



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci rozhodl v senátu složeném z
předsedkyně Mgr. Lucie Trejbalové a soudců Mgr. Karolíny Tylové, LL.M., a Mgr. Zdeňka
Macháčka ve věci

žalobce: X
sídlem X
zastoupen daňovým poradcem X
sídlem X

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 7. 2019, č. j. X

takto:

- I. **Žaloba proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 22. 7. 2019, č. j. X, se zamítá.**

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobce se domáhá přezkumu shora označeného rozhodnutí žalovaného, kterým žalovaný zamítnul odvolání žalobce a potvrdil platební výměr Finančního úřadu pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 28. 6. 2018, č. j. X, jímž byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období únor 2015 ve výši 461 334 Kč.
2. Správce daně zahájil u žalobce dne 17. 4. 2015 daňovou kontrolu DPH za zdaňovací období únor 2015. V jejím průběhu mj. dospěl k závěru, že se žalobce účastnil řetězců obchodů s mobilními telefony iPhone Apple zatížených podvodem na DPH, přičemž o tom vzhledem k nestandardním okolnostem mohl a měl vědět. S tímto závěrem byl žalobce seznámen prostřednictvím výzvy ze dne 2. 11. 2016 a byl mu dán prostor ke sdělení opatření, která přijal, aby se vyhnul účasti na podvodu. Správce daně uzavřel, že žalobce taková opatření nepřijal, a proto mu neuznal nárok na odpočet daně za přijatá zdanitelná plnění (nákupy mobilních telefonů) zatížená daňovým podvodem od přímých dodavatelů X a X přičemž žalobce si dle § 64 zákona č. 235/2004 S., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), uplatnil nárok na odpočet daně, když nakoupené mobilní telefony prodal svým odběratelům z jiných členských států EU. Správce daně ověřoval dodání zboží do jiných členských států, konkrétně odběratelům X, X, X prostřednictvím mezinárodních dožádání. Dále správce daně posuzoval, zda byly splněny podmínky pro opravu daně a základu daně dle § 42 odst. 1 písm. a) zákona o DPH u daňového dokladu č X – dodavatel X. Dospěl k závěru, že nikoli, neboť nedošlo k vrácení zboží z důvodu krádeže u tohoto dodavatele.
3. S výsledkem kontrolního zjištění byl žalobce seznámen dne 26. 7. 2017, k seznámení s výsledkem kontrolního zjištění se vyjádřil podáním ze dne 20. 11. 2017, k němuž následně žalobce zaslal další přílohy. Další doplnění vyjádření k výsledku kontrolního zjištění žalobce podal dne 19. 3. 2018. Protože dle správce daně na jejich základě nevyšly najevo žádné nové skutečnosti s vlivem na výsledek kontrolního zjištění, sepsal správce daně zprávu o daňové kontrole a tuto nakonec žalobci dne 24. 5. 2018 doručil.
4. Na základě výsledků daňové kontroly vydal správce daně dne 28. 6. 2018 platební výměr, kterým žalobci vyměřil DPH. Proti platebnímu výměru se žalobce odvolal, jeho odvolání bylo zamítnuto žalobou napadeným rozhodnutím žalovaného ze dne 22. 7. 2019.
5. V úvodu rozhodnutí žalovaný podrobně popsal právní rámec případu a citoval judikaturní závěry Soudního dvoru Evropské unie (dále jen „SDEU“) a Nejvyššího správního soudu, a to jak ve vztahu k vymezení pojmu podvod na DPH, tak k posouzení účasti daňového subjektu na podvodu na DPH na základě tzv. vědomostního testu.
6. Dále uvedl, že kromě obvyklé obchodní činnosti, kterou byl prodej mobilních telefonů různých značek a příslušenství v kamenném obchodu i prostřednictvím internetového obchodu, žalobce v prověřovaných zdaňovacích obdobích obchodoval s mobilními telefony iPhone Apple. Jednalo se o obchody s rizikovou komoditou, ve velkém objemu na velkoobchodním trhu, s novými obměňovanými obchodními partnery, dodávanou do jiných členských států EU. Správce daně identifikoval řetězce obchodních transakcí, v

nichž došlo k narušení neutrality a podezřelým okolnostem. Do prvního obchodního řetězce byly zapojeny společnosti X – X – žalobce, který mobilní telefony prodal odběratelům do jiného členského státu. Korporace Phausto stojící na začátku řetězce je nekontaktní, neplní povinnosti vůči správci daně, nereaguje na výzvy. Šlo o daňový subjekt, u něhož došlo k narušení neutrality daně a výraznému snížení ceny, společnost působila na pozici tzv. *missing trader*, který neodvedl DPH z předmětných obchodních transakcí. Obdobně fungoval další řetězec tvořený společnostmi X. – X – X – žalobce, který zboží opět dodal do jiných členských států. Korporace stojící na počátku obchodního řetězce X je pro správce daně nekontaktní, nepodala daňová přiznání, daň nepřiznala a neodvedla, byl jí udělen status nespolehlivého plátce daně. Ve vztahu k přímým dodavatelům žalobce společnostem X a X žalovaný zopakoval rizikové skutečnosti, které identifikoval správce daně. Žalovaný upozornil na to, že také v dalších zdaňovacích obdobích říjen až prosinec 2014, leden 2015, březen 2015 a duben 2015 byly žalobci prostřednictvím různých dodavatelských společností dodány ve velkém objemu mobilní telefony iPhone Apple (*pozn. soudu* rozhodnutí žalovaného týkající se DPH za uvedená zdaňovací období zdejším krajským soudem přezkoumáváno pod sp. zn. 59 Af 48/2019) a tuto skutečnost nelze vyhodnotit jako pouhou shodu náhodných událostí, ale jako plánovaný záměr, jehož cílem bylo spáchat daňový podvod na DPH. V řetězcích byla identifikována chybějící daň, kterou společnosti neuvedly, případně ani nepřiznaly, a vzhledem k četnosti nestandardností v kombinaci s tím, že bylo popsáno několik řetězců, které vykazovaly totožnou strukturu z hlediska počtu subjektů, způsobu obchodování, zjištěných nestandardností a chybějící daně, nelze uvažovat, že by šlo o nahodilé neočekávané podnikatelské selhání.

7. Žalovaný dále identifikoval tzv. objektivní okolnosti, z nichž vyplývá, že žalobce věděl nebo mohl vědět o zasažení obchodů podvodem na DPH. Byly jimi rizikovost komodity; neověřování nových obchodních partnerů; kdy se jednalo o společnosti, u nichž nebylo možné nahlédnout do účetních závěrek; s nimiž žalobce ani na začátku spolupráce nejednal přímo se statutárním orgánem, ač se jednalo o mnohamiliónové obchody s novým dodavatelem, u nichž bylo zjištěno účelové dosazení osob do pozice statutárních orgánů. Dalšími nestandardními okolnostmi byla absence písemných smluv u obchodů v řádech milionů Kč; skutečnost, že nákupy a prodeje mobilních telefonů proběhly ve stejný den nebo v minimálních časových odstupech, včetně úhrad za obchodované zboží; zboží nebylo dlouhodobě skladováno, což svědčí o tom, že se u žalobce neobvykle výhodně setkávala poptávka s nabídkou mobilních telefonů, přičemž žalobce povětšinou nakupoval pro konkrétního odběratele. Dodavatelem se vždy stala nová neproověřená společnost, od které žalobce začal nakupovat mobilní telefony iPhone Apple ve velkých objemech, u nichž nezjišťoval jejich původ, přitom bylo veřejně známé, že právě mobilní telefony jsou předmětem podvodů na DPH. Současně bylo zjištěno, že tyto telefony pocházejí z jiných členských států a jsou obratem prodávány tuzemským plátcům, a to s výraznou ztrátou oproti pořizovací ceně. Tito tuzemští plátcí jsou poté pro správce daně nekontaktní, nepodávají daňová přiznání k DPH, nepřiznávají pořízení zboží z jiných členských států a dochází u nich k daňovým únikům, v důsledku neodvedení DPH však na tomto obchodu přesto profitovali a umožnili značný profit rovněž dalším článkům v řetězcích. Po prověření shody čísel IMEI v databázi správce daně zjistil, že mobilní telefony dodané žalobcem do jiného členského státu se opět vrátily do ČR prostřednictvím jiného obchodního řetězce nebo poté, co kontrolované daňové subjekty pořídily mobilní telefony jiného členského státu, byly následně předmětem dalších obchodů, kterých se zúčastnil i

žalobce. Podle žalovaného si žalobce jako zkušený obchodník musel být, vzhledem k význačnému počtu kusů zboží a velké četnosti zakázek, vědom toho, že se nejedná o nákup a prodej zboží za účelem budoucího prodeje přímému spotřebiteli, ale o velkoobchod, kdy v takovém řetězci by při postupném navyšování ceny bylo zboží neprodejné. Zjištěné objektivní skutečnosti měly u žalobce vyvolat velkou míru obezřetnosti a pochybnosti o regulérnosti uzavíraných obchodních transakcí. Protože se jednalo téměř vždy o dodání zboží osobě registrované k dani v jiném členském státě, které je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně dle § 64 zákona o DPH, žalobce pravidelně čerpal nadměrný odpočet DPH v řádech milionů Kč. Následné vysoké hotovostní výběry v prosinci 2014, březnu a dubnu 2015, které žalobce nebyl schopen důkazně doložit, žalovaný hodnotil jako vysoce nestandardní. Žalovaný dále zmínil, že od 1. 4. 2015 došlo dle § 92f odst. 1 zákona o DPH k vymezení mobilních telefonů jako nových plnění, při jejichž poskytnutí je použit režim přenesení daňové povinnosti. Po tomto datu žalobce nedůvodně ukončil obchody s mobilními telefony iPhone Apple, přičemž v posledním zdaňovacím období před změnou, tj. v březnu 2015 u žalobce došlo k výraznému nárůstu přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění oproti minulým zdaňovacím obdobím, nato žalobce přešel na obchody s novým druhem zboží. Žalovaný i z této skutečnosti dovozoval, že žalobce byl motivován především nárokováním finančních částek formou odpočtu na DPH.

8. Žalovaný se poté zabýval posouzením, zda žalobce přijal opatření, aby se vyhnul odpovědnosti z účasti na podvodu na DPH. Konstatoval, že opatření žalobce nebyla dostatečná, neboť žalobce si prověřoval dodavatele ve veřejných rejstřících a neshledal nic podezřelého. Správce daně přitom zjistil, že dodavatelé nezveřejňovali ani později účetní závěrky. Deficit informací o činnosti se žalobce nepokusil nahradit např. přímým dotazem na dodavatele. Nedoložil ani, že si zjišťoval reference na své dodavatele v tržním prostředí, aby se nemusel spoléhat pouze na veřejné rejstříky. Mohl provést vyhledávání informací o dodavateli na internetu, zjistit, jaké informace jsou o nich dostupné, mohl se zajímat o původ zboží. Přijatými opatřeními by nezbytně musel odhalit podvodné jednání v řetězci, opatření měla směřovat k ověření věrohodnosti dodavatelů a zajištění standardního průběhu plnění, při vědomosti rizikovosti obchodované komodity, která měla vést k přijetí výraznějších opatření.
9. Žalovaný hodnotil, zda žalobce provedl v souladu se zákonem opravu základu daně a výše daně v souvislosti s odstoupením od smlouvy s dodavatelem X dne 11. 2. 2015 v souladu s § 42 odst. 1 písm. a) zákona o DPH. Za situace, kdy k dodání zboží tomuto odběrateli došlo ve zdaňovacím období září 2014 a ze strany uvedeného odběratele nedošlo k navrácení zboží, nebyly podle žalovaného naplněny podmínky pro provedení opravy a vystavení opravného daňového dokladu. Žalovaný se odvolával na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 9. 2013, č. j. 9 Afs 40/2012-31.
10. Žalovaný také odmítl odvolací námitky stran lhůty pro stanovení daně dle § 148 daňového řádu. Konstatoval, že podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu tato lhůta neběžela ode dne 17. 6. 2015, kdy došlo k odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní, až do dne obdržení odpovědi na žádost dne 23. 11. 2015. Dále lhůta neběžela od 1. 7. 2015 do 7. 3. 2016, od 1. 7. 2015 do 24. 11. 2015, od 18. 6. 2015 do 26. 2. 2016 a nakonec od 17. 6. 2015 do 15. 9. 2015, přičemž došlo k překrývání lhůt u mezinárodních dožádání, proto lhůta pro stanovení daně neběžela po dobu 265 dnů a její konec připadl na 8. 1. 2019.

Platební výměr byl vydán dne 28. 6. 2018, žalobci doručen 6. 7. 2018, proto došlo podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu k prodloužení lhůty pro stanovení daně, která tak uplyne nejdříve 8. 1. 2020.

11. V další části rozhodnutí se žalovaný na základě odvolacích námitek vracel k hodnocení podmínek pro odepření nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od dodavatelů X a X. Ve vztahu ke korporaci X žalovaný shrnul, že si žalobce v obchodních stycích počínal nestandardně, když rezignoval na ověření identity osoby X. Neprojevil snahu alespoň zezáчатку jednat se statutárním orgánem, přitom následně bylo zjištěno, že se jednalo o osoby účelově zapsané v obchodním rejstříku. Obezřetnost měl vyvolat i požadavek platit za zboží na účet nezveřejněný u správce daně. Ve vztahu k dodavateli X žalovaný uvedl, že korporace dle údajů ve Sbírce listin vykazovala dlouhodobě ztrátu z hospodaření; statutární orgán měl zapsaná další angažmá, z nichž je patrné, že korporace jsou v likvidaci, konkurzu, či byla nařízena exekuce postižením obchodního podílu jednatele. Osoby žalobcem uváděné jako oprávněné jednat za dodavatele nebyly dle údajů v obchodním rejstříku v pozici statutárního orgánu. Webové stránky korporace budily dojem, že byly vytvořeny pouze formálně, nezapojenému zájemci z nich nemohlo být patrné, že korporace se zabývá velkoobchodním prodejem iPhone Apple. Pokud tyto skutečnosti nebyly žalobci podezřelé, aby ho odradily od uzavření obchodu, nelze než konstatovat, že nevěnoval zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům.
12. Žalovaný uzavřel, že se zřetelem ke všem okolnostem žalobce mohl vědět o zapojení v řetězci zasaženém podvodem na DPH. I když žalobce tvrdil, že nepořídil telefony se stejným X a nebyl vědomým účastníkem karuselového podvodu, mohl si být vědom rizika opakovaných obchodů se stejným X, byť žalovaný připustil, že vedení záznamní povinnosti ze strany žalobce šlo nad rámec zákonných povinností. Ze všech zjištěných indicií plyne, že obchodní transakce s dodavateli nejsou nahodilé a je nanejvýš nepravděpodobné, že by se žalobce stal zcela nevinným účastníkem všech transakcí zasažených podvodem na DPH.

II. Žaloba

13. Ve včasné žalobě žalobce nesouhlasil se závěrem, že měl a mohl vědět, že přijal zdanitelná plnění zatížená podvodem na DPH. V prvním žalobním bodu se žalobce dovolával závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, a namítal, že žalovaný nevysvětlil, že účelem jeho jednání bylo získání daňového zvýhodnění. Dle uvedeného rozsudku musí existovat mezi objektivními skutečnostmi a podvodem příčinná souvislost, nadto musí mít tyto okolnosti pro žalobce jediné vysvětlení – účast na podvodu. Nebylo prokázáno, že by se nákupy zboží od dodavatelů X a X žalobce pokoušel získat daňové zvýhodnění v rozporu se Směrnicí, správce daně pouze tvrdil, že osoby odlišné od žalobce pravděpodobně spáchaly podvod na DPH. Žalobce jen zboží přijal, aniž měl v době jeho pořízení informace o podvodu. Postup orgánů správní správy žalobce označil za rozporný s judikaturou SDEU ve spojených věcech C-80/11 a C-142/110, ve věci *Mahagében Krif a Péter Dávid*. S daným typem zboží obchoduje žalobce dlouhodobě, nejednalo se o předstírané obchodování mající jediný cíl vylákat daňové zvýhodnění.
14. Žalobce poté zpochybňoval jednotlivé tzv. objektivní okolnosti, na nichž orgány finanční správy založily závěr o tom, že měl nebo minimálně musel vědět, že plnění uplatňované k nároku na odpočet bylo součástí podvodu na DPH.

15. Závěr žalovaného, že mobilní telefony jsou rizikovou komoditou a žalobce by proto měl přijmout speciální opatření, nemá oporu v právním předpisu, ani judikatuře SDEU či Nejvyššího správního soudu. Z několika článků publikovaných v denním tisku v průběhu sedmi let nelze dovodit, že by se mělo jednat o nějakou obecně známou informaci. Dále žalobce odkazoval na případ, kdy Generální finanční ředitelství (dále jen „GFŘ“), které je dokonce součástí finanční správy, nakoupilo mobilní telefony od dodavatele, u kterého probíhala kontrola kvůli podezřením z podvodů s DPH. GFŘ uvádělo, že dodavatele si prověřuje standardním způsobem – tedy v obchodním a insolvenčním rejstříku, seznamu nespolehlivých plátců, k žádnému dalšímu prověřování nedošlo. GFŘ tedy postupovalo stejným neobezřetným způsobem při pořízení zboží zasaženého podvodem na DPH, který je vytýkán žalobci. Postup žalovaného vůči žalobci se tak jeví jako přísný.
16. Žalobce zpochybňoval závěr, že nevěnoval zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům. Uvedl, že měl nastaveny interní kontrolní mechanismy nad rámec zákonných povinností. Evidoval údaje dle rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti, přestože bylo soudem zrušeno. Dále vedl evidenci X, údaje správci daně předal a správce daně tak měl o jeho obchodech podrobné informace. Žalobce nadto spoléhal, že správce daně, který má jako orgán státní správy k dispozici více informací a nástrojů o obchodech, by ho jistě včas upozornil na to, že pořizuje zboží zasažené podvodem na DPH.
17. Za absurdní označil žalobce tvrzení žalovaného, že se měl zajímat o obchodní podmínky, kterými zavazuje korporace X (dále jen „korporace X“) své obchodní partnery. Žalobce neobchodoval s korporací X, proto není jejími obchodními podmínky vázán. Žalobce zdůraznil, že na trhu se běžně s výrobky X obchoduje různými kanály, nejen skrze autorizované distributory či prodejce. Mobilní telefony mohly být v ČR nabízeny k prodeji dříve, než byl produkt uvolněn k prodeji v ČR korporací X, protože v jiných zemích byly telefony na trh uvedeny dříve. Žalobce odkázal na vyjádření X že žádná pravidla regulace mobilních telefonů iPhone na českém trhu nejsou, existují jen smluvní podmínky a obecně závazné právní předpisy týkající se prodeje elektrozařízení. Konstatování všech tří telefonních operátorů vyvrací tvrzení správce daně i žalovaného, že byla jednotná cena a obchodní politika, a že nebylo možné pořídit výrobky iPhone jinak, než prostřednictvím autorizovaného prodejce či distributora, že cena je konstantní pro celý rok a existovala globální pravidla, která by zakazovala prodávat výrobky. Podle žalobce je možné dovodit, že distributoři v korporátní distribuční síti prodávají výrobky velkoobchodně jiným subjektům mimo distribuční síť pravděpodobně proto, aby dosáhli určitého obrátu, který je bude kvalifikovat do pozice oficiálního distributora, případně aby dostali zpětné bonusy za splnění odběrných kritérií. Nelze vyloučit, že se na trhu mohou vyskytovat telefony iPhone za nižší ceny, než nastavuje korporace Apple, neboť v ceně je již započten zpětný bonus. Společnost X prodávala na svých oficiálních webových stránkách telefon za cenu 8 999 Kč, přestože na oficiálních stránkách korporace je stanovena pro ČR cena stejného modelu 12 990 Kč. V současné době, kdy je prodej mobilních telefonů podroben režimu přenesené daňové povinnosti, není problém získat mobilní telefon iPhone i za cenu o 8 % nižší než od oficiálního distributora. Žalobce řádně prověřil obchodní partnery ve veřejných databázích, vedl evidenci X čísel, podle nichž lze identifikovat jednotlivé přístroje, nebyl vázán obchodními podmínkami korporace Apple, kontrolním mechanismům věnoval dostatečnou pozornost.
18. Žalobce rozporoval závěry ohledně neověření nových obchodních partnerů. Žalovaný nevymezil žádný standard, jak by se měl žalobce při ověřování chovat. Žalobce naopak

nové obchodní partnery prověřoval dostatečně, lustroval je ve veřejně dostupných databázích, tj. v Evropské databázi X, na portálu X, kontroloval webové stránky a portál Justice.cz. Obchodoval s dodavateli, kteří byli seriózní, neboť závazky vůči žalobci plnili, byli odborně kvalifikovaní co do prodeje výrobků Apple. Není standardem, že by při uzavírání obchodů v rámci běžné obchodní činnosti jednali navzájem členové statutárních orgánů. Žalobce vysvětlil, že většinou jednal s osobami, které znal z dřívější obchodní činnosti, měl tedy důvěru v jejich obchodní kvalifikaci. Co se týká jednání s X, stal se žalobce obětí podvodu, když z výsledků vyšetřování policie vyplynulo, že se za něj vydávaly dvě osoby. Žalobce neměl nástroje, jak falešnou identitu X odhalit, opak správce daně a žalovaný neprokázali. Policejní vyšetřování poté potvrdilo, že nejen žalobce byl falešnou identitou X uveden v omyl. Pokud žalovaný z provedených výsledků svědků dovozoval, že šlo o osoby účelově dosazené do pozice statutárního orgánu, nemůže tyto skutečnosti přičítat k tíži žalobci, neboť tyto informace žalobce v době uzavírání obchodu neměl k dispozici.

19. K průběhu obchodu žalobce uvedl, že za nestandardní nelze označit absenci písemných smluv. Co je standardem, správce daně neprokázal, žalobce znovu odkázal na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60. Správním orgánům vysvětlil, jakým rizikům čelil a jak je eliminoval, žalovaný nevysvětlil, jak postup žalobce podnikatelské riziko zvyšoval. Žalobce neuzavíral smluvní vztahy s korporací X, nelze se proto dovolávat vyjádření telekomunikačních operátorů ohledně písemné smluvní úpravy v případě nákupu telefonů. Žalobce vysvětlil, že písemné smlouvy při daných obchodech nejsou potřebné, protože bylo obchodováno se zbožím renomované značky, která drží za výrobky záruku, výrobky jsou opatřeny nezaměnitelným označením a hologramem, tedy k jistotě u samotného obchodu stačí fyzická kontrola zboží a neporušenost obalu. Kupní smlouvy byly řádně uzavírány formou objednávek a následného plnění. Žalovaný neuvádí, jakým způsobem by uzavření písemných smluv na každou jednotlivou dodávku mělo zabránit pořízení zboží zasaženého podvodem na DPH. Žalobce odkázal na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018, 5 Afs 252/2017-31, podle něhož ani uzavření písemné smlouvy či zveřejnění účetní závěrky v obchodním rejstříku samo o sobě nic nevypovídá o tom, zda dodavatel či jiný subjekt je, anebo není zapojen v podvodném obchodu.
20. Žalovaný nekriticky přijmul závěr správce daně, že nestandardním znakem obchodu byly nákupy a prodeje v minimálních časových odstupech. Jde o standardní postup, prodej zboží v nejkratším možném časovém úseku od pořízení minimalizuje rizika a maximalizuje efektivnost využití kapitálu. Žalobce předně neměl žádnou povědomost o tom, kdy a jak zboží nakoupily podvodné korporace, přezkoumatelnou úvahu v tomto směru správce daně nepředložil. Žalobce již v odvolání příkladmo uvedl popis situace skladování mobilních telefonů iPhone Apple k velkoobchodnímu prodeji, kdy došlo k rapidnímu poklesu ceny. Uváděl podrobnosti ohledně nákupu telefonů od korporace X a jejich následného jednak maloobchodní prodeje, jednak velkoobchodního prodeje rizikového odběrateli bez předchozího zaplacení. Z uvedeného vyplývá, že skladování zboží není žádoucí díky hrožícím výkyvům cen na trhu, kdy došlo k výraznému poklesu ceny, následně zvýšení v nákupních hodnotách během 8 dnů. Žalobce odkazoval na komunikaci se svým odběratelem z července 2017, ze které vyplývá, že odběratel předem ověřuje cenu a vývoj ceny na trhu, aby předešel poklesu zboží. Závěr žalovaného, že u žalobce se neobvykle výhodně setkávala poptávka s nabídkou, je nepodloženým tvrzením. Žalobce je

letitým velkoobchodníkem s telefony a souvisejícím zbožím, aktivně na trhu obchodoval např. přes obchodní platformu X.

21. Další námitky se vztahovaly k závěru, že nestandardním znakem obchodu bylo obchodování vždy s novou neprověřenou korporací. Žalobce správci daně i žalovanému vysvětloval, jakým způsobem docházelo ke změnám dodavatelských korporací, s touto argumentací se žalovaný nevypořádal. Žalobce tvrdil a prokázal, že přechod špičkových obchodních prodejců k jiným zaměstnavatelům je zcela standardní, proto přechod X do jiné korporace přinesl i změnu dodavatelské korporace, nejde o žádný indikátor účasti na podvodném jednání.
22. Smyšlené je i tvrzení žalovaného, že žalobce nezjišťoval původ mobilních telefonů. Naopak žalobce se vždy ujistil, že výrobky byly opatřeny holografickou známkou výrobce Apple, tím byl původ zboží osvědčen. Požadavek na prověření, kdo je subdodavatelem jeho dodavatelských korporací, je absurdní. Námitky správce daně, že žalobce měl nakupovat výrobky výlučně od korporace Apple, jsou rovněž nesprávné. Žalobce opakovaně namítal, že běžně se s výrobky značky Apple obchoduje.
23. Žalovaný neprokázal, že by žalobce disponoval informací o tom, že dodavatelské korporace pořídily telefony obvykle z jiných členských států a obratem je prodávaly s výraznou ztrátou. Stejně tak žalobce nemohl mít informace o tom, že telefony s unikátním číslem X se v jiných obchodech vrátily zpět do ČR prostřednictvím jiného obchodního řetězce. O těchto skutečnostech neměl žalobce povědomost, k vrácení mobilních telefonů zpět do ČR nadto došlo významně později, než žalobce obchody uzavíral. Shodně žalovaný žalobci zazlívá, že při velkoobchodní činnosti musí cena zboží při prodeji mezi jednotlivými články obchodního řetězce růst. Žalobce zopakoval, že neměl žádnou povědomost o cenách obchodníků, kteří zboží dále prodávali, ani o cenách subdodavatelů jeho dodavatelům. Žalobce nevěděl, jaké další články řetězce se na obchodování podílí, z těchto okolností nelze vůči němu vyvozovat nepříznivé právní závěry.
24. Žalovaný se pak nevypořádal s argumentací žalobce ohledně hotovostních výběrů z bankovního účtu. K výběrům roku 2014 žalobce uvedl, že z účtu u X – X vybral dne 22. 12. 2014 740 000 Kč a dne 23. 12. 2014 5 060 000 Kč, celkem 5 800 000 Kč. Žalobce výpisy z bankovních účtů prokázal, že tyto peněžní prostředky směnil za EUR a zaplatil jimi dodávky zboží. Ve dnech 30. 12. 2014, 2. 1., 5. 1., 6. 1., 7. 1., 8. 1. a 9. 1. 2015 vybral ještě z účtu registrovaného na X a registrovaného u správce daně částku 2 929 000 Kč. Celkem tedy do 9. 1. 2015 vybral 8 729 000 Kč. Protože za dodávky zboží platil v EUR, získával EUR za výhodnější kurz než v bance, protože je měnil ve směnárnách, zejména směnárně Xv X. Šetřil na poplatcích při vkladu EUR v českých bankách, proto si založil účet u X v X, který registroval u správce daně. Z výpisu účtu Commerzbank vyplývá, že dne 9. 1. 2019 žalobce na účet vložil 300 000 EUR, což je přibližně 8 317 000 Kč. Takto byly zcela konzumovány částky vybrané předtím v účtu v prosinci 2014 a lednu 2015. K výběrům v roce 2015 žalobce uvedl, že z účtu u České spořitelny a. s. vybral dne 27. 3., 30. 3. a 31. 3. 2015 po 2 000 000 Kč, tj. celkem 6 000 000 Kč, a dne 1. 4. 2015 1 000 000 Kč. Správce daně zamlčel, že následně žalobce obdobným způsobem vložil peněžní prostředky na bankovní účty, jak vyplývá z bankovních výpisů za duben a květen uX, kam žalobce v průběhu tohoto období vložil celkem 7 533 380 Kč, čímž byly zcela zkonsumovány správcem daně účelově zpochybňované hotovostní výběry učiněné v březnu 2015. Správce daně přitom z úřední činnosti, a to i z dalších řízení v rámci postupu k odstranění pochybností či

daňových kontrol, věděl, že žalobce je významným obchodníkem s mobilními telefony a realizuje hotovostní operace, které zajišťovaly dostatek měny EUR. Vyjádření žalobce ke kontrolním zjištěním žalovaný vůbec nehodnotil. Odbyl ho tvrzením, že žalobce nejprve konzumaci výběrů dokládá účetními doklady a odkazem na účetnictví. To není podstatné, neboť žalobce si později dal práci a dohledal konkrétní osud vybraných peněz.

25. Žalobce zpochybňoval, že po zavedení režimu přenesení daňové povinnosti na mobilní telefony přestal s tímto zbožím obchodovat. S jeho argumentací, že dodnes obchoduje nejen s mobilními telefony, se žalovaný nevypořádal. Žalobce uvedl, že s mobilními telefony obchoduje dodnes, v důsledku paralýzy činnosti zadržením nadměrných odpočtů ale v menší míře. S novými komoditami obchodoval i předtím, o čemž musí mít správce daně údaje. V daňových řízeních týkajících se února, března a dubna 2015 měl správce daně k dispozici přijaté faktury v souhrnné hodnotě 12 837 000 Kč, jimiž žalobce pořídil LED svítidla. To je důkazem, že již před zavedením režimu přenesení daňové povinnosti na mobilní telefony žalobce obchodoval i s jinými komoditami. Rovněž obchody z prosince 2013 a ledna 2014, kdy žalobce pořizoval zboží značné hodnoty od jiných subjektů a v jiných komoditách, vyvrací závěry správce daně. Není tedy správný závěr, že žalobce po zavedení režimu přenesené daňové povinnosti náhle přešel na obchodování s jinou komoditou.
26. Logické podle názoru žalobce tedy nejsou závěry žalovaného, že vzhledem k objektivním okolnostem žalobce měl či minimálně vědět mohl a měl, že obchodní transakce jsou zatíženy podvodným jednáním. Ani jedna z tzv. objektivních okolností není indikátorem, že žalobce měl a mohl o podvodu na DPH vědět. Žalobce zopakoval, že identifikované objektivní skutečnosti nemají příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu a prokázáním vědomosti o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání za účelem vylákání odpočtu. Jen pokud podezřelé skutečnosti nejsou nahodilé, navzájem izolované a dobře vysvětlitelné jinak než účastí plátce daně na podvodu na DPH, lze učinit závěr ohledně podvodu na DPH. Žalobce odkazoval na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60, a citoval závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 33/2017-63. Z okolností, které žalovaný vylíčil v napadeném rozhodnutí, nevyplývá, že by žalobce byl účasten jakéhosi podvodného řetězce, a pokud se vůbec podvod stal, stal se mimo povědomost samotného žalobce.
27. Žalobce rozporoval rovněž závěry žalovaného, že nepřijal opatření, aby se vyhnul odpovědnosti z účasti na podvodu na DPH. K výzvě správce daně ze dne 2. 11. 2016 podal obsáhlé vyjádření a u každého z inkriminovaných dodavatelů uvedl, jak postupoval v rámci jejich prověření. Tyto postupy považuje za dostatečné, žalovaný se s jeho argumenty nevypořádal. Žalobce uvedl, že po daňovém subjektu nelze vyžadovat speciální opatření. Nejprve by mu musely vzniknout nějaké důvodné pochybnosti o samotném obchodu. Vzhledem k tomu, že obchody probíhaly standardně na základě nabídky a poptávky na trhu, neměl žalobce v době uzavírání obchodů žádné indicie, které by měly indikovat přijetí speciálních opatření. Žalobce zopakoval, že nezveřejnění účetní závěrky není indikátorem podvodného subjektu, stejně tak neexistence internetových stránek, neboť při velkoobchodním prodeji není nutné oslovovat širokou veřejnost prostřednictvím necílených internetových stránek. Žalobce reagoval na tvrzení žalovaného, že měl provádět důslednou kontrolu zboží. Uvedl, že pečlivou kontrolu zboží prováděl, ujistil se, že se jedná o zboží originální, opatřené unikátním kódem Xa holografickou známkou výrobce.

Dále si dodavatele prověřil ve veřejně dostupných rejstřících, dospěl k závěru, že korporace existují, jsou registrovány k DPH, nejsou nespolehlivými plátcí, mají zveřejněny bankovní účty u místně příslušného správce daně. Tedy neexistovala žádná okolnost, která by měla u žalobce vzbudit vyšší míru obezřetnosti, a nelze po něm požadovat, aby prováděl další složitá a nákladná vyšetřování. Žalobce se v daném směru dovolával závěrů SDEU ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11 ve věci *Mahagében a Péter David*. Žalobce dále upozorňoval na závěry rozsudku First– Tier Tribunal (Tax Chamber) Spojeného království Velké Británie a Severního Irska sp. zn. TC00410 ze dne 3. 3. 2010, podle něhož musí správce daně identifikovat opatření, která měl žalobce učinit proto, aby se neúčastnil podvodu na DPH. Ke shodným závěrům dospěl i Krajský soud v Ostravě v rozsudku ze dne 30. 4. 2017, sp. zn. 22Af 22/2012. Takto žalovaný ani správce daně nepostupovali, neoznačili okolnosti, z nichž by měla vyplývat žalobci povinnost přijmout speciální opatření, a tato opatření neoznačili. Požadavky kladené na žalobce v rámci přijetí rozumných opatření a prověřování obchodního partnera se s ohledem na nedávný postup samotné finanční správy při nákupu mobilních telefonů jeví jako přehnané.

28. Pokud žalovaný počínaje bodem [101] napadeného rozhodnutí tvrdil, že vypořádával odvolací důvody, nečinil tak řádně a porušil povinnost zakotvenou v § 116 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný odvolací důvody povrchně shrnul, ale fakticky je nevypořádal. Žalobce odkazoval na předchozí část žaloby, kde rozporoval takzvané objektivní okolnosti, z nichž žalovaný dovodil nedbalostní účast žalobce na podvodu na DPH.
29. Podle žalobce nevypořádal žalovaný ani argumentaci týkající se obchodování s inkriminovanými dodavateli. Z popisovaných skutečností vyplývá, že se o žádné nestandardnosti v chování žalobce nejednalo.
30. K obchodům s korporacemi X a X žalobce uvedl následující. Obdržel firemní dokumentaci, včetně smlouvy o účtu s Českou spořitelnou, a. s. podepsanou X, na základě údajů provedl kontrolu v databázi X, na portálu X, provedl kontrolu webových stránek a portálu Justice.cz, prověřil telefonní spojení na obchodního ředitele pana X. Důkladným kontrolním mechanismem zjistil, že dodavatel zaslal smlouvu o účtu, nicméně číslo účtu nebylo uvedeno na portále ARES, na což dodavatele emailem dne 9. 10. 2014 upozornil. Týž den mu bylo emailem sděleno, že platbu je možné provést na zveřejněný účet u České spořitelny, a.s. v EUR, účet byl následně uváděn při fakturaci dodavatelem X. Následně žalobce emailovou komunikací řešil způsoby dodání zboží. Bylo mu sděleno, že po zaslání závazné objednávky dodává dodavatel zboží do logistického skladu X, zboží uvolní bezprostředně po připsání platby na účet. Žalobce nejprve dodavatele oslovil s požadavkem na dodání zboží do sídla žalobce, požadoval zaslání fotografií zboží a X specifikaci, bylo mu vyhověno, zboží bylo dne 10. 10. 2014 dovezeno do sídla žalobce X. Ten si ověřil připsání platby na účet a zboží žalobci předal. Následně si žalobce na základě vztahu s dodavatelem zřídil registraci v logistickém skladu X a složil depozit 1 500 EUR. Poté obchodoval s dodavatelem X přes tento logistický sklad, čímž se zvýšila kvalita obchodu a zjednodušil se kontrolní mechanismus, protože logistický sklad zajistil inspekci zboží včetně načítání X, nemohlo tedy dojít k dodání jiného než domluveného zboží. První obchod proběhl 10. 10. 2014, následně dne 24. 10. 2014. Mezitím žalobce nevyužil jiné nabídky této společnosti, které jí přišla emailem. V tomto období žalobce provedl řadu jiných obchodů s mobilními telefony se společnostmi X, teprve poté následoval další obchod s korporací X. Tato korporace mezitím vystavila další daňové doklady, jevila se tedy jako běžný obchodník uzavírající obchody i s jinými subjekty. Dne 4. 11. 2014

žalobce realizoval první obchod s korporací X, rovněž tuto korporaci prověřil shodným způsobem. Platba byla prováděna na bankovní účet vedený u X, který ale nebyl evidovaný na portále X, před úhradou ale žalobce žádal společnost o dodání oznámení o změně registračních údajů. Oznámení obsahovalo žádost o zveřejnění účtu, což svědčí o tom, že žalobce byl obezřetný a opatrný. O tom, že se nejednalo o podvodný obchod, ale subjekt s chováním běžného dodavatele, svědčí to, že korporace hradila veškeré služby spojené s logistickou firmou X.

31. K obchodům s korporací X žalobce uvedl, že také postupoval obezřetně. Koncem roku 2014 X žalobci oznámil prostřednictvím Viber, že s korporací X končí, od začátku příštího roku bude pracovat pro jinou společnost. Se společností X žalobce navázal obchodní kontakt, protože do ní přešel X, s nímž do té doby komunikoval. Na webových stránkách korporace X byl X k uveden jako obchodní ředitel, žalobce tedy dovozoval, že mohl za korporaci jednat. Měl přístup k takovým informacím a měl kompetence ohledně dodávek zboží, že nebylo žádných pochyb o tom, že je osobou oprávněnou jednat také za X. Dne 6. 1. 2015 pan X žalobce kontaktoval emailem již jako zaměstnanec X. Žalobce požadoval zaslání firemní dokumentace a dotazoval se, kdo bude na pozici pana X v korporaci X. Žalobce poté obdržel oznámení o změně registračních údajů ze dne 5. 1. 2015 a doručenkou z datové schránky korporace X. Z těchto neveřejných dokumentů, které žalobci poskytl pan X, je patrné jeho napojení ve struktuře korporace. Žalobce se věnoval vlastnické struktuře X, z výpisu z obchodního rejstříku jsou patrné elektronické podpisy ze dne 6. 1. 2015 a poznámky žalobce, kdy zjišťoval, kde dané korporace či jednatelé sídlí. Po posouzení jednatelské struktury a struktury společníků této korporace se žalobce domníval, že si X přechodem do korporace s větším kapitálem a lepší strukturou polepšil. Na internetu také našel výrobce, který společnosti X zajistil reklamní předmět. Z příloženého oznámení X zadání cizoměnové platby, kterou emailem zaslal pan X, je patrné, že zadání v bance provedl jednatel X. Nebylo žádného důkazu, že by se společnost dopouštěla podvodného jednání. Dne 3. 3. 2015 X žalobci oznámil, že odcestoval na delší dobu a že ho nahradí jiný zaměstnanec pan X. Následně byl zrealizován poslední obchod a společnost X se odmlčela. Žalobce se dovolával toho, že špičkoví obchodníci prodejců běžně mění zaměstnavatele. Odkazoval na případ X a jeho působení ve společnosti X. Shodný byl i pracovní osud X, který pracoval v korporaci X, přešel do korporace X, obdobně žalobce popisoval pracovní osud X. Z popsanych skutečností žalobce dovozoval, že si při jednání s korporacemi X i X počínal nad míru obezřetně a neshledal žádné okolnosti, které by ho měly od uzavřených obchodů odradit.
32. Ke spolupráci s dodavatelem X žalobce uvedl, že se jedná patrně o tzv. rodinnou firmu. V průběhu obchodování s tímto dodavatelem žalobce jednal s konkrétní osobou, která byla zjevně oprávněná za korporaci jednat, což vyplývalo ze znalosti chodu korporace, povědomosti o pohybech na bankovním účtu, pravomoci uvolnit objednané zboží jménem společnosti, předkládání faktur za zboží, kde podpis na faktuře se shodoval s podpisovým vzorem statutárního orgánu. Nezaložení účetní závěrky není indicií, která by měla indikovat podvodné jednání dodavatele. Žalobce nadto pracoval s X, který se dlouhodobě profesionálně obchodem s mobilními telefony zabývá a žalobce ho znal. Není podstatné sídlo korporace, neboť žalobci je známo, že společnost měla skladovací prostory na adrese X. Ačkoli žalobce navrhoval provést místní šetření na dané adrese, správce daně důkaz neprovedl. Z uvedeného vyplývá, že počínání korporace nevykazovalo žádné znaky

podvodného článku. Žalobce se neztotožnil s tvrzením o jednoduchosti webových stránek, ty byly naopak funkční a jednalo se o webové stránky obchodníka s mobilními telefony.

33. Žalobce se také vyjadřoval k falešné identitě X. Nesouhlasil s tím, že mu správce daně vytýkal neodhalení podvodu se smyšlenou identitou X. Namítal, že není standardem v obchodních vztazích, aby osoby, které spolu jednají, se navzájem prokazovaly dokladem totožnosti. Dle žalobce z popsaných okolností vyplynulo, že X oprávněně jednal za společnosti X a X. Vyjádření žalovaného k nakládce zboží v X nedávají smysl, nesouvisí s danou věcí. Z údajů na dodacích listech a z umístění sídla korporace X nebylo možné dovodit, že X je ve skutečnosti jednatel společnosti X. Zjištění, že korporace X disponovala propagačními předměty, které dodala korporace X, neobsahuje doznání, že žalobce věděl, že X je ve skutečnosti X. Žalobce se dovolával závěru rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018 č. j. 9 Afs 216/2018-47, podle kterého umístění sídla tam, kde se poskytují specializované služby, není žádným indikátorem podvodu ani podvodného jednání. A zdůraznil, že po něm není možné žádat, aby prováděl nějaké policejní šetření. Speciální opatření má přijímat přijmout teprve tehdy, má-li signální informace o tom, že subjekt může být zapojen do podvodu na DPH. Ani dodací listy s údajem nakládky X ani umístění sídla korporace X takovým indikátorem nebylo.
34. Další žalobní bod se týkal provedení opravy základu daně a daně podle § 42 odst. 1 písm. a) zákona o DPH. Žalobce namítal, že dne 11. 2. 2015 odstoupil od kupní smlouvy uzavřené 19. 9. 2014 se společností X, čímž došlo ke zrušení plnění podle § 42 odst. 1 písm. a) zákona o DPH a bylo nezbytné vystavit opravný daňový doklad, což žalobce učinil pod č. X. Aplikace závěru Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 9. 2013, č. j. 9 Afs 40/2012-31, byla nesprávná. Právní úprava § 42 odst. 1 písm. a) zákona o DPH rozeznává dvě situace, kdy je nutné vystavit opravný daňový doklad. Jedná se buď o zrušení plnění, nebo o vrácení plnění (z části nebo zcela). Neplatí tedy, že nelze-li vrátit plnění, nemůže dojít k vystavení opravného dokladu dle cit. ustanovení. V označeném rozsudku se Nejvyšší správní soud zabýval pouze případem, kdy stěžovatel poskytoval stavební práce (službu) odběrateli a součástí stavebních prací bylo dodání stavebního materiálu, který byl vbudován do dodávaného díla, v důsledku spotřeby materiálu nebylo možné zboží z podstaty věci vrátit. O takový případ se nejedná, ze strany žalobce došlo ke zrušení plnění. Zboží bylo navíc odcizeno a nelze vyloučit, že bude dříve či později nalezeno a právoplatnému vlastníku, tedy žalobci, vráceno.
35. V závěru žaloby žalobce namítal, že dne 17. 4. 2018 uplynula lhůta pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu. Daňová kontrola DPH za zdaňovací období únor 2015 byla zahájena dne 17. 4. 2015, tříletá lhůta pro stanovení daně tedy marně uplynula dne 17. 4. 2018. Dodatečné daňové přiznání ze dne 27. 12. 2017 nebylo způsobilé prodloužit běh prekluzivní lhůty, neboť řízení o něm bylo zastaveno dle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu, neboť šlo o zjevně nepřipustné podání. Žalobce se neztotožnil se závěrem, že lhůta byla prodloužena mezinárodním dožádáním. Předmětem řízení bylo neuznání nároku na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění od dodavatelů X a X, podstatou věci bylo výlučně zkoumání účasti žalobce na údajných podvodech, fakticita plnění již nemůže být zpochybňována. Prověřování odběratelů X, X X, dodavatelů X, X, X nemá žádnou příčinnou souvislost s prověřováním dodávek od uvedených dodavatelů, natož s podstatou sporu, tedy hodnocením nedbalostního zavinění podvodu žalobcem. Tomu odpovídá výsledek dožádání uvedený v bodě [192] a [194] napadeného rozhodnutí, že žádný závadný

moment v obchodech s těmito korporacemi nebyl cizími finančními správami zjištěn. Mezinárodní dožádání sice vypravena byla, ale k posuzované věci, tj. nedbalostní účasti na podvodu, která byla předmětem řízení od počátku, se nevztahují. Mezinárodní dožádání tedy nemohou mít právní účinky dle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu.

36. Z uvedených důvodů žalobce navrhoval, aby soud napadené rozhodnutí žalovaného jakož i rozhodnutí správce daně zrušil a žalovanému uložil, aby žalobci nahradil náklady řízení.

III. Vyjádření žalovaného

37. V písemném vyjádření k žalobě žalovaný nejprve shrnul dosavadní průběh řízení a žalobní námitky. Uvedl, že žalobní námitky jsou prakticky totožné s odvolacími, proto v podrobnostech odkazuje na napadené rozhodnutí a správní spisy.

38. K otázce prokázání vědomé účasti žalobce na daňovém podvodu uvedl, že nikomu v podvodném řetězci, kdo o podvodu věděl nebo vědět mohl a měl, nevzniká nárok na odpočet daně. Žalovaný v souladu s judikaturou SDEU i Nejvyššího správního soudu zkoumal existenci podvodných řetězců a vymezil skutečnosti svědčící o tom, že předmětné transakce probíhaly nestandardně. Zjištěné objektivní okolnosti, byť každá sama o sobě nemusí představovat nezákonné jednání, ve svém souhrnu svědčí o tom, že žalobce mohl a měl vědět, že se svými transakcemi účastní podvodu na DPH. Následně žalovaný učinil závěr, že žalobce nepřijal dostatečná opatření, která po něm mohla být vzhledem k okolnostem daného případu požadována. Žalobce již v odvolání rozporoval jednotlivé objektivní skutečnosti, žalovaný v rozhodnutí řádně odůvodnil, proč námitky žalobce závěry správce daně o vědomém zapojení žalobce do podvodu na DPH nezpochybnily. Argumentace žalobce, že jeho postup byl v daném odvětví zcela běžný a obezřetný, nemůže obstát. Požadavek na odborné znalosti či zjištění standardů ohledně realizovaných obchodních transakcí v určitém odvětví nelze absolutizovat. S přihlédnutím k vymezení typických objektivních okolností daňových podvodů ve stávající judikatuře Nejvyššího správního soudu lze i bez odborných znalostí v oboru seznat, že se jednalo o zjevné indicie svědčící o účasti žalobce na daňovém podvodu. Požadavek žalobce, aby žalovaný zkoumal standardy v daném odvětví, není na místě. Objektivní okolnosti, které byly pro žalobce seznatelné a jsou mu ve svém souhrnu přičitatelné, protože spočívají buď přímo v jeho jednání, nebo představují nestandardní průběh obchodních transakcí, by v obezřetném daňovém subjektu vzbudily podezření o serióznosti jeho obchodního partnera, potažmo pochybnosti, o tom zda se účastí na takovémto obchodu nezapojí do podvodu na DPH. Jedná se o konstantně judikované typové okolnosti, za kterých má daňový subjekt věnovat předmětné obchodní transakci větší pozornost.

39. Žalovaný dále odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, ze které plyne, že vyšší nároky ohledně opatření k zamezení podvodu na DPH bude možno klást na subjekty na trhu zavedené a objektivně s existující problematikou podvodů seznámené. Objektivní princip podvodu musel být žalobci znám, když obchodní transakce uskutečňoval (viz. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014-59). Zkušenosti a praxe žalobce zvyšují nároky na obezřetnost daňového subjektu při podnikání, k tomu žalovaný odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 4. 2008, č. j. 2 Afs 35/2007-111, a ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-46.

40. Vzhledem k objektivním okolnostem se měl žalobce pokusit před zahájením obchodní spolupráce získat více informací o dodavatelích, neměl rezignovat na písemnou formu smluv, jako zkušený a dlouhodobě působící obchodník měl věnovat zvýšenou pozornost

interním kontrolním mechanismům. Žalobce sice dodavatele prověřil v dostupných rejstřících, ale na to, že objevil jednotlivé podezřelé a varovné signály, žádným způsobem nereagoval. Dle žalovaného nelze přehlédnout, že žalobce bagatelizuje jednotlivé objektivní okolnosti a snaží se vzbudit dojem, že nebyl povinen žádná opatření přijmout.

41. K odkazu žalobce, že GFŘ nakoupilo mobilní telefony, žalovaný zdůraznil odlišné postavení GFŘ při nákupu, které neuplatňovalo nárok na odpočet daně, neboť vystupovalo jako koncový zákazník. Žalovaný odkázal na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 29. 10. 2018, č. j. 30 Af 94/2016-117, který na typovou žalobní argumentaci nákupem mobilních telefonů ze strany GFŘ reaguje. A zdůraznil, že GFŘ nevydalo žádné závazné stanovisko a nezveřejnilo žádnou informaci, že by obezřetnost daňových subjektů vyplývala pouze z prověřování obchodních partnerů ve veřejných rejstřících, to je pouze bazální krokem. Taková formální ověření dodavatelů nelze sama o sobě považovat za opatření činěná ve vztahu k podvodu na DPH, zejména s přihlédnutím ke zjištěným objektivním okolnostem. Na tvrzení o ověření zápisu dodavatelů v obchodních rejstřících či ověření jejich registrace k DPH nelze postavit celou argumentaci ohledně přijetí způsobilých opatření eliminujících zapojení daňového subjektu na podvodu na DPH. Žalobce rozbíjí celistvě a logicky uspořádanou argumentaci žalovaného a vytrhává jednotlivé body rozhodnutí z kontextu. Takto lze úspěšně bagatelizovat či vyvrátit v zásadě jakoukoli argumentaci v napadeném rozhodnutí. Odůvodnění rozhodnutí je však třeba vnímat jako celek.
42. Žalovaný se vypořádal s obsahem a smyslem argumentace žalobce uplatněné v rámci odvolacího řízení, nebylo třeba reagovat na jeho každou dílčí námitku a obsáhle ji vyvrátit. Žalobce odkazoval na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-13, ze dne 25. 4. 2018, č. j. 2 Afs 345/2017-35, či Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 16. 2. 2016, č. j. 52 Af 14/2015-46.
43. K námitce týkající se podmínek pro vystavení opravného daňového dokladu žalovaný odkázal na body [88] až [95] a [184] až [188] napadeného rozhodnutí. Kromě rozsudku, na který se odvolával v rozhodnutí, odkázal na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 11. 2012, č. j. 7 Afs 75/2012-47, který se vztahuje k plnění dodanému na základě údajně neplatné smlouvy, z něhož je zřejmý požadavek, že pokud bylo zboží na základě smlouvy fakticky dodáno, má plátce daně při opravě výše daně podle § 42 odst. 1 písm. a) zákona o DPH povinnost prokázat, že došlo k vrácení předmětného plnění. Těto povinnosti žalobce nedostál.
44. K žalobnímu bodu, ve kterém žalobce namítal uplynutí lhůty pro stanovení daně, žalovaný rovněž odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Zdůraznil, že na základě mezinárodních dožádání správce daně získal ucelené informace o proběhlých obchodních transakcích, nejednalo se o formální a bezúčelné kroky. Žádostmi o mezinárodní spolupráci tedy došlo ke stavění běhu lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu.
45. Žalovaný vyjádřil přesvědčení, že napadené rozhodnutí netrpí nezákonnostmi a vadami žalobcem tvrzenými, proto navrhuje, aby soud žalobu zamítnul.

III. Replika žalobce

46. Podle žalobce nemůže být namítaná nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného způsobena podanou žalobou. Pokud žalovaný uvedl, že žalobce rozbíjí jeho celistvě a logicky uspořádanou argumentaci, jde o floskuli, kterou žalovaný mechanicky opakuje

v případech, kdy nedokáže argumentovat jinak, žalobce odkázal na bod [27] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2020, č. j. 4 Afs 408/2018-69.

47. Žalobce zopakoval, že správce daně se neměl vyhnout vymezení standardů běžné obchodní praxe s odkazem na obecnou známost určitých objektivních okolností jdoucích napříč všemi obchodními odvětvími jen proto, že je to obtížné. Není možné, aby orgány finanční správy standardy konstruovaly zcela mimo sféru daného odvětví. Žalobce se dovolával závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, s tím, že pokud žalobce předešle a podepře svou verzi o tom, že obchodní transakce či některé části byly v rámci jeho běžné obchodní praxe standardní, je na správci daně, aby zdůvodnil, že se o běžnou obchodní praxi nejednalo a na základě čeho tak usuzuje.
48. Žalobce nesouhlasil s odmítnutím odkazu na zapojení GFŘ do daňového podvodu ze stany žalovaného. A zopakoval, že samo GFŘ svůj postup označilo jako maximálně obezřetný, neboť si dodavatele prověřuje standardním způsobem jako soukromé subjekty. Zapojení GFŘ do daňového podvodu je dokladem selhání státu proti boji s daňovými podvody, dokladem o neschopnosti správců daně opatřit si důkazní prostředky od tzv. nekontaktních daňových subjektů. V tomto kontextu je argumentace žalovaného jednostranná, žalovaný nezmínil konkrétní úkony či postupy zacílené vůči těmto subjektům. Vzniká dojem, že orgány finanční správy zacílil fiskální snahu jen vůči žalobci.
49. K vyjádření žalovaného ohledně mezinárodních dožádání žalobce uvedl, že jde o vyjádření nekonkrétní, neboť nebylo objasněno, jak dožádání přispěla k výsledku kontrolního zjištění. Dožádání neměla být vůbec odeslána, správci daně bylo již v té době známo, že chybějící daň se týká transakcí, ze kterých žalobce uplatnil nárok na odpočet, nikoliv transakcí následných v podobě dodání zboží do jiných členských států. Jediným účelem tak bylo prodloužení lhůty pro stanovení daně.
50. S ohledem na další vývoj judikatury Nejvyššího správního soudu žalobce doplnil, že správce daně i žalovaný nedostatečně identifikovali chybějící daň, aby mohl být učiněn závěr, že podvodem bylo zasaženo zboží dodávané žalobci. Žalobce znovu citoval závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, a poukázal na závěry Nejvyššího správního soudu v rozsudcích ze dne 25. 4. 2019, č. j. 7 Afs 321/2018-80, ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017-63, či ze dne 14. 5. 2019, č. j. 1 Afs 493/2019-33, že správce daně nesmí rezignovat na vyčíslení chybějící daně. Podle žalobce správce daně ani žalovaný chybějící daň v popsanych řetězcích nedostatečně neidentifikovali. Jejich konstatování, že X, resp. X, a v dalším řetězci X jsou nekontaktní subjekty, nepostačuje. Žalovaný rezignoval na vyčíslení chybějící daně, jeho popis plnění daňových povinností jednotlivými subjekty v řetězci je útržkovitý. Identifikace chybějící daně není možná, aniž by daňové orgány předešlely úplné informace o plnění daňových povinností všemi články zapojenými do obchodního řetězce, včetně toho, jakým způsobem jim byly stanoveny daňové povinnosti a co je důvodem doměrků. Pokud by totiž např. za chybějící daň v důsledku daňového podvodu byla vydávána daň doměřená některému článku řetězce na vstupu z důvodu neprokázání hmotně právních podmínek nároku na odpočet tímto subjektem, nebylo by možné takto vzniklou chybějící daň považovat za důsledek daňového podvodu, v důsledku čehož by došlo k rozpadu obchodního řetězce popsaného daňovými orgány. Žalobce v tomto směru odkazoval na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 5. 2020, č. j. 1 Afs 493/2019-33.

V. Posouzení věci krajským soudem

51. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí a řízení jeho vydání předcházející v řízení dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), v rozsahu a mezích uplatněných žalobních bodů. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu v době rozhodování správního orgánu v souladu s § 75 odst. 1, odst. 2 s. ř. s.
52. K projednání věci nařídil soud ústní jednání. Při něm žalobce setrval na argumentaci uvedené v žalobě, včetně návrhu na doplnění dokazování fakturou od společnosti X ve spojení s tiskovým prohlášením GFR ze dne 15. 5. 2017, a argumentaci doplněné v replice. Žalobce trval na tom, že námitka týkající se chybného postupu žalovaného při identifikaci a vyčíslení daně je rozhojněním žalobní argumentace týkající se neexistence daňového podvodu, jehož definicí je chybějící daň integrální součástí. Žalovaný podle žalobce selhal, pokud chybějící daň neidentifikoval a nevyčísлил, k takové vadě způsobující nezákonnost rozhodnutí je soud povinen přihlédnout z úřední povinnosti. Šlo o doplnění vzhledem k novější judikatuře Nejvyššího správního soudu, z níž je patrný posun v nazírání na daňové podvody. Setrval na názoru, že opravný doklad byl vystaven oprávněně a argumentace žalovaného judikaturou Nejvyššího správního soudu nebyla přílehlavá. Lhůta pro stanovení daně marně uplynula, neboť mezinárodní dožádání správce daně se obsahově s posuzovanou věcí míjí. Žalobce navrhoval, aby soud zrušil jak napadené rozhodnutí žalovaného, tak rozhodnutí prvostupňového správce daně.
53. Žalovaný rovněž odkázal na skutečnosti uvedené v písemném vyjádření k žalobě. K replice žalobce namítal, že žalobce se nepřipustně pokusil rozšířit žalobní body. V bodě III. žaloby se žalobce věnoval objektivním a subjektivním skutečnostem a příčinné souvislosti s daňovým podvodem, v těchto námitkách nelze spatřovat žalobní bod ohledně identifikace a vyčíslení chybějící daně. Žalovaný odkázal na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 5. 2019, sp. zn. 7 Afs 113/2018, podle něhož není soud povinen bez žalobní námítky prověřovat existenci chybějící daně. Pokud by tento náhled soud nesdílel, dovolával se žalovaný judikatury Nejvyššího správního soudu vycházející z rozsudku ve věci *Kittel a Recolta*, např. rozsudky sp. zn. 3 Afs 147/2017 či 2 Afs 162/2018, podle nichž i v případě, že z důvodu nekontaktnosti některého článku v řetězci není možné bližší ověření daňových povinností, lze přesto hovořit o daňovém podvodu. Pokud soudy po finanční správě požadovaly bližší identifikaci a vyčíslení chybějící daně, zejména rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 321/2018, jednalo se o specifické situace, kdy nebyla zřejmá souvislosti mezi jednotlivými články obchodního řetězce. Žalovaný navrhoval, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítnul.
54. Soud pro nadbytečnost neprováděl dokazování listinami, jichž se dovolával žalobce, a to z důvodů, které budou rozvedeny následně. Po provedeném přezkumu dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná.

V. a) k žalobcově účasti na podvodu s DPH

55. Podstatou sporu je především otázka, zda bylo namíste žalobci odepřít nárok na odpočet daně v souvislosti s přijatím zdanitelných plnění – nákupem mobilních telefonů iPhone Apple od přímých dodavatelů X X, neboť tato plnění byla zatížena daňovým podvodem.
56. V prvé řadě soud konstatuje, že napadené rozhodnutí žalovaného není nepřezkoumatelné. Nepřezkoumatelným je rozhodnutí správního orgánu, pokud je nesrozumitelné či z něj jednoznačně nevyplývá, jakými úvahami byl správní orgán při zjištění a posouzení skutkového stavu veden, jak hodnotil podklady rozhodnutí, podle kterých ustanovení a jakých právních předpisů byla věc posouzena. Za nepřezkoumatelné rozhodnutí považuje

judikatura správních soudů též rozhodnutí, z něhož nevyplývá, jak se správní orgán vypořádal s námitkami a návrhy účastníků řízení; v případě rozhodnutí o odvolání je nepřezkoumatelným též rozhodnutí, z něhož nelze zjistit, jak odvolací správní orgán posoudil odvolací důvody a vypořádal argumentaci vznesenou v odvolání.

57. Takovými vadami rozhodnutí žalovaného netrpí. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, z jakých skutkových okolností případu žalovaný vycházel. V rozhodnutí byly popsány struktura a princip fungování podvodných řetězců s mobilními telefony, identifikovány objektivní skutečnosti, z nichž žalovaný ve shodě se správcem daně dovozoval žalobcovo zaviněné zapojení do nich. Dále zde byly uvedeny i úvahy, na nichž žalovaný založil svůj závěr, že žalobce nepřijal veškerá opatření, která po něm bylo možno rozumně požadovat, aby účasti v řetězci obchodů zatížených podvodem na DPH zabránil. Nebylo povinností žalovaného reagovat obsáhle na každou dílčí výtku obsaženou v odvolání, podstatné je, že žalovaný vystavěl odůvodnění svého rozhodnutí logicky tak, aby v něm byla obsažena ucelená argumentace ohledně toho, že u žalobce nebyly naplněny podmínky pro uznání nároku na odpočet daně z důvodu zasažení přijatých plnění podvodem na DPH, jak požaduje judikatura SDEU i Nejvyššího správního soudu (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015-48, bod 34, rozsudky Nejvyššího správního soudu dostupné na www.nssoud.cz). Protože odvolací argumentace byla v podstatě zopakováním skutečností a námitek uplatněných v průběhu daňové kontroly vedené správcem daně, který na ně reagoval již ve sdělení výsledku kontrolního zjištění a následně ve zprávě o daňové kontrole, nepochybil žalovaný, pokud se s částí odvolacích námitek vypořádal tak, že odkázal na závěry správce daně obsažené ve zprávě o daňové kontrole, jestliže se s nimi ztotožnil (obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, publ. ve Sb. NSS pod č. 1350/2007). V dané věci žalobce vyjádřil nesouhlas s argumentací žalovaného na téměř 30 stranách žaloby, i z toho je zřejmé, že žalobci byly důvody rozhodnutí dobře známy a dokázal proti nim brojit konkrétními námitkami.
58. Protože žalovaný v napadeném rozhodnutí shrnul zákonné podmínky pro uznání nároku na odpočet DPH a obsáhle citoval judikaturu SDEU a Nejvyššího správního soudu související s danou problematikou, není třeba, aby soud tato obecná východiska, jichž si je žalobce dobře vědom, znovu podrobně opakoval. Soud tedy jen ve stručnosti uvádí, že z judikatury SDEU i Nejvyššího správního soudu plyne, že nárok na odpočet daně nelze přiznat, pokud osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu. Přitom o odepření nároku na odpočet daně z důvodu zasažení plnění daňovým podvodem lze hovořit teprve tehdy, pokud byly naplněny hmotněprávní i formální podmínky stanovené § 72 a násl. zákona o DPH (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37, či ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016-28, ve věci *JUTTY GROUP s.r.o.*).
59. Nezbytnou podmínkou odepření nároku na odpočet je posouzení subjektivní stránky, tedy vědomosti daňového subjektu o daňovém podvodu. Jak zmiňuje četná judikatura Nejvyššího správního soudu, v rozsudku ze dne 12. 1. 2016 ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, *Optigen*, SDEU zdůraznil, že nárok na odpočet nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. V rozsudku ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11a C-142/11, *Mahagében* a *Péter Dávid*, SDEU uvedl, že je na daňovém orgánu, aby dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že

osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu.

60. Na to, zda byla naplněna subjektivní stránka, orgány finanční správy usuzují z prokázaných objektivních skutečností (srov. zejména rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60, publ. ve Sb. NSS 3275/2015, ve věci *ALADIN plus, a.s.*). V rámci posouzení subjektivní stránky daňového podvodu vyhodnocují, zda daňový subjekt přijal patřičná opatření, která od něho mohou být rozumně vyžadována, za účelem prevence účasti na daňovém podvodu. Otázka patřičných opatření, jak je má judikatura SDEU a správních soudů na mysli, souvisí se subjektivní stránkou věci. Absence dostatečných opatření, případně charakter přijatých opatření k zamezení účasti na daňovém podvodu totiž indikují zavinění daňového subjektu, resp. jeho konkrétní podobu. Současně je třeba uvést, že z hlediska naplnění podmínek pro odepření nároku na odpočet není rozhodné, jakým způsobem daňový subjekt na daňovém podvodu participoval, zda šlo z jeho strany o vědomé zapojení do podvodné transakce, či jen nedodržel potřebnou míru opatrnosti. V posledně označeném rozsudku Nejvyšší správní soud uvedl, že „[k] tomu aby byl nárok na odpočet odmítnut, není zapotřebí jednoznačně prokazovat, že se subjekt aktivně zapojil do podvodného jednání a v čem konkrétně spočívalo; postačuje, pokud je prokázáno, že si mohl být podvodného jednání vědom. V takovém případě je poté na daňovém subjektu, aby prokázal, že o podvodu nevěděl a že učinil, vše co bylo po něm možno rozumně požadovat, aby se o něm dozvěděl“. Nejvyšší správní soud konstatoval, že je vyloučeno, aby stěžovatelka jednala v dobré víře, zmínil také, že nepřijala žádná taková opatření k zajištění řádného průběhu obchodních případů. Dále uvedl, že s ohledem na zjištěné okolnosti je vyloučeno, aby podmínky realizovaných transakcí byly důsledkem nedbalosti či neznalosti, a proto dovodil, že stěžovatelka o podvodných jednáních na DPH věděla nebo alespoň vědět mohla. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-47, hovoří o povinnosti správce daně prokázat objektivní skutečnosti, z nich lze učinit závěr, že určitý daňový subjekt minimálně věděl nebo měl vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci, zatímco na daňovém subjektu leží důkazní břemeno ohledně přijetí veškerých opatření, která od něj bylo možné rozumně vyžadovat k ověření, že jeho plnění nepovede k účasti na daňovém podvodu.
61. Z judikatury SDEU (srov. rozsudek *Mahagében a Péter Dávid*) vyplývá, že obecně nelze od každého daňového subjektu, který chce uplatnit nárok na odpočet, požadovat, aby si svého obchodního partnera rozsáhle prověřoval, zjišťoval si veškeré možné informace o tom, zda má například k dispozici nabízené zboží, zda plní své daňové povinnosti, zda má dostatečné personální a materiální zabezpečení apod. SDEU současně na základě dosavadní judikatury konstatuje, že „subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být vyžadována k ověření, zda se jedná o daňový únik nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě těchto plnění, aniž by riskovaly ztrátou nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu“ (srov. bod 53 rozsudku *Mahagében a Péter Dávid*). Z těchto východisek vychází i požadavek na přijetí přiměřených opatření, jak o nich hovoří judikatura Nejvyššího správního soudu. Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 10. 1. 2008, č. j. 9 Afs 67/2007-147, uvedl, že podnikatelé by měli věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, aby v případě odhalení podvodného jednání nevznikly pochybnosti, že o podvodu věděli či se zřetelem ke všem okolnostem vědět mohli. Na

tento závěr navazuje i další judikatura, např. v rozsudku ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016-55, bod 53, Nejvyšší správní soud konstatoval: „*Východiska stanovená judikaturou Soudního dvora směřují k ochraně nároku na odpočet plátců, kteří jednají v dobré víře. Za tímto účelem přinášejí ovšem i povinnost věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, aby v případě odhalení podvodného jednání nevzniklo podezření, že o podvodu věděli či se zřetelem ke všem okolnostem vědět mohli. Je totiž věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních pokračování kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů (viz rozsudek č. j. 9 Afs 44/2011 – 343).*“.

62. Správce daně a žalovaný vycházeli ze shora citované judikatury a identifikovali existenci podvodu na DPH ve smyslu 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 Směrnice, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. V rozsudku ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60, publ. ve Sb. NSS 3275/2015, bod 28, ve věci *ALADIN plus, a.s.*, Nejvyšší správní soud současně konstatoval: „*Není tedy povinností správních orgánů či dokonce správních soudů 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. Správce daně přitom může vycházet z mnoha indicií, které jsou mu k dispozici.*“ Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, publ. ve Sb. NSS 3705/2018, ve věci *VYRTYCH a.s.*, „*znakem podvodu ve smyslu evropské judikatury je zjednodušeně řečeno skutečnost, že jeden z účastníků daně 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.*“
63. Žalovaný se vymezením podvodu na DPH v obecné rovině zabýval v bodech [7] až [11] a [16] až [19] rozhodnutí. Ve shodě se zjištěními správce daně nato popsal oba řetězce obchodů s mobilními telefony iPhone Apple, na nichž se žalobce v únoru 2015 podílel přijetím zdanitelných plnění od přímých dodavatelů **X** a **X**, přičemž zdůvodnil, že Phausto jako subdodavatel žalobcova dodavatele **X** je nekontaktní subjekt, u něhož došlo k účelovému snížení ceny zboží a neodvedení DPH. Obdobně byla identifikována chybějící daň také v druhém řetězci obchodů tvořeném společnostmi **X** – **X** – **X** – žalobce, a to u společnosti **X**, která vykazuje znaky tzv. *missing trader*. Žalovaný vysvětlil, jakým způsobem mohly řetězce obchodů s mobilními telefony fungovat tak, aby společnosti měly z obchodů ještě profit. Současně žalovaný odůvodnil, že žalobce si v návaznosti na uvedené obchodní řetězce (stejně jako v dalších zdaňovacích obdobích – k tomu viz skutečnosti zjištěné v dalších řízeních – srov. bod [77] napadeného rozhodnutí) vždy nárokoval odpočet daně z přijatých daňových dokladů a nena výstupu u prodeje nakoupeného zboží vykazoval uskutečnění plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně dle § 64 zákona o DPH, neboť zboží pořízené v těchto řetězcích obchodů dodával do jiných členských států (viz bod [54] a [60] rozhodnutí).
64. Namítá-li žalobce v úvodu žaloby neexistenci daňového podvodu, ve své podstatě jeho námitky nesměřují do prvního kroku posouzení, tedy identifikace chybějící daně, nýbrž se

týkají již druhého kroku posouzení, v němž se musí orgány finanční správy zabývat tím, zda daňový subjekt věděl či přinejmenším mohl vědět o zapojení do řetězce obchodů zasaženého podvodem na DPH. Argumentaci, kterou žalobce staví na závěrech rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, ve věci *VYRTYCH, a.s.*, musí soud do jisté míry korigovat. Nebylo povinností správce daně a žalovaného prokázat, že jediným účelem účasti žalobce na daných obchodech s mobilními telefony bylo získání daňového zvýhodnění a účast na podvodu. Žalovaný příhodně v bodech [118] až [122] napadeného rozhodnutí vysvětlil, za jakých podmínek může být daňový subjekt považován za osobu účastnící se podvodu, a že se nemusí jednat pouze o vědomé zapojení do řetězce obchodů, aby byly splněny podmínky, za nichž lze daňovému subjektu odepřít nárok na odpočet daně. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. 4. 2019, č. j. 4 Afs 104/2018-79, na který se žalovaný odvolával v bodu [118] rozhodnutí, vysvětlil, 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* (pozn. podtržení doplněno zdejší soudem), *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.*“ Z uvedeného vyplývá, že k identifikaci podvodu a následnému závěru o zapojení žalobce do obchodního řetězce s mobilními telefony zasaženého podvodem nebylo nutné prokázat, že žalobce skutečně věděl o spáchání podvodu na DPH správcem daně identifikovanými subdodavateli a přesném způsobu, jakým se tak stalo. Lze zdůraznit, že osoba povinná k dani, která věděla anebo měla vědět, že se svým nákupem účastní podvodného plnění, musí být pro účely Směrnice považována za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 As 15/2008-100, nebo ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, publ. ve Sb. NSS 2172/2011, ve věci *MACRO Cash & Carry ČR s.r.o.*, a zejm. ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60, publ. ve Sb. NSS 3275/2015, ve věci *ALADIN plus, a.s.*). Spojení transakcí žalobce s identifikovaným podvodným jednáním nelze vykládat tak, že by nárok na odpočet daně žalobce neměl jediné tehdy, pokud by mohl vědět, jakým způsobem konkrétní články řetězce skutečně DPH neodvedou, resp. dosáhnou nulové či minimální daňové povinnosti.

65. Žalobní námitky, se kterými žalobce přišel až v replice a které se týkají nedostatečné identifikace a vyčíslení chybějící daně v jednotlivých řetězcích obchodů s předmětným zbožím, tj. prvního kroku posouzení podmínek pro odepření nároku na odpočet daně z důvodu účasti na podvodu DPH, byly uplatněny opožděně, v rozporu se zásadou koncentrace řízení podle § 71 odst. 2 věta poslední ve spojení s § 72 odst. 1 s. ř. s., a soud se jimi proto nezabýval. V daném směru se soud plně ztotožnil s reakcí žalovaného na repliku

žalobce při ústním jednání. V žádném případě nelze v postupu žalovaného spatřovat vadu řízení, k níž by byl soud povinen přihlížet z úřední povinnosti, v podrobnostech soud odkazuje na závěry Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 5. 2019, č. j. 7 Afs 113/2018-38. Žalobci nic nebránilo, aby své výhrady vůči identifikaci chybějící daně ze strany správce daně a posléze žalovaného uplatnil již ve lhůtě pro rozšíření žalobních bodů. Podmínku chybějící daně předpokládala i starší judikatura Nejvyššího správního soudu, v tomto směru žalobcem označené recentní rozsudky žádnou změnu náhledu na danou problematiku nepřinesly.

66. Správce daně podle názoru soudu prokázal řadu tzv. objektivních skutečností, které poukazovaly na nestandardní okolnosti obchodů s mobilními telefony, které měly žalobce vést k realizaci přiměřených opatření zamezujících přijetí plnění zasaženého podvodem. Žalovaný příhodně zdůraznil, že žalobce je obchodníkem s mobilními telefony s letitou historií, tedy subjektem na daném trhu zavedeným, od něhož lze spravedlivě očekávat, že bude mít znalosti a zkušenosti s fungováním trhu, s prodejem mobilních telefonem iPhone Apple a bude mít přehled o tom, jaká rizika se na trhu s mobilními telefony objevují. Žalovaný tedy správně argumentoval tím, že po žalobci bylo možné spravedlivě požadovat zvýšené nároky na obezřetnost při uzavírání obchodů (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 4. 2008, č. j. 2 Afs 35/2007-111; ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014-59, ve věci *E.ON Energie, a.s.*). Touto optikou je třeba nahlížet na jednotlivé objektivní skutečnosti, které měly podle orgánů finanční správy nasvědčovat tomu, že žalobce mohl vědět o přijetí plnění zasaženého podvodem na DPH. Dále si byl soud vědom toho, že jednotlivé indicie svědčící o zapojení žalobce do podvodného řetězce s DPH, pokud je na ně nahlíženo odděleně, nemusí být samy o sobě nezákonné, resp. nikoli podezřelé. Ovšem ve svém souhrnu tyto zjištěné objektivní okolnosti vytvářejí logický a ucelený soubor doplňujících se nepřímých důkazů, které prokazují, že žalobce o podvodu na DPH věděl či minimálně vědět mohl a měl (viz body [27] s [112] napadeného rozhodnutí a v nich označená judikatura Nejvyššího správního soudu).
67. Zavedenost žalobce na trhu s mobilními telefony a jeho letité zkušenosti z maloobchodního, velkoobchodního i internetového prodeje mobilních telefonů a příslušenství (viz popis ekonomické činnosti žalobce v úvodu zprávy o daňové kontrole) odůvodňují závěr, že rizikovost obchodů s mobilními telefony kladla na žalobce vyšší nároky na obezřetnost při prověřování obchodních partnerů. Pokud žalobce s tímto zbožím dlouhodobě obchodoval, měl si být dobře vědom toho, že v minulosti docházelo k řetězovým podvodům na DPH mj. právě při obchodech s tímto zbožím. A nebyly to pouze ojedinělé články publikované v tisku, na něž žalovaný odkázal v bodu [66], ale též oficiální informace finanční správy, která o rizikových komoditách, včetně mobilních telefonů, informovala – viz odkaz žalovaného na tiskovou zprávu finanční správy o mezinárodní spolupráci v boji s úniky na DPH z června 2013. K dostatečnému označení komodity jako rizikové tímto způsobem se vyjádřil i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 24. 5. 2018, č. j. 10 Afs 338/2017-70. Nebylo třeba, aby jako rizikovou komoditu mobilní telefony označil zákonodárce či výslovně judikatura SDEU anebo Nejvyššího správního soudu. A již vůbec nebylo třeba, aby žalobce na rizikovost obchodů s mobilními telefony upozornil sám správce daně.
68. Argumentace, že po daňových subjektech nelze požadovat jiná preventivní opatření k zamezení účasti na podvodu na DPH, než je prověření dodavatele v obchodním a insolvenčním rejstříku a seznamu nespolehlivých plátců, s odůvodněním, že samotné GFŘ

nakoupilo mobilní telefony od společnosti zapojené do podezřelých obchodů, se ve správních žalobách opakuje a judikatura se již s uplatněnými námitkami vypořádala. Např. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 24. 5. 2018, č. j. 10 Afs 338/2017-70, či Krajský soud v Brně ze dne 29. 10. 2018, č. j. 30 Af 94/2016-117, uvedly, že tento případ nelze srovnávat, neboť GFŘ se nacházelo v jiném postavení, a to koncového spotřebitele, přičemž neuplatňovalo v souvislosti s nákupem mobilních telefonů nárok na odpočet DPH. Soud se tedy plně ztotožnil s tím, co uvedl k obdobné odvolací námitce žalovaný v bodu [108] rozhodnutí. Soud pro nadbytečnost neprovedl dokazování listinami (faktura společnosti 2P Commercial Agency a tiskové prohlášení GFŘ) týkajícími se nákupu mobilních telefonů GFŘ.

69. Soud dále souhlasí se závěry správce daně a žalovaného, že sice existoval volný trh s mobilními telefony iPhone Apple, mimo síť největších telefonních operátorů a distribuční síť autorizovaných prodejců výrobků uvedené značky, ovšem právě nákup rizikového zboží mimo tuto síť, ve které byly v důsledku cenové a obchodní politiky korporace Apple nastaveny ceny výrobků po celý rok a dány smluvní podmínky obchodní spolupráce, měly žalobce jako zkušeného obchodníka na trhu vést k zvýšené obezřetnosti při uzavření obchodů, zvláště jednalo-li se o transakce s nikoli zavedenými, zkušenými dodavateli, nadto v milionových částkách. Správce daně ani žalovaný po žalobci nepožadovali, aby se řídil obchodními podmínkami korporace Apple či zboží pořizoval pouze z distribuční sítě oficiálních prodejců výrobků této značky či dodržoval nastavenou nastavenou cenovou politiku. Pouze nezám žalobce o podmínky prodeje výrobků uvedené značky, resp. jejich nereflektování hodnotili jako další indicie nestandardnosti proběhlých obchodů. Dílčí námitky týkající se obchodování s mobilními telefony iPhone žalobce uplatnil již před správcem daně, který se jimi zabýval na str. 59 – 63 zprávy o daňové kontrole. Se závěry správce daně, které žalobce konkrétně nevyvrací, se soud plně ztotožnil a odkazuje na ně. Správce daně akceptoval, že na trhu s mobilními telefony v některých případech došlo k poklesu ceny, ale na základě obsahu vyjádření největších telefonních operátorů dovodil, že se jednalo o pokles ceny po uvedení nového typu telefonu na trh v konkrétním případě, resp. připustil, že bylo možné obchodovat i s novými modely iPhone před jejich uvedením na český trh, ovšem řádově v jednotkách kusů, a to z důvodu celosvětového nedostatku tohoto zboží. Pokud žalobce argumentuje tím, že distributoři (např. i telefonní operátoři) prodávají výrobky iPhone jiným subjektům mimo distribuční síť Apple pravděpodobně proto, aby dosáhly určitého obratu, přičemž nelze vyloučit, že za nižší ceny je prodávají již se započtením zpětného bonusu z dosažení určitého obratu, jedná se o ničím nepodloženou spekulaci. Žalobce ani netvrdí, že právě o takové zboží se v posuzovaných případech jednalo. Naopak ze zjištění správce daně vyplynulo, že o bližší původ nakupovaného zboží se žalobce nezajímal (viz též body [156] až [157] rozhodnutí žalovaného). Důvody, pro které správce daně nevycházel z ceníků týkajících se roku 2017, žalobce konkrétně nenapadá, pouze opakuje svoje výhrady, s nimiž se správce daně vypořádal.
70. Závěr správce daně a žalovaného, že žalobce nezjišťoval původ mobilních telefonů iPhone není smyšlený, jak žalobce namítá. Postup žalobce, který se při převzetí zboží ujistil, že výrobky jsou opatřeny holografickou známkou výrobce Apple, neznamená, že si prověřoval dostatečným způsobem pořízené zboží. Po žalobci samozřejmě nelze požadovat, aby zjišťoval, kdo konkrétně je subdodavatelem mobilních telefonů a zda si tento daňový subjekt plní povinnosti ve spojení s DPH. Nicméně naprostý nezám žalobce jako zkušeného a zavedeného obchodníka na trhu mobilních telefonů o to,

z jakých zdrojů jsou jeho dodavatelé, kteří se na něj obrátili pouze emailem s prvotní výhodnou nabídkou dodání mobilních telefonů žádané značky, schopni získat takové množství daného zboží, právě ve spojení s poznatky ohledně podmínek prodeje těchto mobilních telefonů na evropském trhu (viz výše), lze považovat za takovou objektivní okolnost, z níž lze ve spojení s dalšími zjištěnými indiciemi usuzovat, že žalobce si měl a mohl být vědom nestandardních okolností obchodní transakce, a tedy možného zasažení přijatého zdanitelného plnění daňovým podvodem.

71. Před reakcí na další dílčí námitky, jimiž žalobce vyvrací jednotlivé tzv. objektivní okolnosti, soud uvádí, že správce daně mohl při identifikaci indicií svědčících o žalobcově zapojení do podvodného obchodního řetězce vycházet ze skutečností běžně mu známých z jeho úřední činnosti ohledně toho, co lze považovat za standardní v obchodních vztazích. Dále soud uvádí, že řadu nestandardních okolností, tzv. indicií, které mohou nasvědčovat obchodování v podvodném řetězci, vymezila judikatura správních soudů. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014-59, ve věci *E.ON Energie, a.s.*, bod 39, příkladem jako rizikové faktory zmiňoval žádnou pozitivní historii dodavatelů na trhu; že se jednalo o nově založené společnosti s obecně vymezeným předmětem podnikání, se sídlem v tzv. *office house*, s nízkým základním jměním, které svou nabídku veřejně neprezentovali (neměli žádné internetové schránky); mezi dodavateli existovalo personální propojení, které vedlo k tomu, že stávající dodavatel po personální změně ukončil obchod a nově začal uzavírat jako nový dodavatel. Obdobně o „*suspektních okolnostech*“ hovořil rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2018, č. j. 10 Afs 338/2017-70, který jako podezřelé okolnosti obchodní transakce označil: statutární orgány obchodních partnerů jsou cizinci s bydlištěm mimo ČR; výměna na pozici jednatelů; virtuální sídla, kde společnost nevykonává obchodní činnosti; společnosti neprezentují veřejně své nabídky; nezveřejňují účetní závěrky; nemají historii obchodu s danou komoditou.
72. Právě na souhrnu obdobných suspektních okolností byl založen i závěr správce daně a žalovaného. V obou případech byly obchody s rizikovou komoditou realizovány s obchodním partnerem, který se zkušenostmi a zavedeností na trhu s mobilními telefony nemohl s žalobcem srovnávat a který přesto žalobce oslovil s výhodnou nabídkou dodávky velkého množství mobilních telefonů iPhone Apple, přičemž k uzavření obchodu došlo prakticky ihned, bez předchozího osobního navázání kontaktu s dodavatelem. Ověření údajů nového obchodního partnera v obchodním rejstříku, databázi X, portálu X a Justice.cz bylo možné za daných okolností považovat za formální, zcela nedostatečné. V podrobnostech se soud bude rizikovými faktory ve vztahu k jednotlivým dodavatelům žalobce ještě zabývat.
73. Také změna dodavatelů (zde je namístě odkázat i na skutečnosti zjištěné správcem daně ve vztahu k dalším prověřovaným zdaňovacím obdobím roku 2014 i 2015, žalovaným shrnuté v bodu [63] rozhodnutí), které nebylo možné z hlediska fungování na trhu považovat za zavedené, vypovídá o naplnění subjektivní stránky ze strany žalobce. Soud nikterak nepochybně, že na zaměstnaneckých místech dochází ke změnám a že špičkoví odborníci v rámci profesního růstu mění pracovní pozice. Přesto argumenty žalobce ohledně střídání dodavatelských korporací ze strany obchodníků (viz zejména námitky v souvislosti s osobou X) lze za daných okolností hodnotit jako nepřesvědčivé. Jak již soud uvedl shora, s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014-59, ve věci *E.ON Energie, a.s.*, bod 39, rizikovým faktorem je např. i personální propojení, které vede k tomu, že stávající dodavatel po personální změně

ukončil obchod a nové transakce začal uzavírat jako nový dodavatel. Přesně takto lze vykládat rychlý přechod osoby **X** k novému tuzemskému dodavateli mobilních telefonů iPhone Apple. Žádné informace svědčící o opačném náhledu na věc žalobce k dispozici neměl. Podrobnosti a důvody pro náhlou změnu zaměstnavatele **X**, kterou by bylo možné vnímat způsobem, jímž žalobce argumentuje, z emailové komunikace ze dne 6. 1. 2014 ani sdělení v aplikaci Viber nevyplývají.

74. Rovněž samotný průběh obchodů zapadá do rámce obchodů stížených podvodem na DPH. Soudu je znám žalobcem citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017-31, podle něhož uzavření písemné smlouvy či zveřejnění účetní závěrky ve Sbírce listin obchodního rejstříku nevypovídá o o tom, zda je dodavatel či jiný subjekt zapojen či není zapojen v podvodném obchodu. Přesto se soud ztotožnil s hodnocením orgánů finanční správy, že v posuzované věci lze absenci písemné smlouvy hodnotit jako další tzv. objektivní okolnost, z níž lze usuzovat na nikoli dostatečně obezřetné počínání žalobce při daných transakcích, a v podrobnostech odkazuje zejména na bod [73] a [148] napadeného rozhodnutí. Skutečnost, že se nejednalo o smluvní vztah s korporací Apple či daňovým subjektem v oficiální distribuční síti těchto výrobků, na dané věci nic nemění. Soud se plně ztotožňuje se závěrem, že absence písemné smlouvy, např. alespoň rámcové, kterou by si žalobce zajistil nastavení obchodních podmínek při nákupu zboží v hodnotách řádově milionů Kč od dodatele, se kterým dosud pravidelně neobchoduje, je neobvyklá. Brání-li se žalobce tím, že ověřoval originalitu zboží, za které záruku držel výrobce, a obchody probíhaly tak, že žalobce zkontroloval dodávku zboží při jeho převzetí, přičemž ihned poté proběhla platba, je třeba uvést, že žalobce se zabýval pouze řízením rizik obchodních, nikoli právních a jiných. Skutečně obezřetný podnikatel by při transakcích s takto rizikovou komoditou v milionových částkách dal nepochybně přednost smluvnímu zajištění obchodního vztahu, zvláště poté, co byl, alespoň jak vyplývá ze správního spisu, pasivní a k transakcím došlo po emailové nabídce ze strany dodavatelů. Písemná forma smluvního vztahu s novým dodavatelem přitom daňovému subjektu přináší bezesporu vyšší míru jistoty, přinejmenším také z pohledu ověření jednatelského oprávnění osoby vystupující za dodavatele (v podrobnostech viz též str. 34 zprávy o daňové kontrole).
75. Dále soud nesouhlasí se žalobcem, že rychlá změna vlastníka takto rizikové komodity ve velkém objemu není ničím nestandardním. K obsáhlé argumentaci žalobce týkající se nákupů a prodeje mobilních telefonů v minimálních časových odstupech soud uvádí, že stejně jako orgány finanční správy nezpochybňuje, že dlouhé skladování zboží, zejména ve velkoobchodě, není z obchodního a finančního hlediska pro obchodníka přínosné, a že prodej zboží v co nejkratším časovém úseku od nákupu minimalizuje riziko z hlediska poklesu ceny zboží a maximalizuje využití volných finančních prostředků. Ovšem pokud správce daně zdokumentoval, a to nejen za zdaňovací období únor 2015, ale i v dalších měsících (viz zjištění správce daně ve vztahu k žalobcovu dodavateli **X** 69 až 70 zprávy o daňové kontrole), že se transakce s předmětnými mobilními telefony, včetně jejich prodeje ze strany žalobce odběratelům do jiných členských států (v podrobnostech soud odkazuje na str. 35 zprávy o daňové kontrole), odehrály v jediný den, resp. s minimálním časovým odstupem, stěží lze takovou situaci vnímat jako náhodnou souhru obchodních příležitostí. Žalobcova obrana postavená na tržní hysterii dané poklesem ceny iPhone 5S pak dle přesvědčení soudu nevysvětluje řadu případů, kdy žalobce dokázal obratem prodat velké množství mobilních telefonů svým odběratelům a zrealizovat dodávku zboží do zahraničí. Závěr správce daně, že se ze strany žalobce jednalo o prodej předem danému odběrateli, je

logický. Přitom model obchodních řetězců, kdy zboží mění vlastníka v řetězci dodavatelů bez bližšího obchodního vysvětlení, je vnímán jako rizikový. Ve spojení s dalšími zjištěnými skutečnostmi, které bývají v rámci obchodních transakcí vnímány jako nestandardní, je proto možné hodnotit také nákupy mobilních telefonů a jejich prodej předem dohodnutým zahraničním odběratelům týž den, resp. s minimálním odstupem jako okolnost nikoli standartní. Na závěru orgánů finanční správy, že se u žalobce podezřele výhodně setkávala poptávka po značném množství výrobků iPhone Apple ze strany zahraničních odběratelů s nabídkou od dalších českých na trhu nezavedených velkoobchodníků, neshledává soud ničeho nelogického.

76. K výhradám vůči závěrům žalovaného v bodech [77] až [79] napadeného rozhodnutí soud uvádí následující. Správce daně neprokázal, že by žalobce disponoval informacemi o tom, že dodavatelské korporace pořídily mobilní telefony obvykle z jiných členských států a obratem je prodávaly s výraznou ztrátou. Stejně tak nebylo v daňovém řízení na základě evidence a porovnání unikátních čísel X obchodovaných mobilních telefonů prokázáno, že žalobce měl povědomost o tom, že se od jeho odběratelů v jiných členských státech zboží dostalo zpět do ČR. Tyto skutečnosti nebylo namíste hodnotit přímo v rámci tzv. vědomostního testu. Nicméně šlo o okolnosti, které dotvářely rámec identifikovaných obchodních řetězců jako stížených daňovým podvodem. Soud však souhlasí s hodnocením správce daně a žalovaného, že vzhledem ke zjištěným podmínkám obchodování včetně cenové politiky na trhu s mobilními telefony iPhone Apple (viz shora), kterých si měl být žalobce jako zkušený obchodník na daném trhu vědom, mohla mu být výhodnost, četnost a objem nabídek dané rizikové komodity od jeho tuzemských dodavatelů, jen přeprodávajících toto zboží ve velkém bez navazování bližších obchodních kontaktů, podezřelá. Zjevně se musela stát na počátku obchodních řetězců nějaká skutečnost (zkušeného obchodníka by nepochybně mohlo napadnout právě účelové snížení ceny, neuhrazení DPH při opakujících se obchodech s rizikovou komoditou ve značných objemech), aby byl možný velkoobchodní prodej dané rizikové komodity v rámci tuzemska s předpokladem navýšení ceny (jinak by transakce neměly obchodní smysl) s následným ziskovým prodejem odběratelům výhradně do jiných členských států. Růst ceny zboží v rámci velkoobchodních prodejů, při ignorování zájmu konečných zákazníků na území ČR, je logický a žalobce o něm musel mít jako zkušený obchodník v oblasti též maloobchodu a internetového prodeje povědomí.
77. Identifikace hotovostních výběrů na sklonku roku 2014 a počátku roku 2015 jako další nestandardní objektivní skutečnosti svědčící o žalobcově zaviněné účasti v podvodném řetězci obchodů rovněž zapadá do uceleného okruhu tzv. objektivních okolností. Především není pravdou, že by se žalovaný nevypořádal s odvolacími námitkami proti hodnocení hotovostních výběrů. Protože se však opět jednalo o zopakování skutečností tvrzených a prokazovaných již správci daně, s nimiž se správce daně vypořádal ve zprávě o daňové kontrole, nepochybil žalovaný, pokud především odkázal na závěry správce daně ve zprávě o daňové kontrole na str. 39 až 41 a str. 74 až 75, jestliže se s nimi ztotožnil. Také soud má ve shodě s orgány finanční zprávy za to, že v průběhu doby nekonzistentní vysvětlení výběrů hotovosti ve statisícových či milionových částkách a následných vkladů EUR na zahraniční účet vedený u Commerzbank v Zittau (Žitavě), jde k tíži žalobce. Pokud žalobce uvádí, že si nakonec dal práci a dohledal konkrétní osud vybraných peněz, konstatuje soud, že je nanejvýš nepravděpodobné, aby za situace, kterou žalobce prezentuje jako jasnou, logickou a jednoduše doložitelnou výpisy z bankovních účtů, v průběhu daňového řízení po prověření účetnictví popřel, že by se jednalo o výběry hotovosti za

účelem jejich směny na EUR a vložení EUR na zahraniční bankovní účet u Commerzbank k následnému nákupu zboží. Při nesrovnalostech ohledně výše peněžních prostředků (viz jejich výše uvedená v účetní závěrce ke dni 31. 12. 2014), absenci důkazů o následných hotovostních výdajích z pokladny, dále absenci evidence peněžních prostředků v cizí měně (valutová pokladna) a především důkazů o tvrzené směně milionových částek ve směnárnách – tyto skutečnosti konstatované orgány finanční správy žalobce nijak nezpochybnil – nelze mezi hotovostními výběry z účtů u tuzemských bank a vklady hotovosti EUR na účet u Commerzbank dovodit jednoznačné spojení. Výběry milionových částek v hotovosti učiněné vzápětí po připsání nadměrných odpočtů za zdaňovací období říjen 2014 a březen 2015, jejichž následný osud žalobce přesvědčivě neprokázal, jsou další indicií svědčící spolu s ostatními objektivními okolnostmi případu o tom, že žalobce mohl o zasažení přijatého zdanitelného plnění daňovým podvodem vědět. Soud plně souhlasí se závěry žalovaného prezentovanými v bodech [166] až [171] rozhodnutí.

78. Soud nepřijal ani argumenty, kterými se žalobce snažil vyvrátit závěry orgánů finanční správy o obchodování s jiným zbožím po zavedení režimu přenesení daňové povinnosti. Žalovaný se s uplatněnými odvolacími námitkami ohledně této dílčí otázky vypořádal dostatečně. Protože žalobce opakoval námitky uplatněné již před správcem daně, jimiž se správce daně podrobně zabýval na str. 41 až 42 a dále str. 75 a 76 (správce daně se vypořádal jak s námitkou, že žalobce s mobilními telefony obchoduje dodnes, tak s námitkou týkající se obchodů s ostatním zbožím), nebylo vadou, pokud žalovaný, měl-li na věc stejný názor, odkázal na závěry správce daně (viz bod [173] rozhodnutí). Shodně bude postupovat i soud, neboť by jen opakoval skutečnosti podrobně odůvodněné žalovaným v bodech [82] a [173] až [175] rozhodnutí. Proto jen stručně uvádí, že pokud s účinností od 1. 4. 2015 zákonodárce zákonem č. 360/2014 Sb. ve spojení s nařízením vlády č. 361/2014 Sb. zavedl režim přenesení daňové povinnosti dle § 92f odst. 1 zákona o DPH na mobilní telefony a žalobce po tomto datu neuskutečnil žádnou obdobnou transakci s mobilními telefony iPhone Apple ve velkém objemu s dodáním zboží do jiného členského státu, přičemž správce daně zjistil, že v posledním období před touto změnou, tj. ve zdaňovacím období březen 2015, žalobce výrazně navýšil objem přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění v souvislosti s obchodováním s danou komoditou, tedy náhle, z obchodního pohledu nedůvodně, ustal s obchody s mobilními telefony iPhone Apple s následným prodejem zahraničním odběratelům ve velkých objemech, svědčí tato okolnost o tom, že žalobce byl v souvislosti s prověřovanými obchody především motivován čerpáním nároku na odpočet DPH. Realizované obchody s jiným zbožím (externí disky, sportovní kamery, LED svítidla), kterých se žalobce dovolává, nikterak nevyvrací zjištění, že žalobce s transakcemi s mobilními telefony ve velkých objemech náhle ustal bezprostředně po zařazení mobilních telefonů do přílohy č. 6 zákona o DPH. V souvislosti s přechodem na obchodování s externími disky a sportovními kamerami pak správce daně upozornil na to, že i tyto obchody za další zdaňovací období prověřuje.
79. Lze uzavřít, že správcem daně a žalovaným identifikované indicie ve svém souhrnu tvoří logický, ničím nenarušený a ucelený soubor doplňujících se a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které prokazují, že žalobce o podvodu na DPH minimálně vědět mohl a měl. Soud je přesvědčen, že orgány finanční správy provedly komplexní analýzu podezřelých skutečností a jejich vzájemných souvislostí, jak to požaduje shora označená judikatura správních soudů. Nelze dospět k závěru, že by všechny shora uvedené objektivní okolnosti byly pouze nahodilé, izolované a dobře vysvětlitelné jinak než účastní

žalobce na podvodu na DPH (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2017, č. j. 6 Afs 130/2014-60, ve věci *ALADIN plus, a.s.*).

80. Namítá-li žalobce, že v jeho případě nebyla správně interpretována judikatura ohledně nezbytných opatření, jež je daňový subjekt povinen přijmout k zamezení své účasti na podvodu na DPH, připomíná soud, že vždy bude záležet na objektivních okolnostech obchodních případů, jaké kontrolní mechanismy a jiná opatření k zamezení rizika účasti na daňovém podvodu lze po daňovém subjektu požadovat. Soud musí žalovanému v obecné rovině přisvědčit, že čím výraznější existovaly v konkrétním případě indicie či nestandardnosti, které by mohly (resp. měly) vzbudit podezření, že se nejedná o standardní obchodní transakci a že může dojít nebo dochází k nesrovnalostem nebo podvodu, o to vyšší míru opatrnosti je možné od obezřetného daňového subjektu vyžadovat. A o to vyšší požadavky je možné na něj klást ohledně rozsahu a kvality učiněných opatření.
81. Vzhledem k celé řadě podezřelých okolností, které přijetí zdanitelných plnění doprovázely, bylo na místě hodnotit ověření dodavatelů ve veřejných rejstřících, spokojení se s až s následným uvedením účtů registrovaných u správce daně, kontrolu mobilních telefonů pouze z hlediska originality zboží a vedení evidence čísel **X** jako formální, nedostatečné kontrolní mechanismy.
82. K argumentům týkajícím se obezřetného jednání žalobce při obchodních stycích s dodavatelem nejprve **X** a poté **X** uvádí soud následující. Jak již soud uvedl shora, první obchod s korporací **X** na počátku října 2014 byl ze strany žalobce zajišťován především z obchodního hlediska – žalobce pouze řešil, zda mu bude zboží dodáno a že za něj zaplatí při převzetí, formálně požadoval jen poskytnutí základních firemních údajů. Jeho prověření společnosti RED AMPLIO, která žalobce s nabídkou prodeje mobilních telefonů iPhone Apple ve značném objemu oslovila pouze emailem, bez předchozího bližšího navázání kontaktu, bylo nedostatečné. Je pravdou, že žalobce měl k dispozici výpis z obchodního rejstříku, kopii smlouvy o účtu (pouze v kopii) podepsané jednatelem, ovšem protože se jednalo o jinak neproověřeného nového obchodního partnera v transakci s rizikovou komoditou ve velkém, nešlo o zavedený subjekt na daném trhu, nebyly k jeho činnosti veřejně dostupné informace, a přesto oslovil žalobce s výhodnou nabídkou prodeje, šlo o dodavatele s jednatelem s bydlištěm v zahraničí, se sídlem v tzv. *office house*, o tzv. *ready made korporaci* (viz zjištění správce daně na str. 64 zprávy o daňové kontrole, která mohl učinit rovněž žalobce při bližším zkoumání údajů ve veřejně dostupných rejstřících a uváděných portálech), nejprve požadující úhradu zboží na účet správcem daně neregistrovaný, bylo namístě provést mnohem důkladnější kontrolu této korporace a zajistit si ve vztahu k ní nějaké další reference. To žalobce zjevně neučinil, k realizaci prvního obchodu došlo pouhé dva dny po obdržení emailové nabídky ze strany **X**. Spokojení se s prvotním prověřením telefonního spojení **X** je rovněž nedostatečné, nelze je považovat za řádné ověření jednatele společnosti, neboť nijak neprokazuje faktické spojení této osoby s řádně fungující společností, neprokazuje skutečné oprávnění jednat jménem korporace. Namítá-li žalobce, že není v obchodním styku běžné, že spolu navzájem jednají jednatele společnosti, pak mu soud musí oponovat. U společnosti s ručením omezeným s jediným společníkem a jednatelem a nikoli vysokým základním kapitálem, s nikoli letitou historií podnikatelské činnosti na daném trhu, lze předpokládat, že právě jednatel má o chodu korporace přehled a je osobou stojící za obchodními rozhodnutími. Při důkladnějším prověření nového obchodního partnera, vznesení požadavku navázat kontakt s jednatelem a žádosti o doložení oprávnění **X**, který

vystupoval jako obchodní ředitel, jednat za společnost, by žalobce musel nesrovnalosti objevit. Tvrzení o ověření identity **X** při převzetí zboží na základě jeho občanského průkazu, podpořené svědeckou výpovědí zaměstnance žalobce, se také soudu jeví jako nevěrohodné ve světle toho, že za prvé šlo o smyšlenou identitu osoby (správce daně zjistil, že za osobu **X** se vydávali střídavě **X** a **X**), za druhé měl žalobce u jiné osoby, která mu zboží doručila do sídla společnosti, k dispozici fotokopii průkazu totožnosti, pokud se jím dotyčná osoba prokazovala. Žalobce tak sám vyvrací svoji obranu, že není standardní, aby byl po osobě, se kterou je v obchodním styku jednáno, požadováno ověření identity.

83. Nový obchodní partner **X**, k němuž na počátku roku 2015 náhle odešel pracovat **X** (viz jen oznámení o změně zaměstnavatele přes Viber), vykazoval obdobné znaky jako korporace **X**. Jednalo se o společnost založenou až v květnu 2014, tedy na daném trhu oproti žalobci nezavedenou (viz také emailové sdělení **X** ze dne 6. 1. 2015 o žádosti o registraci účtů u správce daně ze začátku října 2014), k níž proto nebyly dostupné žádné listiny ve Sbírce listin veřejného rejstříku, ani dostupné jiné reference, se sídlem v tzv. *office house*, bez webových stránek, která opět požadovala nejprve platbu za zboží na nezveřejněný účet. Vysvětlení přechodu **X** k této společnosti, aniž by tato osoba žalobci sama poskytla bližší informace k tomu, jak může žalobce nadále obchodovat s dosavadním zaměstnavatelem **X**, a sama představila nového zaměstnavatele **X**, jako přechodu špičkového obchodníka do lépe strukturované obchodní společnosti se jeví jako účelové. Skutečnosti, které k této korporaci, k jednatelem a společníkům zjistil správce daně na základě údajů ve veřejném rejstříku (viz str. 15 zprávy o daňové kontrole), měly žalobce vést k tomu, aby tuto společnost prověřil důkladněji. Jestliže žalobce nevěnoval prověření této korporace větší pozornost, nepovažoval za rizikové faktory způsob jejího založení a převedení na dalšího společníka a nedávné změny ve funkcích jednatele, nezjišťoval, zda v sídle korporace vůbec společnost vykonává ekonomickou činnost, v počátku spolupráce blíže neproověřil oprávnění **X** jednat za společnost při transakcích v řádech milionů Kč, jde to k jeho tíži. Ve shodě se správcem daně a žalovaným konstatuje soud, že oprávnění osob, ať již **X**, následně **X** za **X** či **X** za **X** (viz str. 15 zprávy o daňové kontrole) jednat za dodavatele vystavující daňové doklady nevěnoval žalobce dostatečnou pozornost a nepřijal opatření, které po něm bylo možné rozumně očekávat (v podrobnostech si soud dovolí odkázat též na str. 67 zprávy o daňové kontrole a body [144] až [146] rozhodnutí žalovaného). Znovu lze uvést, že při důkladnějším prověření nového obchodního partnera a především prověření osoby **X** a jeho oprávnění jednat za korporaci **X** by žalobce musel nesrovnalosti objevit. Žalobce však opět alespoň na začátku spolupráce s novým dodavatelem neprojevil snahu jednat s jeho jednatelem, nepovažoval za potřebné zajistit si písemnou smlouvou nejen dodání zboží a způsob úhrady, ale další běžné obchodní podmínky. Pokud by tak žalobce postupoval, musel by zjistit, že jednatelem je osoba do společnosti účelově dosazená, ve skutečnosti společnost neovládající. Případně mělo být žalobci podezřelé, že by mu **X** nedokázal takový kontakt zprostředkovat a prokázat tak své oprávnění jednat za uvedeného dodavatele, včetně možnosti oprávněně disponovat s listinami, na které se žalobce odvolával (včetně oznámení o zadání cizoměnové platby, jejíž provedení ve své svědecké výpovědi jednatel **X** popřel). K nenadálému přechodu **X** od jednoho dodavatele k druhému po celkem krátkém působení se již soud vyjádřil shora. Připomíná tedy jen, že přechod osob jednajících za nové, postupně zakládané korporace vykazující shora popsání znaky, s tím, že spolupráce s dosavadním dodavatelem ustane, je vnímána jako rizikový faktor, který odůvodňuje mnohem obezřetnější postoj na straně daňového subjektu. To, že žalobce na internetu našel reklamní předmět, který si dodavatel **X** nechal vyrobit

společností **X**, stěží může být považováno za zajištění dostatečné reference o podnikání této korporace. K argumentaci žalovaného, která se týkala adresy místa nakládky zboží přepravovaného od dodavatele **X**, lze říci jen tolik, že žalovaný především reagoval na tvrzení žalobce, že zboží bylo nakládáno v sídle korporace **X** a žalobce tak neměl pochybnosti o funkčnosti zapsaného sídla. Žalovaný upozornil na to, že tvrzení žalobce nebylo pravdivé, neboť na většině přepravních listů bylo jako místo nakládky zboží uvedena obec **X**, kde, jak zjistil správce daně, měla sídlo zapsána právě společnost **X** jednatele **X**, který se vydával za osobu **X**. Žalovaný nedával žalobci přímo za vinu, že neodhalil podvodnou identitu **X**, nýbrž jen hodnotil jako navzájem si odporující tvrzení žalobce, že tato společnost mu je neznámá, přitom právě na jejích webových stránkách žalobce objevil reklamní předmět korporace **X**, kterým argumentoval ve prospěch řádného fungování dodavatele **X**.

84. Ve vztahu k dodavateli **X** soud konstatuje následující. Ačkoli dokázal žalobce nakoupené mobilní telefony ve značných objemech obratem prodat svým odběratelům do jiných členských států (s výjimkou popisovanou žalobcem ve vztahu ke zboží nakoupenému ke konci srpna od **X** – viz str. 10 žaloby), byl rovněž při navázání kontaktu s tímto dodavatelem pasivní, vyčkal, než byl osloven s nabídkou nákupu předmětného zboží emailem, bez ohledu na poptávku ze strany odběratelů, což soud považuje za nestandardní okolnost. Vzhledem k tomu, že se opět jednalo o nového dodavatele, vstoupivšího na trh s elektronikou až v průběhu roku 2014, kdy korporace založila divizi elektroniky, kterou však veřejně prezentovala nedůvěryhodným způsobem (soud se ztotožňuje s hodnocením správce daně na str. 17 a 48 zprávy o daňové kontrole), dle údajů ve Sbírce listin dlouhodobě ve ztrátě (na tomto místě musí soud odmítnout jako nepřipadnou argumentaci žalobce, že nezaložení závěrky do obchodního rejstříku je bez významu), jednalo se o obchody s rizikovou komoditou ve značném objemu, bylo možné požadovat od žalobce mnohem důkladnější ověření dodavatele. Ověření údajů ze strany žalobce lze opět považovat za formální a nedostatečné. Při bližším zkoumání údajů ohledně historie korporace, změn společníků a jednatelů a jejich prověření dle údajů dostupných ve veřejném rejstříku by totiž musel žalobce zjistit, že působení **X**, který byl v rozhodné době jednatelem korporace, se jeví jako velmi problematické (v podrobnostech viz skutečnosti uvedené v bodu [59] napadeného rozhodnutí). Pokud žalobce namítal, že šlo o rodinnou firmu a jednal s osobami, které za společnost mohly zjevně vystupovat, pak musí soud oponovat tím, že žalobce jednatelské oprávnění **X** ani **X** a **X** neměl prokázáno. Pro závěr, že šlo o rodinnou firmu kromě shody jmen **X**, nic nesvědčí. Žalobce pomíjí, že dle veřejně dostupných údajů bylo působení **X** v korporaci **X** ukončeno již v roce 2011. S **X** žalobce nejednal osobně, faktury byly zasílány elektronicky, žalobci nebylo podezřelé, že tato osoba ve společnosti své působení dle údajů ve veřejném rejstříku ukončila před delší dobou, její nadále trvající jednatelské oprávnění žalobce pouze předvídal. Shodně lze konstatovat ve vztahu k **X**, od něhož měl žalobce dle svého tvrzení v několika případech převzít zboží ve svém sídle a s nímž tedy řešil jen obchodní stránku věci. Argumentuje-li žalobce tím, že správci daně prokázal shodu podpisu na faktuře s podpisovým vzorem statutárního orgánu založeným ve veřejném rejstříku, a dovolává se předloženého rozhodnutí jediného společníka korporace, musí mu soud oponovat. Ve Sbírce listin korporace **X** nebyl založen podpisový vzor **X** (na rozdíl od přechozích jednatelů), jak je soudu známo z úřední činnosti, konkrétně z protokolu o ústním jednání ve věci sp. zn. 59 Af 48/2019. Rozhodnutí jediného společníka je datováno až dne 1. 2. 2016, tento důkaz tudíž nijak neprokazuje, že žalobce v době navázání kontaktu s dodavatelem blíže ověřoval

shodu podpisu na fakturách s podpisem oprávněného jednatele, které byly předkládány jinými osobami. Rovněž oprávnění X jednat jménem této korporace neměl žalobce nijak prověřeno. Svou důvěru vůči dodavateli staví jen na osobní známosti X, k jehož působení v oboru a předchozím bohatým pracovním zkušenostem však v průběhu daňového řízení nic bližšího neuvedl, žádných důkazů v tomto směru se ani nedovolává. A formy spolupráce s ním se nedotknul ani v průběhu svědecké výpovědi zaměstnance žalobce X, byť to byl žalobce, kdo se provedení tohoto důkazu domáhal a byl svědecké výpovědi přítomen. Tvrzení žalobce, že korporace měla dostatečné zázemí, je v rozporu se zjištěním správce daně, že korporace měla sídlo v tzv. *office house*, kde nevykonávala ekonomickou činnost. Žalobce nedoložil, že by si při navázání spolupráce s novým dodavatelem dané komodity blíže ověřoval způsob jeho faktického podnikatelského působení a jeho zázemí. Již správce daně se vypořádal s návrhem provést místní šetření v provozovně korporace X, které považoval za nadbytečné vzhledem k ostatním zjištěným nestandardnostem. Soud s tímto závěrem souhlasí. Pokud žalobce v daňovém řízení tvrdil, že na zmíněné adrese měla společnost zázemí pro uskladnění obchodovaných mobilních telefonů, nic takového nebylo dožádaným správcem daně ve vztahu k této korporaci potvrzeno.

85. Soud ze shora uvedených důvodů uzavírá, že zjištěné tzv. objektivní okolnosti a pouze formální postup žalobce při ověření svých přímých dodavatelů X a X a přijetí nedostatečných interních kontrolních mechanismů svědčí o tom, že žalobce mohl a měl vědět, že se svými transakcemi účastní obchodů zasažených podvodem na DPH. A proto jako osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní podvodného plnění, musí být pro účely Směrnice považována za osobu účastnící se tohoto podvodu (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 As 15/2008-100, nebo ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, publ. ve Sb. NSS 2172/2011, a zejm. ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60, publ. ve Sb. NSS 3275/2015).

V. b) posouzení opravy základu daně a daně podle § 42 odst. 1 písm. a) zákona o DPH

86. Žalobce tvrdí, že přistoupil k opravě základu daně v souvislosti s plněním odběrateli X v souladu s § 42 odst. 1 písm. a) zákona o DPH. Dle uvedeného ustanovení plátce opraví základ daně a výši daně při zrušení nebo vrácení celého nebo části zdanitelného plnění, oprava je dle odst. 3 samostatným zdanitelným plněním.
87. Skutkové okolnosti žalovaný popsal, v návaznosti na obsah zprávy o daňové kontrole na str. 53 a 54 a str. 76 až 78, v bodech [88] až [93] napadeného rozhodnutí, na které soud v podrobnostech odkazuje. Stručně řečeno žalobce dodal dne 25. 9. 2014 zboží (600 ks iPhone Apple) odběrateli X, za toto zdaňovací období uskutečněné zdanitelné plnění nepřiznal, byl proto správcem daně vyzván k podání dodatečného daňového přiznání. Otázku, zda došlo k uskutečnění zdanitelného plnění ve zdaňovacím období září 2014, i když nebylo žalobci za dodání zboží odběratelem zaplacen, řešil zdejší krajský soud v rozsudku ze dne 30. 4. 2019, č. j. 59 Af 39/2018-54, v němž konstatoval, že k uskutečnění zdanitelného plnění dodáním zboží odběrateli X došlo, ač nebylo žalobci zboží zaplacen a došlo k jeho krádeži. Protože bylo zboží ze skladu, který měl pronajatý odběratel a měl do něj přístup, odcizeno a odběratel proto zboží neuhradil, odstoupil žalobce dne 11. 2. 2015 od kupní smlouvy (současně ovšem správce daně na str. 78 zprávy o daňové kontrole konstatoval, že odstoupení od smlouvy žalobce nedoložil žádnými důkazními prostředky).

Za zdaňovací období únor 2015 podal žalobce dodatečné daňové přiznání, ve kterém vykázal snížení základu daně 7 110 480 Kč a snížení DPH ve výši 1 493 201 Kč, řízení o tomto dodatečném daňovém přiznání bylo ale zastaveno, neboť bylo podáno po zahájení daňové kontroly za předmětné zdaňovací období. Snížení základu daně požadoval žalobce po správci daně zohlednit při stanovení daně na základě opravného daňového dokladu.

88. Výkladem ustanovení § 42 odst. 1 písm. a) zákona o DPH v souvislosti s pojmem *zrušení plnění* se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 18. 9. 2013, č. j. 9 Afs 40/2012-31, jehož se dovolávaly orgány finanční správy. Nejvyšší správní soud v označeném rozsudku konstatoval: „Zdejší soud se neztotožnil ani s námitkou vztahující se k § 42 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty. Dle tohoto ustanovení „plátce může opravit výši daně při zrušení nebo vrácení celého nebo části zdanitelného plnění.“ Stěžovatel argumentoval tím, že od smlouvy o dílo odstoupil a že takový případ lze podřadit pod pojem „zrušení zdanitelného plnění“. Nejvyšší správní soud konstatuje, že citované ustanovení je možné aplikovat i na případy odstoupení od smlouvy, pokud tomu odpovídají okolnosti případu. Nelze však připustit závěr, že na základě jakéhokoli odstoupení od smlouvy lze bez dalšího uplatnit § 42 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty. Je totiž myslitelné, že z nejrůznějších důvodů nebude možno již poskytnuté zdanitelné plnění navrátit zpět jeho poskytovateli, i když dojde k odstoupení od smlouvy.

V minulosti se např. Nejvyšší správní soud zabýval případem, kdy přijaté zdanitelné plnění nebylo možno po odstoupení od smlouvy vrátit zpět, jelikož v mezidobí došlo k jeho přeprodeji jinému subjektu. V takovém případě zdejší soud dospěl k závěru, že odstoupení od původní smlouvy samo o sobě zrušení zdanitelného plnění neznamenalo. K danému srov. rozsudek ze dne 14. 2. 2008, č. j. 9 Afs 133/2007 – 91, dostupný z www.nssoud.cz stejně jako další zde citovaná rozhodnutí zdejšího soudu. Zmíněný rozsudek se sice zabýval dnes již neúčinným zákonem č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, nicméně vzhledem k tomu, že jeho relevantní § 15 odst. 1 písm. a) je prakticky totožný s § 42 odst. 1 písm. a) nyní účinného zákona o dani z přidané hodnoty, lze na daný rozsudek poukázat i v nynější věci.“

89. Zdejší soud ve shodě se správcem daně a žalovaným konstatuje, že v předmětném zdaňovacím období nedošlo ze strany odběratele X ani jiného subjektu k vrácení zboží, u žalobce tak odstoupením od smlouvy dne 11. 2. 2015 nevznikly podmínky pro provedení opravy výše základu daně a výše DPH pro případy zrušení plnění. Pro aplikaci závěrů shora citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu vskutku není rozhodující, že v tehdy řešené věci šlo o poskytnutí stavebních prací, kde z důvodu zapracování materiálu do stavby nelze z podstaty zboží (materiál) již vrátit, proto bylo uskutečněné zdanitelné plnění považováno za službu, zatímco v projednávaném případě jde o poskytnutí zboží. Nelze přehlédnout, že citovaný výklad byl Nejvyšším správním soudem podán v obecné rovině pro odstoupení od smlouvy v případech, kdy z podstaty věci nelze při odstoupení od smlouvy zdanitelné plnění vrátit zpět, přičemž Nejvyšší správní soud argumentoval též případem, kdy při odstoupení od smlouvy v mezidobí došlo k přeprodeji zboží jinému subjektu. Správce daně a žalovaný nepochybili, když situaci odstoupení od smlouvy, pokud nedošlo k vrácení mobilních telefonů z důvodu jejich odcizení ze skladu odběratele, připodobnili k případům, kdy nemůže dojít k obnovení stavu před uskutečněním předmětného zdanitelného plnění. Žalovaný ve vyjádření k žalobě příhodně odkazuje také na případ řešený Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 8. 11. 2012, č. j. 7 Afs 75/2012-47. Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku potvrdil závěr městského soudu, že

pokud nedošlo k vrácení ani ke zrušení původního plnění v případě tvrzeného zrušení smlouvy, uplatnil si daňový subjekt nárok na odpočet DPH z dobropisu v rozporu s § 42 odst. 1 písm. a) zákona o DPH.

90. Namítá-li žalobce, že ustanovení § 42 odst. 1 písm. a) zákona o DPH rozlišuje zrušení plnění nebo vrácení plnění, přehlíží, že v citovaném rozsudku se Nejvyšší správní soud zabýval tím, v jakých případech nelze odstoupení od smlouvy považovat právě za *zrušení plnění*. Žalobcem zmiňované hypotetické vrácení zboží v budoucnu, pokud by bylo nalezeno, na posouzení věci nemůže ničeho změnit. Rozhodující je, že odstoupením od smlouvy za stávajících skutkových okolností, kdy nemohlo být zboží vráceno, nedošlo v dotčeném zdaňovacím období k obnovení stavu před uskutečněním předmětného zdanitelného plnění. Podmínky pro opravu základu daně a výše daně ve smyslu ustanovení § 42 odst. 1 písm. a) zákona o DPH nebyly splněny.

V. c) otázka uplynutí lhůty pro stanovení daně

91. Důvodným soud neshledal žalobní bod, v němž žalobce namítal, že marně uplynula lhůta pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu.
92. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu nelze daň stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Ustanovení § 148 daňového řádu obsahuje též pravidla pro běh, prodloužení a stavení této prekluzivní lhůty. Dle § 148 odst. 3 daňového řádu platí, že pokud byla před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne zahájení tohoto úkonu. Dle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu se lhůta pro stanovení daně prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před jejím uplynutím došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně. Podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu lhůta pro stanovení daně neběží ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost nebo do dne odeslání oznámení o ukončení mezinárodní spolupráce při správě daní v dané věci.
93. Ve shodě s žalovaným konstatuje soud, že prekluzivní lhůta 3 let pro vyměření DPH za zdaňovací období únor 2015 počala běžet dnem 25. 3. 2015, kdy uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení. Dne 17. 4. 2015 byla u žalobce zahájena daňová kontrola, v souladu s § 148 odst. 3 daňového řádu začala lhůta pro stanovení daně běžet znovu a skončila by dne 17. 4. 2018.
94. Podle žalovaného lhůta pro stanovení daně neběžela v souladu s § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu po dobu 265 dní z důvodu probíhajících mezinárodních dožádání (v podrobnostech viz bod [97] napadeného rozhodnutí, ve kterém žalovaný odůvodnil překrývání dob mezinárodních dožádání), proto konec nové lhůty by připadl na 8. 1. 2019. Soud nesouhlasí s názorem žalobce, že mezinárodní dožádání za účelem prověření jeho odběratelů, resp. dodavatelů z jiných členských států nemá žádnou souvislost s prověřováním dodávek od inkriminovaných dodavatelů, natož s hodnocením nedbalostního zavinění podvodu na DPH. Jak žalovaný přílehavě uvedl v bodu [191] rozhodnutí, prostřednictvím mezinárodního dožádání týkajícího se odběratele X. (viz data odeslání dožádání a data obdržení postupně zasílaných odpovědí v rámci mezinárodní spolupráce při správě daní, která žaloba nezpochybňuje a která jsou určující z hlediska stavení lhůty) správce daně prověřoval dodání 400 ks iPhone Apple uvedenému dodavateli,

přítom skutečnosti z dožádání vyplývající byly pro správce daně významné z hlediska hodnocení podvodného charakteru obchodních řetězců, do nichž byl žalobce zapojen. Nelze odhlédnout od toho, že žalobcova účast v obchodních řetězcích ve spojení s uskutečněním zdanitelných plnění ve zdaňovacím období únor 2015, nebyla posuzována izolovaně, ale správce daně u žalobce zahájil daňové kontroly i za další zdaňovací období, přičemž jako podezřelý se mu také jeví, že řetězce obchodů s mobilními telefony, do nichž byl žalobce zapojen i v těchto dalších zdaňovacích obdobích (v podrobnostech soud odkazuje na bod [194] rozhodnutí žalovaného), vykazují shodné znaky, což správce daně hodnotil nikoli jako náhodu.

95. Žalobce se mylí, pokud tvrdí, že předmětem řízení bylo výlučně zkoumání jeho nedbalostní účasti na daňových podvodech. Daňová kontrola za předmětné zdaňovací období byla zahájena za účelem prověření správnosti údajů žalobcem uvedených v daňovém tvrzení, tudíž i k prověření splnění zákonných podmínek pro uznání nároku na odpočet, který žalobce uplatnil. Proto výsledky mezinárodních dožádání, které potvrdily dodání zboží odběratelům z jiných členských států, byly podstatné z hlediska posouzení nároku na odpočet daně ve smyslu § 64 zákona o DPH. Jako účelná lze tedy hodnotit i mezinárodní dožádání týkající se dalších žalobcových odběratelů z jiných členských států (X., X, X – viz u posledně uvedeného odběratele odpověď na dožádání obdržena dne 7. 3. 2016). Závěr žalovaného, že mezinárodní dožádání měla účinek dle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu, je správný.
96. Protože byl platební výměr vydán dne 28. 6. 2018, žalobci doručen dne 6. 7. 2018, tedy k jeho oznámení došlo v rozmezí posledních 12 měsíců před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně, lhůta pro stanovení daně byla v souladu s § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu prodloužena o 1 rok a uplynula by nejdříve dne 8. 1. 2020. Daň tedy nebyla stanovena po marném uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně.

VI. Závěr a náklady řízení

97. Žalobu s odkazem na shora uvedenou argumentaci shledal soud nedůvodnou, proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
98. O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., dle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl úspěch žalovaný správní orgán, ten ale náhradu nákladů řízení nežádal, ostatně mu ani žádné náklady nad rámec běžné činnosti správního orgánu nevznikly, soud proto vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní

den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů 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.

Liberec 24. červen 2020

Mgr. Lucie Trejbalová
předsedkyně senátu