektu v popsaném obchodním řetězci (řetězcích) a nárokováním odpočtu a prokázáním vědomosti žalobkyně o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání za účelem vylákání odpočtu na dani mezi těmito subjekty.

44. Co se týče žalovaným zmiňované závislosti financování obchodů žalobkyně na platbách od jejích odběratelů a údajné účelové koordinace finančních toků dále dodavatelům žalobkyně, soud nespatřuje nic neobvyklého či podezřelého na tom, že si žalobkyně se svými dodavateli a odběrateli vyjednala pro ni příznivé platební podmínky, které jí ve výsledku umožňovaly hradit objednané zboží pomocí prostředků, které obdržela za zboží dodané svým odběratelům, tedy, jak uvádí v žalobě, tzv. „dodavatelským úvěrem.“
45. Je-li ze strany správce daně a potažmo též žalovaného poukazováno na nestandardní způsob průběhu plateb v řetězci mezi žalobkyní, jejími dodavateli a dodavateli jejích dodavatelů, v řízení nebylo ničím prokázáno, že by žalobkyně věděla či alespoň mohla vědět o tom, na jaké bankovní účty její dodavatelé posílají peníze, které jim za dodané zboží zaplatila, nebo o tom, že jiné osoby následně tyto peníze vybírají v hotovosti. Jakkoli mohou správcem daně identifikované skutečnosti ohledně realizace plateb a výběrů došlých finančních prostředků v hotovosti signalizovat nestandardní okolnost, která může podporovat závěr o karuselovém podvodu na DPH, nelze tyto okolnosti vytýkat žalobkyni jako okolnosti, které ji měly upozornit na možné zapojení do takového podvodu za situace, kdy ve správním spisu není založen jediný podklad, z něhož by vyplývalo, že žalobkyně o těchto okolnostech v rozhodném období věděla. Z napadeného rozhodnutí není zřejmé, jak mohla žalobkyně na základě těchto jí neznámých okolností (žalovaný netvrdí ani neprokazuje, že žalobkyně o těchto okolnostech skutečně věděla) nabýt podezření o nestandardních podmínkách svědčících možnému zapojení do daňového podvodu.
46. Žalovaný v této souvislosti poukázal rovněž na zjištění správce daně, že žalobkyně neuhradila plnění přijatá od AMG group. Ve vztahu k tomuto zjištění žalobkyně již v odvolání ze dne 28.1.2016 namítla, že se jednalo o ojedinělou chybu týkající se úhrady daňového dokladu č. 12110186, na kterou žalobkyně a AMG group přišli při kontrole vzájemných závazků a pohledávek. Vzhledem k tomu, že správce daně zpochybňoval dodávky realizované společností AMG group a zadržoval žalobkyni uplatněné odpočty daně, žalobkyně se dohodla se společností AMG group, že k úhradě předmětné dodávky dojde až poté, co správce daně o uplatněných odpočtech rozhodne. O tom, že se nejednalo o žádné nestandardní chování, dle odvolacích tvrzení žalobkyně svědčí i skutečnost, že všechny ostatní faktury vystavené společností AMG group byly žalobkyní ve smyslu uzavřené dohody uhrazeny. S těmito odvolacími námitkami, v nichž žalobkyně za použití plausibilní argumentace objasnila důvody, pro které nebyla určitá plnění přijatá od AMG group uhrazena, se žalovaný v napadeném rozhodnutí žádným způsobem nevypořádal. Soud k tomu dodává, že ze samotného neuhrazení ceny zdanitelného plnění uvedeného na daňovém dokladu č. 12110186 též není možné dovozovat povědomí žalobkyně o tom, že se v souvislosti s přijetím tohoto plnění účastní podvodného jednání v řetězci dalších společností, a to tím spíše, mělo-li se jednat o ojedinělý případ.
47. V bodě [29] odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný vytýká žalobkyni neopatrnost ve způsobu navázání obchodní spolupráce s dodavateli Belisar Trade, AMG group a MobileMedia, resp. to, že si tyto dodavatele blíže neověřila, aniž by blíže rozvedl, co vše a za pomoci jakých nástrojů podle něj měla žalobkyně u svých dodavatelů ověřovat. V řízení před správcem daně nebylo nijak zpochybněno tvrzení žalobkyně, že všechny tři jmenované společnosti byly v rozhodném období registrované k dani z přidané hodnoty, byly řádně zapsány v obchodním rejstříku a nebyly uvedeny v insolvenčním rejstříku. S ohledem na charakter obchodovaného zboží a způsob, jakým mělo docházet k realizaci

jednotlivých obchodních případů, nelze pominout ani tvrzení žalobkyně, že hodnocení svých dodavatelů prověřovala na veřejných serverech zabývajících se nákupem a prodejem komunikační techniky, konkrétně serverech HANDELOT, gsmExchange a ThirdDimension, které využívala k realizaci obchodů s danou komoditou. Soud považuje za pochybení správce daně a taktéž žalovaného, že se v průběhu daňového řízení blíže nezabývali tím, jakým způsobem žalobkyně vyhledává své obchodní partnery, zda tak činí prostřednictvím výše zmíněných veřejných serverů a zda je jejich užití při podnikání v daném oboru obvyklé. Nelze proto vyloučit pravdivost tvrzení žalobkyně, že informace o dodavatelích a veřejných nabídkách zboží získané prostřednictvím těchto serverů jí sloužily jako významný podklad pro realizaci jednotlivých obchodních případů s dodavateli Belisar Trade, AMG group a MobileMedia. V takovém případě by žalobkyně logicky neměla důvod postrádat webové stránky jejích dodavatelů, neboť pro ni potřebné informace o druhu a množství nabízeného zboží, jeho ceně a jiné si mohla opatřit z jiných zdrojů.

48. V řízení před správcem daně bylo prokázáno, že k realizaci předmětných zdanitelných plnění, která žalobkyně od výše zmíněných dodavatelů přijala, skutečně došlo, přičemž dodávky zboží byly bez jakýchkoliv právních či faktických závad (žádné takové závady nebyly správcem daně zjištěny) uskutečňovány po dobu mnoha měsíců po sobě. Žalobkyně věděla, na jakých místech může své dodavatele fakticky zastihnout, kde mají skladové prostory, a správci daně rovněž popsala, jakým způsobem byla realizována přeprava zboží. V žalobě pak v této souvislosti právem poukazuje i na skutečnost, že společnosti AMG group a MobileMedia byly v rozhodné době (rok 2012) renomovanými a dlouholetými účastníky trhu. Vzhledem k výše uvedenému není možné žalobkyni důvodně vytýkat, že se někteří z dodavatelů se nezdržovali na místě sídla uvedeného ve veřejném rejstříku, nebo že nedisponovali odpovídajícím materiálním a personálním vybavením pro dané obchody.
49. Argumentace žalovaného, že v daných obchodech docházelo k bezprostřednímu prodeji identického zboží v den nabytí, kdy identické zboží ve významných finančních objemech změnilo během jednoho dne více vlastníků, je předně zcela obecná, bez jakékoliv vazby ke konkrétnímu obchodnímu případu či časovému okamžiku, a proto na ni soud může reagovat také pouze v obecné rovině. Žalobkyni jistě nelze důvodně vytýkat rychlost obchodování, pokud tím měl žalovaný na mysli situaci, kdy žalobkyně využila výhodné obchodní příležitosti a pořízené zboží obratem se ziskem prodala. Jestliže však uvedená argumentace mířila na případ, kdy totožné zboží změnilo v popsanych řetězcích obchodních společností vícekrát během téhož dne svého vlastníka předtím, než jej nabyla žalobkyně, pak z ní není zřejmé, na základě čeho žalovaný usuzuje, že o tom žalobkyně věděla, resp. z čeho to mohla zjistit.
50. Neobstojí ani žalovaný tvrzená okolnost spočívající v tom, že žalobkyně deklarovala nákup a prodej originálních mobilních telefonů a tabletů, aniž by se zajímala o původ nakupovaného zboží. Soud se v tomto směru plně ztotožňuje s námitkou žalobkyně, že zboží, které bylo předmětem zdanitelných plnění, pocházelo od renomovaných výrobců (Samsung, Nokia, Apple), přičemž tyto výrobky jsou vždy opatřeny originální pečeti výrobce, která pravost zboží potvrzuje. Jednalo-li se o takto označené zboží, které bylo též originálně zabaleno, neměla žalobkyně důvod vyžadovat na dodavateli takového zboží doklad prokazující jeho původ. Uvedené platí tím spíše, jestliže během řady měsíců trvající obchodní spolupráce s týmiž dodavateli žádný problém, co se týče pravosti zboží, nenastal.

Ovšem i kdyby se tak stalo, bylo by pro žalobkyni snadné dohledat dodavatele konkrétního „vadného“ telefonu, jestliže evidovala IMEI všech mobilních telefonů, které jí byly společnostmi Belisar Trade, AMG group a MobileMedia dodány. I tato skutečnost dle náhledu soudu svědčí ve prospěch její argumentace.

51. Další okolností, z níž žalovaný dovozuje vědomost žalobkyně o tom, že obchodní vztahy v rámci dodavatelského řetězce (řetězců), jichž byla článkem, jsou zasaženy podvodem na DPH, je podle bodu [30] odůvodnění napadeného rozhodnutí absence smluvní dokumentace. Žalovaný přitom vychází ze zjištění správce daně, že dodávky zboží na základě uzavřené rámcové smlouvy probíhaly pouze mezi žalobkyní a jejím dodavatelem AMG group, a že s dodavatelem Belisar Trade a MobileMedia *zřejmě* nebyly kupní smlouvy či rámcové kupní smlouvy uzavřeny (žalobkyně ani tito dva dodavatelé takovou smluvní dokumentaci v rámci daňového řízení nepředložili). Žalovaný z toho s přihlédnutím k vysoké hodnotě zboží a celkové sumě obchodů dovozuje, že si žalobkyně z pohledu běžného obchodního styku počínala značně neopatrně.
52. Soud k tomu předně uvádí, že podle relevantní rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu může být tato okolnost pro daňový subjekt přítěžující pouze tehdy, pokud dostatek jiných objektivních skutečností nasvědčuje o jeho zapojení do karuselového podvodu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2016, č.j. 4 Afs 233/2015 - 47). Sama o sobě tedy absence písemně uzavíraných smluv o vědomém zapojení žalobkyně do daňového podvodu svědčit nemůže.
53. Žalovanému je nutno vytknout, že nijak nevysvětlil, zda a do jaké míry bylo v daném segmentu obvyklé uzavírat k takovým obchodům písemné smlouvy. V odůvodnění napadeného rozhodnutí se s touto otázkou přesvědčivě nevyrovnal a nepředestřel, jaký stav, pokud jde o existenci písemné smluvní dokumentace a její náležitosti v obchodním styku na relevantním trhu, považoval v rozhodném období za standardní či běžný. Rovněž nespécifikoval, jakým konkrétním rizikům byla žalobkyně v souvislosti s absencí konkrétních smluvních ujednání vystavena, a to v porovnání s právním režimem daných vztahů vyplývajícím z dispozitivní právní úpravy soukromého práva, která nepochybně dopadala i na ústně uzavřené kupní smlouvy. Na žalovaném rovněž bylo, aby se vypořádal s tím, nakolik byla absence písemných kupních smluv mezi žalobkyní a jejími dodavatelskými společnostmi Belisar Trade a MobileMedia, jakož i absence písemných smluvních ujednání upravujících přepravu zboží způsobila vyvolat u žalobkyně podezření o zapojení do podvodu na dani z přidané hodnoty. Ani to však neučinil.
54. V rámci vypořádání námitek vztahujících se k žalovaným vytýkané absenci smluvní dokumentace soud považuje za vhodné uvést, že ze spisového materiálu není patrné, že by žalobkyně v průběhu daňového řízení předložila správci daně či žalovanému rámcové kupní smlouvy uzavřené se společnostmi Belisar Trade a MobileMedia. Ostatně samotná žalobní tvrzení ohledně těchto smluv jsou ve vzájemném rozporu – žalobkyně na jednu stranu uvádí, že tyto rámcové smlouvy byly předloženy prvostupňovému správci daně (str. 4 žaloby), nicméně v další části žaloby argumentuje tím, že po ní prvostupňový správce daně nepožadoval smluvní dokumentaci, a protože v té době nečelila obviněním, které jsou specifikovány v napadeném rozhodnutí, neměla důvod tato obvinění vyvracet například tím, že by předkládala rámcové kupní smlouvy (str. 5 žaloby). K předložení originálů všech písemností, které se vztahují k daňovým přiznáním za rozhodná zdaňovací období, *zvláště smluv*, objednávek, dodacích listů atd. byla sice žalobkyně správcem daně vyzvána již na samém počátku řízení ve výzvách k odstranění pochybností, nicméně s ohledem na

skutečnost, že pochybnosti formulované správcem daně v těchto výzvách se netýkaly zapojení žalobkyně do řetězce společností zatíženého podvodem na DPH, bylo dle názoru soudu zcela namístě, aby správce daně poté, co tuto pochybnost v průběhu následně zahájených daňových kontrol pojal, vyzval žalobkyni znovu k předložení veškeré smluvní dokumentace uzavřené ohledně předmětných zdanitelných plnění se společnostmi Belisar Trade a MobileMedia, nebo alespoň poté, co se do dispozice správce daně dostala rámcová smlouva uzavřená mezi žalobkyní a společností AMG grup, vyzval žalobkyni ke konkrétnímu sdělení, zda takovou smlouvu uzavřela i se společnostmi Belisar Trade a MobileMedia. Jestliže tak správce daně a následně ani žalovaný neučinili, nemohou žalobkyni oprávněně vytýkat absenci smluvní dokumentace a s poukazem na tuto okolnost dovozovat její povědomí o zapojení do řetězce společností zatíženého podvodným jednáním.

55. Poukazuje-li žalovaný na to, že žalobkyně správci daně nepředložila žádný důkazní prostředek, ze kterého by bylo zřejmé, že součástí dodávek byl též technický popis zboží, návod k jeho použití či požadavky na údržbu zboží a manipulaci s ním, nelze než přisvědčit argumentaci žalobkyně, že listiny s těmito údaji jsou součástí každého jednotlivého balení originálního výrobku telefonu.
56. Dle přesvědčení soudu tedy žalovaný v posuzovaném případě náležitě neprokázal, že si žalobkyně mohla být v souvislosti se svou účastí v tom kterém obchodním řetězci vědoma okolností, které nasvědčovaly závěru, že na některém, byť pro ni neznámém článku obchodního řetězce má dojít k neodvedení daně do veřejného rozpočtu. Žalovaným v napadeném rozhodnutí specifikované objektivní okolnosti neprokazují, že žalobkyně coby subjekt uplatňující nárok na odpočet daně vědomě (popř. alespoň za situace, kdy „mohla a měla vědět“) navázala bezprostřední obchodní spolupráci s takovými obchodními korporacemi, které vykazovaly znaky nasvědčující podezření o zapojení do podvodu na dani z přidané hodnoty. Soudu tedy nezbyvá než konstatovat, že žalovaný prozatím neunesl důkazní břemeno, které jej tížilo ohledně prokázání skutečností svědčících o tom, že žalobkyně věděla, nebo přinejmenším mohla a měla vědět, že se v souvislosti s přijetím předmětných zdanitelných plnění účastní podvodného jednání.
57. Pro případ, že bude zamýšlet žalobkyni znovu odeprít uplatněný nárok na odpočet DPH, bude žalovaný muset identifikovat a specifikovat další okolnosti, které spolu s již popsánymi okolnostmi budou dostatečným základem pro závěr o naplnění této podmínky odeprání nároku na odpočet daně, a zajistit, aby tyto okolnosti našly patřičnou oporu v obsahu správního spisu. Přitom bude muset zkoumat a zvážit rovněž případné okolnosti svědčící o vědomosti žalobkyně o subjektech vystupujících v předchozích člancích žalovaným popsáných řetězců. Pokud by se mu totiž podařilo prokázat, že žalobkyně věděla, které konkrétní subjekty v obchodním řetězci před jejími dodavateli figurují, pak by bylo možno žalobkyni případně vytýkat i okolnosti související s těmito společnostmi. Důležitým parametrem by podle stanoviska soudu měl být rovněž výsledek porovnání s případnými jinými distribučními kanály, jimiž žalobkyně event. pořizovala zboží obdobného charakteru od jiných dodavatelů. Přestože taková úvaha v napadeném rozhodnutí absentuje, soudu se jako potenciálně důležité jeví ověřit, zda žalobkyně ve svých případných dalších obchodních vztazích s jinými subjekty (při pořizování obdobného zboží od jiných dodavatelů) postupovala odlišně, s výrazně jinou mírou obezřetnosti a opatrnosti apod. Všechny prvky úvahy přitom bude třeba zaměřit především na identifikaci skutkových okolností a okolností svědčících pro závěr o příčinné

souvislosti mezi neodvedením daně konkrétním subjektem v popsanych řetězcích a nárokováním odpočtu a prokázáním vědomosti žalobkyně o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání za účelem vylákání odpočtu na dani mezi těmito subjekty. Je výlučně na žalovaném, aby důkazní břemeno v tomto směru unesl.

58. Dospěje-li žalovaný v dalším řízení opětovně k závěru, že nárok na odpočet daně žalobkyni nenáleží, neměl by se ve vztahu k jednotlivým jím identifikovaným objektivním okolnostem svědčícím podle něj o tom, že žalobkyně o svém zapojení do podvodného jednání věděla či vědět musela, omezit na jejich výčet, aniž by přitom své závěry konkrétně rozvedl ve vztahu k subjektivní stránce jednání žalobkyně, a především aniž by popsal důvody, ze kterých plyne, že zjištěné okolnosti ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují skutečnost, že žalobkyně o podvodu na DPH věděla nebo vědět mohla a měla. Žalovaný by tedy měl srozumitelně popsat, v čem se jednotlivé jím zjištěné okolnosti doplňují a v čem na sebe navazují, a na základě jakých konkrétních úvah týkajících se hodnocení provedených důkazů v jejich vzájemné souvislosti setrvává na závěru, že žalobkyně s přihlédnutím k takovým okolnostem o svém zapojení do podvodu na DPH věděla či vědět mohla a měla.
59. K námitkám směřujícím proti závěru žalovaného, že bylo na žalobkyni, aby svému zapojení do podvodu DPH předešla přijetím rozumných preventivních opatření, soud uvádí, že otázka prokázání dobré víry žalobkyně a učinění opatření, kterými měla předejít účasti na případném daňovém podvodu, představuje ve světle shora rekapitulovaných judikatorních závěrů teprve poslední krok, jenž však může a má být předmětem zkoumání teprve za podmínky, že finanční orgány unesou důkazní břemeno ohledně prokázání existence daňového podvodu a existence objektivních okolností svědčících o tom, že žalobkyně o svém zapojení do daňového podvodu věděla či vědět měla a mohla. K tomu však v projednávané věci nedošlo.
60. K námitkám, které žalobkyně nově uplatnila až v doplňujícím podání ze dne 20.5.2020 (námitka, že daň na vstupu nelze považovat za vybranou daň pro účely vymezení daňového podvodu, námitka nesrozumitelné identifikace chybějící daně, námitka, proč žalovaný uznal daňovou povinnost tvrzenou obchodní korporací AMG group a daňovou povinnost tvrzenou obchodní korporací MobileMedia, zatímco u daňové povinnosti tvrzené žalobkyní tak neučinil), soud nemohl přihlížet, neboť tyto námitky byly vzneseny až po uplynutí zákonem stanovené lhůty pro rozšíření žaloby (§ 71 odst. 2 s.ř.s.). Pokud by soud postupoval opačně, tedy pokud by překročil rozsah včas uplatněných žalobních námitek, jednal by v rozporu s ustanoveními § 75 odst. 2 s.ř.s. a § 71 odst. 2 věta třetí s.ř.s., které mu ukládají přezkoumat napadené rozhodnutí pouze v mezích žalobních bodů uplatněných v zákonem stanovené lhůtě.
61. Závěrečnou námitku procesního charakteru, v níž žalobkyně brojí proti tomu, že jí bylo postupem správce daně upřeno právo na projednání zprávy o daňové kontrole týkající se daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2012, soud vyhodnotil jako neopodstatněnou. Daňový řád ve znění účinném ke dni vydání napadeného rozhodnutí v § 88 odst. 2 ukládal správci daně povinnost seznámit daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předložit mu jej k vyjádření. Citované ustanovení rozhodně nebránilo správci daně v tom, aby s daňovým subjektem výsledek kontrolního zjištění projednal při ústním jednání. V projednávané věci byla žalobkyně s výsledkem kontrolního zjištění, jež se upínalo ke zdaňovacímu období

červenec 2012, prokazatelně seznámena zasláním jeho písemného vyhotovení a zároveň jí byla poskytnuta přiměřená lhůta k tomu, aby se k výsledku kontrolního zjištění vyjádřila a navrhla jeho doplnění. Termín projednání výsledku kontrolního zjištění, jenž byl správcem daně původně stanoven na 15.12.2015, byl na základě návrhu zástupkyně žalobkyně následně změněn na 21.12.2015. Omluvou ze dne 15.12.2015 se však žalobkyně i z jednání ze dne 21.12.2015, na kterém měl být projednán výsledek kontrolního zjištění, omluvila. Tato omluva, která nadto nebyla opřena o relevantní důvody, a soud ji proto považuje za účelovou, se nicméně netýkala termínu ústního jednání, na kterém měla být se žalobkyní projednána zpráva o daňové kontrole za uvedené zdaňovací období. Termín projednání zprávy o daňové kontrole byl správcem daně v písemnosti ze dne 8.12.2015 č.j. 7369215/15/2010-61561-110004, jež byla téhož dne doručena zástupkyni žalobkyně, stanoven na 28.12.2015 a k jeho změně nedošlo. Podle úředního záznamu správce daně sepsaného dne 8.12.2015 se zástupkyně žalobkyně téhož dne telefonicky omluvila z ústního jednání dne 15.12.2015 (jehož předmětem mělo být projednání výsledku kontrolního zjištění) a navrhla nový termín projednání 21.12.2015, jenž byl správcem daně následně akceptován. Zároveň zástupkyně žalobkyně sdělila, že se nezúčastní projednání a podpisu zprávy o daňové kontrole, které bylo stanoveno na 28.12.2015, z důvodu pobytu mimo území ČR. Správce daně jí v rámci telefonického rozhovoru sdělil, aby vše uvedla písemně „do datové schránky“. Nedatovaným podáním doručeným do datové schránky správce daně dne 9.12.2015 se zástupkyně žalobce omluvila (pouze) z navrženého termínu jednání dne 15.12.2015, na kterém mělo být projednáno kontrolní zjištění z daňové kontroly na DPH za červenec 2012 a navrhla nový termín jednání na 21.12.2015 nebo 22.12.2015. K omluvě připojila poukaz do hotelu v Rakousku s termínem pobytu 13.12.2015 – 17.12.2015.

62. Z výše uvedeného je zřejmé, že zástupkyně žalobkyně pouze telefonicky omluvila svou neúčast při projednání a podpisu zprávy o daňové kontrole ve stanoveném termínu 28.12.2015, tvrzený důvod své nepřítomnosti však ničím nedoložila a ani nepožádala o projednání zprávy o daňové kontrole v jiném termínu. Správce daně tedy neporušil § 88 odst. 5 daňového řádu, jestliže zprávu o daňové kontrole žalobkyni doručil do vlastních rukou, neboť žalobkyně se (prostřednictvím své zástupkyně) bez náležité a řádně doložené omluvy odmítla ve stanoveném termínu seznámit se zprávou o daňové kontrole a tuto projednat. Odkaz žalobkyně na rozhodnutí NSS č.j. 1 Afs 19/2005-78 ze dne 26.1.2006 není příslušný, protože v případě žalobkyně absentuje náležitá omluva z termínu projednání zprávy o daňové kontrole s uvedením relevantního důvodu, který by byl řádně doložen.
63. Vzhledem k výše uvedenému soud dospěl k závěru, že žaloba je důvodná, a proto podle § 78 odst. 1 a 4 s.ř.s. napadené rozhodnutí rozsudkem pro nezákonnost zrušil a současně vyslovil, že věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení. V něm bude na žalovaném, aby zohlednil závěry vyslovené soudem v tomto zrušovacím rozsudku a znovu posoudil, zda jsou splněny podmínky pro odepření nároku žalobkyně na DPH z titulu prověřovaných přijatých zdanitelných plnění z důvodu jejího zapojení do daňového podvodu. Nelze přitom vyloučit, že žalovaný v dalším řízení učiní další skutková zjištění, na jejichž základě bude možné v souladu s judikaturou správních soudů i SDEU oprávněně neuznat žalobkyni nárok na odpočet daně ve vztahu k plněním, které v posuzovaných zdaňovacích obdobích přijala od společností AMG group, Belisar Trade a MobileMedia. Takový případný závěr však bude muset žalovaný náležitě odůvodnit na základě posouzení řádně zjištěného skutkového stavu věci, který bude tomuto závěru skýtat dostatečnou oporu.

64. Právním názorem soudu vysloveným v tomto rozsudku je žalovaný v dalším řízení vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
65. Podle § 78 odst. 3 s.ř.s. zrušuje-li soud rozhodnutí, může podle okolností zrušit i rozhodnutí správního orgánu prvního stupně, které mu předcházelo. Přezkoumává-li soud rozhodnutí odvolacího správního orgánu v daňovém řízení a shledá-li důvody k jeho zrušení, může zrušit zároveň i platební výměr vydaný správcem daně prvního stupně tehdy, pokud neměl být vůbec vydán nebo pokud předchozí daňové řízení trpělo takovými vadami, že v něm nelze dále pokračovat (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009 č.j. 1 Aps 2/2008 – 76). V nyní projednávané věci soud takové důvody neshledal, a proto návrhu žalobkyně na zrušení prvostupňových rozhodnutí správce daně (platebních výměrů) nevyhověl. Soud v této souvislosti poukazuje též na závěr obsažený v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2007, č. j. 1 As 60/2006 - 106, podle kterého *„(d)omáhat se zrušení rozhodnutí správního orgánu nižšího stupně, které předcházelo napadenému správnímu rozhodnutí, není procesním právem žalobce, jemuž by odpovídala povinnost soudu o takovém návrhu výrokem rozhodnout.“*
66. Ve druhém výroku tohoto rozsudku přiznal soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 věta první s.ř.s. žalobkyni, která měla ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení. Náklady, které žalobkyni v řízení vznikly, spočívají v zaplaceném soudním poplatku ve výši 3.000,- Kč a v nákladech souvisejících s právním zastoupením žalobkyně společností poskytující daňové poradenství (§ 35 odst. 2 s.ř.s.). Tyto jsou tvořeny jednak odměnou za právní zastoupení žalobkyně, a to za čtyři úkony právní služby (převzetí zastoupení, sepsání žaloby, replika, vyjádření ze dne 20.5.2020), přičemž sazba odměny za každý z těchto úkonů právní služby činí dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif) 3.100,- Kč (§ 7, § 9 odst. 4 písm. d/ vyhlášky č. 177/1996 Sb.). Náklady právního zastoupení žalobkyně jsou dále tvořeny čtyřmi paušálními částkami ve výši 300,- Kč (§ 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb.) a částkou 2.856,- Kč odpovídající dani z přidané hodnoty, kterou je zástupce povinen z odměny za zastupování a z náhrad odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s.ř.s.). Celková výše nákladů, které žalobkyni v tomto řízení vznikly, tedy činí 19.456,- Kč. Soud proto uložil žalovanému povinnost zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení v této výši, a to ve stanovené lhůtě k rukám jejího zástupce (§ 149 o.s.ř. ve spojení s § 64 s.ř.s.).

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. 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 jej 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.

Praha 8. ledna 2021

Mgr. Martin Kříž v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.