



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Kříže a soudkyň Mgr. et Mgr. Lenky Bahýřové, Ph.D., a Mgr. Věry Jachurové v právní věci

žalobkyně: **EDGE CZ s.r.o.**, IČO: 270 96 980
se sídlem Hyacintová 3222/10, 106 00 Praha 10
zastoupená advokátem JUDr. Jakubem Hlínou
se sídlem Plaská 614/10, 150 00 Praha 5

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 5. 2016 č.j. 21355/16/5300-21443-711478

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 11.5.2016 č.j. 21355/16/5300-21443-711478 se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 23 570 Kč do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku k rukám právního zástupce žalobkyně advokáta JUDr. Jakuba Hlíny.

Odůvodnění:

1. Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí označeného v záhlaví tohoto rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný zamítl její odvolání a potvrdil tyto dodatečné platební výměry vydané Finančním úřadem pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“):

Shodu s prvopisem potvrzuje L. H.

- a) ze dne 15. 4. 2015 č.j. 2852008/15/2010-52525-108983, kterým byla žalobkyni za zdaňovací období měsíce dubna roku 2011 doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ve výši 8 594 202 Kč a současně uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 1 718 840 Kč;
- b) ze dne 15. 4. 2015 č.j. 2852274/15/2010-52525-108983, kterým byla žalobkyni za zdaňovací období měsíce května roku 2011 doměřena DPH ve výši 19 854 936 Kč a současně uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 3 970 987 Kč;
- c) ze dne 15. 4. 2015 č.j. 2852403/15/2010-52525-108983, kterým byla žalobkyni za zdaňovací období měsíce června roku 2011 doměřena DPH ve výši 51 758 141 Kč a současně uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 10 351 628 Kč;
- d) ze dne 15. 4. 2015 č.j. 2852596/15/2010-52525-108983, kterým byla žalobkyni za zdaňovací období měsíce července roku 2011 doměřena DPH ve výši 18 151 071 Kč a současně uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 3 630 214 Kč;
- e) ze dne 15. 4. 2015 č.j. 2852747/15/2010-52525-108983, kterým byla žalobkyni za zdaňovací období měsíce srpna roku 2011 doměřena DPH ve výši 17 601 314 Kč a současně uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 3 520 262 Kč;
- f) ze dne 15. 4. 2015 č.j. 2853584/15/2010-52525-108983, kterým byla žalobkyni za zdaňovací období měsíce září roku 2011 doměřena DPH ve výši 13 552 531 Kč a současně uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 2 710 506 Kč;
- g) ze dne 15. 4. 2015 č.j. 2853698/15/2010-52525-108983, kterým byla žalobkyni za zdaňovací období měsíce října roku 2011 doměřena DPH ve výši 19 221 540 Kč a současně uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 3 844 308 Kč; a
- h) ze dne 15. 4. 2015 č.j. 2853865/15/2010-52525-108983, kterým byla žalobkyni za zdaňovací období měsíce ledna roku 2012 doměřena DPH ve výši 43 842 160 Kč a současně uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 8 768 432 Kč (dále též „dodatečné platební výměry“ či „prvostupňová rozhodnutí“).

Žalobkyně soudu navrhla, aby kromě napadeného rozhodnutí zrušil i výše zmíněné dodatečné platební výměry.

- 2. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný stručně zrekapituloval skutkový stav a předchozí průběh daňového řízení včetně doplnění dokazování správcem daně ve smyslu § 113 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) a doplnění dokazování žalovaným, shrnul podstatu odvolacích námitek žalobkyně a obecně popsal právní stránku posuzované věci včetně poukazů na relevantní rozhodovací praxi Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“), Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu k otázkám souvisejícím s posuzováním nároku na odpočet DPH v případě zapojení daňového subjektu do tzv. karuselových podvodů na DPH.
- 3. K přijatým plněním od deklarovaného dodavatele AMG Group s.r.o., z nichž žalobkyně uplatnila za zdaňovací období měsíců dubna až října 2011 a ledna 2012 nárok na odpočet DPH ve výši 192 575 895 Kč, žalovaný uvedl, že správce daně nezpochybil existenci předmětného zboží, ale smysl toku, kdy cílem podle něj nebyla obchodní činnost, ale

vytvoření uskupení korporací, jejichž cílem bylo získat odpočet daně, která jinými účastníky daného uskupení není do státního rozpočtu odvedena.

4. Podle žalovaného existoval dostatek objektivních okolností týkajících se spolupráce mezi AMG Group s.r.o., a žalobkyní svědčících o tom, že žalobkyně měla nabýt podezření, zda se účastí na předmětném obchodu nezapojí do podvodu na DPH. Jednalo se o nestandardní průběh obchodní spolupráce s dodavatelem, informace ohledně rizikovosti komodity a informace o společnosti AMG Group s.r.o. Žalovaný se dále ztotožnil se závěry správce daně, že objektivní okolnosti spočívající v tom, že v případě dodávek zboží velkého objemu je běžné, že se zboží dodává oproti hotovosti či je vymíněna výhrada vlastnictví, avšak v posuzovaném případě tak postupováno nebylo a rámcová smlouva neřešila rizika spojená s obchodováním (např. sankce za prodlení), a dále že nebylo postupováno dle výše uvedené smlouvy, měly v žalobkyni minimálně vzbudit pochybnosti. Žalovaný uznal, že správce daně se otázkou nestandardnosti dané obchodní spolupráce zabýval nedostatečně, a proto sám žalobkyni seznámil s tím, že společnost AMG Group s.r.o., nesplnila svou zákonnou povinnost a ve stanovené lhůtě nezveřejnila ve Sbírce listin účetní závěrku za rok 2009, a zmínil i negativní hodnocení uvedené společnosti na internetových portálech. Z doplnění dokazování (z výpovědi J. F.) pak dle žalovaného vyplynulo, že rámcová smlouva byla uzavřena až dodatečně na žádost úřadů. Sama žalobkyně pak uvedla, že z důvodu opatrnosti kontrolovala IMEI, neboť zaregistrovala jisté mediální kauzy, a měla tak povědomí o rizikovosti jí obchodované komodity. Již tato skutečnost ji měla přivést k přijetí dostatečných opatření k prevenci účasti na případném podvodu.
5. Žalovaný konstatoval, že žalobkyni byly známy skutečnosti, které v ní měly vzbudit pochybnost o tom, zda se účastí na předmětném obchodu nezapojí do podvodného jednání na DPH, a proto po ní bylo možné požadovat, aby ve vztahu k tomu činila preventivní opatření. Žalobkyně však žádná taková opatření nepřijala. Její tvrzení, že záruku serióznosti spatřovala v osobě J. F., nelze považovat za důkaz přijetí dostatečných opatření. Obchodní spolupráce s J. F., ukončená před sedmi lety a navíc jiného charakteru, nemůže být dostačující zárukou serióznosti. Jestliže s ním žalobkyně následně začala obchodovat ve vysokých objemech, měla přijmout další preventivní opatření a nespolehat se na jeho osobu. Prověřením na internetu mohla zjistit, že J. F. nepůsobí seriózně a důvěryhodně. Ani to, že daňovému subjektu jeho dodavatel sdělí, že obchoduje s velkými korporacemi, nelze považovat za záruku jeho serióznosti. Navíc bylo s podivem, že žalobkyni bylo společností AMG Group s.r.o., některé zboží dodáno dvakrát, přičemž žalobkyně toto zboží odmítla, ale nezajímala se o to, jak k tomu mohlo dojít. To se žalovanému v kontextu posuzovaných obchodů jevilo jako neobežřetné.
6. Podvodné jednání na DPH nemusí být jen kolotočového charakteru, ale může mít také lineární charakter. Pouhé ověření, zda jedno a téže zboží nebylo obchodováno dvakrát, není dostatečné. Není vyloučeno, aby zboží v podvodném řetězci bylo zcela legálně dodáno konečnému odběrateli, který o podvodném jednání předchozích článků v řetězci nemohl vědět; to však v žádném případě nelegitimizuje jednání předchozího článku řetězce. Žalovaný nepochybně existenci zboží, ale dospěl k závěru, že jeho nákupem od společnosti AMG Group s.r.o., se žalobkyně zapojila do podvodného řetězce, o čemž mohla a měla vědět. Na základě shora uvedeného nelze konstatovat, že by přijala dostatečná opatření k prevenci své účasti na podvodném jednání, takže musí být považována za osobu účastící se tohoto podvodu bez ohledu na to, zda měla z následného prodeje zboží prospěch či nikoliv. Žalobkyně také se správcem daně v průběhu odvolacího řízení nespolupracovala - její jednatel se ani po poučení, že je jeho účast nezbytná,

nedostavil k jednání. Dle žalovaného tak byly zjištěny skutečnosti, které značí, že šetřené obchodní transakce byly zasaženy podvodem na DPH. Objektivními okolnostmi v návaznosti na absenci opatření učiněných za účelem prevence účasti na podvodu bylo současně prokázáno, že žalobkyně o své účasti na podvodném jednání věděla či alespoň vědět měla, a nárok na odpočet daně z předmětných zdanitelných plnění jí proto nemohl být uznán.

7. Námitce žalobkyně, že žalovaným označené obchodní řetězce jsou vykonstruované, nebyly uvedeny konkrétní okolnosti a nebylo prokázáno, že žalobkyně měla a mohla vědět, že se účastní plnění, která jsou zasažena podvodem na DPH, žalovaný nepřisvědčil. Uvedl, že v posuzovaném případě byly popsány skutečnosti, z nichž vyplývá existence podvodného řetězce, byly vydefinovány objektivní okolnosti spolupráce mezi žalobkyní a společností AMG Group s.r.o., z nichž plyne, že žalobkyně měla alespoň nabýt podezření, zda se účastí na předmětné obchodní transakci nezapojí do podvodného jednání, a současně bylo zjištěno, že žalobkyně nepostupovala s dostatečnou obezřetností. Byla tedy jednoznačně prokázána jak existence podvodných řetězců, tak to, že žalobkyně o své účasti v nich vědět mohla a měla. Žalovaný nicméně neakceptoval všechny závěry správce daně a do svého hodnocení zahrnul pouze ty, s nimiž se ztotožnil. I přesto však setrval na shora uvedeném závěru s tím, že hodnocení jím provedené naplňuje požadavky judikatury SDEU. Odkaz žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2014 č.j. 7 Afs 66/2013 – 78 označil za nepřipadný, neboť tento rozsudek se vůbec nevztahuje k problematice odpočtu DPH, ale k pořízení zboží z jiného členského státu. Žalobkyni přitom nebyla doměřena daň z uskutečnění zdanitelného plnění, ale bylo konstatováno, že v důsledku zapojení v podvodném řetězci jí nemůže být uznán nárok na odpočet daně.
8. K námitce, že správce daně uplatnil ve zprávě o daňové kontrole závěr Policie ČR o trestním stíhání žalobkyně, aniž by toto bylo v právní moci, což je v rozporu s presumpcí neviny, žalovaný uvedl, že se s danou námitkou ztotožňuje, a uvedený závěr správce daně byl proto z hodnocení předmětného případu vypuštěn.
9. Ohledně námítky, že žalobkyně splnila veškeré své zákonné povinnosti týkající se evidence zboží, žalovaný uvedl, že dodání zboží ani jeho evidence nebyla zpochybněna. Nárok na odpočet DPH nebyl žalobkyni uznán z důvodu účasti na podvodném řetězci.
10. Stran námítky žalobkyně, že závěry uvedené ve zprávě o daňové kontrole jsou založeny na nízké právní úrovni a laickém posouzení správce daně, přičemž žalobkyně navrhovala doplnění kontrolních zjištění, žalovaný uvedl, že je to právě správce daně, kdo má posoudit, zda daňovému subjektu vznikl nárok na odpočet. S ohledem na to, že znalecký posudek má být vyhotoven v situacích, kdy rozhodnutí závisí na posouzení otázek, k nimž je třeba odborných znalostí, které správce daně nemá. V daném případě nebyl znalecký posudek vyhotovován, neboť odborné znalosti k posouzení účasti daňového subjektu na podvodném jednání na DPH správce daně má. Žalovaný dodal, že otázka případného spáchání trestného činu je z hlediska správy daní zcela nerozhodná.
11. K námitce žalobkyně, že o řadě skutečností, jež jsou jí kladeny za vinu, nevěděla a vědět nemohla, a není zřejmé, proč je jí kladeno k tíži jednání jiných subjektů v řetězci, žalovaný uvedl, že tyto skutečnosti představují indicie, které svědčí o existenci podvodného řetězce. Vědomostní test nestojí na úmyslném zapojení daňového subjektu do podvodného řetězce, ale na zapojení nedbalostním. Není tedy třeba, aby daňový subjekt o své účasti na podvodném jednání věděl, ale postačuje, jestliže o něm vědět mohl a měl. Daňovému subjektu tak lze klást k tíži všechny skutečnosti, jež svědčí o podvodnosti daného řetězce a nehraje roli, zda se na nich podílel nebo o nich věděl.

12. Stran námitky žalobkyně, že se o shodnosti rámcových smluv dozvěděla až ze zprávy o daňové kontrole č.j. 842679/15/2010-61561-109800 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“), žalovaný konstatoval, že dané tvrzení je nepravdivé, neboť daná informace byla obsažena již ve výsledku kontrolního zjištění, který byl žalobkyni zaslán dne 27. 11. 2014 a k němuž měla žalobkyně možnost se vyjádřit.
13. K argumentaci žalobkyně, která nepovažovala zjištění provedená správcem daně k jednotlivým korporacím zapojeným v řetězci za nestandardní, žalovaný uvedl, že co do porřízení *ready-made* společností nekonstatoval, že by se jednalo o postup nezákonný, ale toliko o indicie, že dané korporace nejsou běžnými podnikateli a naopak vykazují znaky korporací zakládaných účelově pro prodloužení podvodného řetězce. Účetní závěrku za rok 2009 byla společnost AMG Group s.r.o., povinna zveřejnit do konce roku 2010, tedy před počátkem obchodování se žalobkyní. Za irelevantní označil žalovaný tvrzení, že měl ohledně jmenované společnosti zahájit řízení dle § 37 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Také ohledně postižení obchodních podílů exekucí, zrušení korporací a registrací k DPH žalovaný uvedl, že se jednalo o indicie svědčící o problémovosti daných korporací, a tedy o tom, že předmětné řetězce byly zasaženy podvodným jednáním. Uvedené okolnosti byly žalobkyni kladeny za vinu až po provedení vědomostního testu. V daném případě všechny korporace předcházející společnost AMG Group s.r.o. vykazovaly hned několik nestandardních znaků, což v souhrnu představovalo významnou indicii o podvodném jednání v řetězci. Podstatné přitom je, že dané skutečnosti ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor nepřímých důkazů o podvodném jednání v řetězci.
14. K námitce žalobkyně, že samotné neodvedení daně není důkazem o podvodu, žalovaný konstatoval, že právě proto byly popsány další nestandardní znaky korporací zapojených v předmětných řetězcích, které svědčí o tom, že k neodvedení daně nedošlo v důsledku běžných podnikatelských rizik, ale v důsledku podvodného jednání korporací zapojených v řetězci.
15. Co se týče nesouhlasu žalobkyně s hodnocením ve vztahu k platnosti IMEI a k tomu, že společnosti zapojené v řetězci měly účet u stejného bankovního ústavu, žalovaný uvedl, že tyto námitky akceptoval a závěr správce daně o nesprávnosti IMEI a skutečnosti, že úhrady byly prováděny v cizích měnách v rámci téhož bankovního ústavu, z hodnocení vypustil.
16. K namítané nepravdivosti tvrzení správce daně, že IMEI byla vykonstruována na papíře a nikdy nebyla kontrolována, žalovaný uvedl, že daná skutečnost vyplynula z výpovědi jednatele společnosti ORTONA s.r.o., na Policii ČR. Toto zjištění se tedy vztahuje ke kontrole, kterou měla provádět tato společnost, nikoliv společnost AMG s.r.o. Závěry správce daně tak nejsou v rozporu s předloženým správním spisem.
17. Žalobkyně též namítala, že tvrzení, že společnost NINE ELVEN s.r.o., je prostředním článkem řetězce, je pouze konstatováním jiného správce daně, když navíc ve stejném odstavci zprávy o daňové kontrole je uvedeno, že z odpovědi na dožádání vyplývá podezření na spekulativní řetězové obchody, což potvrzuje, že žalobkyně nemohla před čtyřmi lety o řetězových podvodech vědět. Žalovaný k tomu uvedl, že sdělení jiných správců daně je skutečně pro posuzovaný případ zcela bezvýznamné, a proto tuto skutečnost z hodnocení vypustil. Přesto podle něj byla popsána řada skutečností, které v souhrnu svědčí o tom, že předmětné zboží bylo obchodováno v podvodných řetězcích.
18. K tvrzení žalobkyně, že v době, kdy probíhala obchodní spolupráce, nebyly zformulovány znaky karuselového podvodu, neexistovala ani doporučení či pokyny a konkrétní návod

obsahoval až rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015 č.j. 6 Afs 130/2014 – 60, žalovaný uvedl, že po žalobkyni nepožadoval, aby posuzovala jednání všech osob v řetězci a hodnotila, zda prokazují jeho podvodnost, což je posuzováno správcem daně. Daňový subjekt však musí věnovat pozornost nestandardnostem v rámci obchodní spolupráce s přímým dodavatelem. Žalobkyně v daném případě sama uvedla, že o riziku podvodného jednání při obchodování s mobilní elektronikou věděla. Žalovaný v této souvislosti odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 6. 2015 č.j. 2 Afs 15/2014 – 59.

19. K námitce žalobkyně, že obchodováním s předmětným zbožím vytvořila čistý zisk v řádech desítek milionů, a neměla tedy potřebu se zapojovat do jakéhokoliv podvodného řetězce s cílem získat odpočet daně, žalovaný uvedl, že správcem daně popsané řetězce nepředstavovaly standardní dodavatelsko-odběratelské řetězce a subjekty v nich zapojené nebyly běžnými obchodníky. To, že žalobkyně dosáhla zisku, nemůže na existenci podvodného řetězce nic změnit. Může dojít k situaci, kdy zboží je dodáno osobě, která se na přípravě a organizování podvodného řetězce nepodílela. Jestliže však tato osoba ignoruje okolnosti obchodování se svým přímým dodavatelem indikující podvodný řetězec a nepřijme preventivní opatření, stává se spolupachatelem podvodného jednání. Takové okolnosti byly v posuzovaném případě identifikovány.
20. V rámci vypořádání námítky žalobkyně, že nemohla být součástí žádného řetězce, neboť kromě svého dodavatele AMG Group s.r.o., žádný jiný subjekt v řetězci neznala, přičemž judikatura SDEU vyžaduje mezi subjekty v řetězci propojení, žalovaný konstatoval, že je nerozhodné, zda se žalobkyně s ostatními aktéry znala. Nárok na odpočet daně nelze uznat jak strůjcem podvodného jednání, tak ani osobám, které se staly spolupachateli nepřijetím dostatečných opatření. Pro učinění závěru, že se žalobkyně do podvodného řetězce zapojila, není nutné, aby se znala i s jinými články řetězce než se svým dodavatelem.
21. K námitkám žalobkyně vztahujícím se k posouzení rámcové smlouvy žalovaný podotkl, že v řízení nebyla konstatována neplatnost uvedené smlouvy, ale její zpětné uzavření, nestandardnost a nedodržování smluvních ujednání, což jsou skutečnosti nezakládající neplatnost smlouvy, avšak svědčící o tom, že žalobkyně měla mít pochybnost, zda se nezapojí do podvodného jednání. Správce daně také nekonstatoval, že si žalobkyně měla vymínit výhradu vlastnictví, ale že v obdobných případech podnikatelé běžně zvyšují svou opatrnost dodáním zboží oproti hotovosti či uvedenou výhradou, což se v posuzovaném případě nestalo. Žalovaný se plně ztotožnil se závěrem, že není běžné, aby při obchodování v takto vysokých částkách nebyly sjednány žádné záruky úhrady zboží. Výpověď J. F. a protokol č.j. 54581/14/ 4000-27900-107911 svědčí o tom, že předmětná smlouva byla antedatována, přičemž tvrzení, že J. F. a žalobkyně mysleli svá tvrzení jinak, považuje žalovaný za účelové. Z provedených důkazů nebylo možno učinit jiný závěr, než že rámcová smlouva byla uzavřena až poté, co ji požadovaly správní úřady, a to s uvedením dřívějšího data. Na základě rámcové smlouvy také měly být uzavírány jednotlivé dílčí smlouvy, což se nedělo. Argumentaci žalobkyně, že skutečnost, že nebyla sjednána záruka úhrady, pro ni byla výhodná, avšak sama ji vyžadovala, označil žalovaný za nekonzistentní a ryze účelovou snahu odůvodnit skutečnost, že záruka nebyla sjednána se společností AMG Group s.r.o.
22. Co se týče jednání správce daně s M. K., žalovaný konstatoval, že žalobkyni byla zaslána dvě *Oznámení termínu konání jednání* a obě byla doručena do její datové schránky. S odkazem na § 25 odst. 2 a § 41 odst. 2 daňového řádu žalovaný uvedl, že ze zákonné úpravy vyplývá, že požaduje-li správce daně osobní účast daňového subjektu, musí o tom

vyrozumět daňový subjekt a jeho zástupce, přičemž jménem právnické osoby jedná statutární orgán. Jestliže tedy správce daně požadoval účast jednatele žalobkyně, nepožadoval účast M. K. jako soukromé osoby, ale jako osoby jednající jménem žalobkyně. Správce daně tedy postupoval zcela správně. Žalovaný doplnil řízení, protože dospěl k závěru, že nebyla dostatečně prošetřena spolupráce žalobkyně a společnosti AMG Group s.r.o. Žalobkyni byl důvod, proč správce daně požadoval osobní účast jejího jednatele, znám. Ani na jedno z uvedených oznámení navíc žalobkyně nereagovala dotazem, proč je osobní účast jednatele nutná.

23. K požadavku žalobkyně na řádné předvolání M. K. žalovaný uvedl, že jeho odpovědi by měly důkazní hodnotu ve chvíli, kdy by mu byly správcem daně položeny otázky a ten by na ně bezprostředně odpovídal. Jestliže již však žalobkyně odpověděla na položené otázky písemně, nemůže již být dosaženo autenticity, a další dotazování M. K. tak pozbylo smyslu.
24. Pokud jde o osobu J. F., žalovaný uvedl, že tato osoba se nejeví seriózně, což v napadeném rozhodnutí podrobně vysvětlil. Jeho neseříznost přitom nebyla dovozována z toho, že pan F. historicky působil v několika společnostech, ale z toho, že tyto společnosti vykazovaly nestandardní znaky, přičemž skutečnost, že v nich pan F. vždy působil jen krátce, posiluje jeho rizikovost jako obchodního partnera. Jestliže správce daně konstatoval rozpory ve výpovědích žalobkyně a J. F., nelze v tom spatřovat účelovost.
25. K námitkám týkajícím se odkazů na internetové stránky s negativními recenzemi a hodnocením společnosti AMG Group s.r.o., žalovaný uvedl, že nehodnotil kvalitu služeb poskytovaných uvedenou společností, pouze posuzoval její mediální obraz na internetu. Pokud by žalobkyně svého dodavatele na internetu skutečně prověřovala, pak by v ní zjištěné informace musely vzbudit pochybnosti o jeho serióznosti.
26. K tvrzení žalobkyně, že kontrolovala IMEI, protože nechtěla řešit případné reklamace či spory se správcem daně o neexistenci zboží, žalovaný uvedl, že danou skutečnost nekladl žalobkyni za vinu, pouze konstatoval, že je z ní zřejmé, že žalobkyně v době obchodování se společností AMG Group s.r.o., věděla, že z hlediska odvodů na DPH obchoduje s rizikovou komoditou.
27. Žalobkyně se rovněž hájila tím, že opakované dodání zboží se týkalo několika málo kusů. Není sice schopna vysvětlit, jak k němu došlo, avšak není pravda, že by se o to nezajímala. Žalovaný k tomu uvedl, že je zřejmé, že žalobkyně se na to společnosti AMG Group s.r.o., nedotazovala.
28. Co se týče námitek směřujících k ověřování původu zboží, žalovaný konstatoval, že tyto námitky akceptoval a uvedený bod z komplexního hodnocení vypustil.
29. K námitce, že podvodnost řetězce dodnes nepotvrdila ani Policie ČR, žalovaný odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 8. 2015 č.j. 2 Afs 104/2015 – 33 a ze dne 16. 12. 2015 č.j. 1 Afs 92/2015 – 35, z nichž plyne, že trestní a daňové řízení jsou samostatnými řízeními. Skutečnost, že orgány činné v trestním řízení neshledají důvody pro podezření z trestného činu a věc odloží, nebrání tomu, aby daňové orgány učinily závěr, že daňový subjekt jednal podvodně. Pokud je jednání označeno orgány finanční správy jako podvodné, nejedná se o výrok o shledání naplnění skutkové podstaty trestného činu, protože k tomu nemá správce daně pravomoc, a tento závěr je třeba chápat pouze ve vztahu k oprávněnosti nároku na DPH.
30. Žalobkyně dle přesvědčení žalovaného polemizovala s jednotlivými skutečnostmi, jež jí byly kladeny za vinu, avšak pominula celkový obraz předmětných transakcí. Žalovaný své závěry nestaví na jednotlivostech, ale na jejich souhrnu. Proto musel konstatovat, že

spolupráci žalobkyně se společností AMG Group s.r.o., nelze považovat za standardní, a že žalobkyně přesto neučinila žádná preventivní opatření ve vztahu ke své případné účasti na podvodném jednání.

31. K námitkám, v nichž žalobkyně poukazovala na jednotlivé postupy k odstranění pochybností (dále jen „POP“), žalovaný konstatoval, že nebyly POP zahájeny z důvodu nedoručení výzev k odstranění pochybností. Tyto námitky tudíž žalovaný označil za zcela irrelevantní, neboť žádné POP v posuzovaném případě prováděny nebyly, a nelze je tak ani považovat za skrytou daňovou kontrolu. Žalobkyni byla DPH za předmětná zdaňovací období vyměřena v souladu s daňovými přiznáními a byla vydána až v řízeních doměřovacích, zahájených daňovou kontrolou. Za irrelevantní pro posouzení věci označil žalovaný též otázku doručení či zákonnosti v řízení vydaného zajišťovacího příkazu. Dále konstatoval, že v postupu správce daně neshledal nic, z čeho by bylo možno dovozovat, že správce daně jednal šikanózně, zmatečně či se zbytečnými průtahy. Žalovaný korigoval zhodnocení důkazů provedené správcem daně, přičemž to, že se bezezbytku neztotožnil s daným hodnocením, neznamená, že postup správce daně byl šikanózní nebo zmatečný. Pochybení správce daně byla žalovaným odstraněna, a žalobkyně tak nebyla nijak zkrácena na svých právech. Proto bylo také nedůvodné, aby byl prováděn výslech paní J. N. Neuznání nároku na odpočet DPH nelze pokládat za porušení čl. 10 odst. 1 a čl. 26 odst. 1 Listiny základních práv a svobod. Jestliže se žalobkyně zapojila do podvodného jednání, o čemž měla a mohla vědět, sama se vystavila riziku, že to bude mít negativní dopad na její podnikání.
32. Žalovaný nepřisvědčil ani námitce žalobkyně, že pořizováním kopií správcí dně v rozsahu několika stovek stran za jednotlivé zdaňovací období došlo k nerespektování základních zásad správy daní. Žalobkyně mohla pořízení kopií na její náklady odmítnout a správce daně by pak přistoupil k zapůjčení originálů. V tom, že žalobkyně dobrovolně pořídila kopie na vlastní náklady, nelze spatřovat porušení § 5 a 7 daňového řádu.
33. Následně žalovaný uvedl, že vada řízení spočívající v ponechání důkazních prostředků ve vyhledávací části spisu byla odstraněna v rámci odvolacího řízení, kdy došlo k přeražení veškerých písemností do části veřejné, o čemž byla žalobkyně vyrozuměna. Žalobkyně se následně dne 4. 4. 2016 dostavila k žalovanému a kompletní spisový materiál jí byl předložen k nahlédnutí.
34. Závěrem žalovaný konstatoval, že přezkoumal rozhodnutí správce daně v rozsahu požadovaném v odvolání a dospěl k závěru, že nelze uznat sporné nároky na odpočet daně, neboť obchodní řetězce, v nichž žalobkyně obchodovala, byly zasaženy podvodem na DPH, o čemž žalobkyně mohla a měla vědět.
35. V žalobě proti napadenému rozhodnutí žalobkyně předně namítla, že správce daně postupoval v rozporu s § 5 a 7 daňového řádu. V jeho postupu docházelo ke zbytečným průtahům a nedostatečnému prověřování, v důsledku čehož již v současné době není možné zjistit skutečný stav, neboť se jedná o obchodní případy uskutečněné v období od dubna 2011 do ledna 2012. Žalovaný zjistil skutkový stav nedostatečně a věc nesprávně právně posoudil. Pouze potvrdil prvostupňová rozhodnutí správce daně, aniž by se jimi konkrétně zabýval; nová zjištění vyhodnotil účelově. Bez dalšího citoval závěry z judikatury českých a evropských soudů týkající se podvodů na DPH, aniž by je odborným a nestranným způsobem aplikoval na posuzovaný případ. Žalovaný neprokázal, že žalobkyně věděla, či mohla vědět, že je účastna podvodného jednání a kladl jí k tíži skutečnosti, které v předmětné době nebyly známy ani finanční správě, natož žalobkyni. K jednotlivým námitkám žalobkyně se v napadeném rozhodnutí vyjádřil pouze lakonicky

a ač uznal některá pochybení správce daně, platební výměry nezměnil ani nezrušil. Většinu žalovaným uváděných okolností nemohla žalobkyně žádným způsobem ověřit a ani o nich nemohla vědět.

36. Existence daňového podvodu správci daně neumožňuje daňovému subjektu nepřiznat nárok na odpočet daně, pokud o svém zapojení do řetězce zasaženého podvodem daňový subjekt nevěděl nebo vědět nemohl. Ve vztahu k žalobkyni správní orgány žádné objektivní okolnosti dostatečně podrobně nepopsaly ani nedefinovaly. Subjektivní okolnost je vždy nutno hodnotit podle možností a schopností daného subjektu, nikoliv podle možností a znalostí správce daně. V opačném případě by zcela zmizel rozdíl mezi objektivním a subjektivním hlediskem a došlo by k narušení obchodních vztahů mezi podnikateli. Nelze tedy k tíži žalobkyně přičítat skutečnost, že dodavatel jejího dodavatele je nekontaktní apod. Daňový subjekt není povinen zjišťovat kontaktnost, rychlost a způsob jednání s příslušnými správci daně u všech jemu předcházejících subjektů. Takový postup je v rozporu s principy právního státu, podle kterých každý odpovídá za své jednání a nemůže být činěn odpovědným za jednání jiných subjektů.
37. Žalobkyně odkázala na rozsudek Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ze dne 21.6.2012 ve spojených věcech *Mahagében kft* a *Péter David*, zn. C-80/11 a C-142/11 (dále jen „*Mahagében*“), v němž SDEU dovedl, že nelze přisvědčit vnitrostátní praxi, jež brání přiznání nadměrného odpočtu jen z toho důvodu, že se daňový subjekt neujistil, zda dodavatel zboží splnil své povinnosti ohledně daňového přiznání a úhrady DPH. Není-li možné z tohoto důvodu odmítnout přiznání nadměrného odpočtu v případě dodavatele daňového subjektu, tím spíše tak není možné postupovat v případě dodavatele dodavatele daňového subjektu.
38. Žalobkyně dále odkázala na rozsudek SDEU ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech *Optigen Ltd* a *Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci)* a *Bond House Systems Ltd* proti *Commissioners of Customs & Excise*, zn. C-354/03, C-355/03 a C-484/03 (dále jen „*Optigen*“), v němž je zdůrazněna povinnost správců daně posuzovat vždy a pouze konkrétní jednání jednotlivého daňového subjektu bez ohledu na úmysl jiného subjektu, který daňovému subjektu předchází nebo po něm následuje, nebo na případnou podvodnou povahu jiného plnění v řetězci, které předchází nebo následuje po plnění uskutečněném jiným subjektem. Žalovaný v posuzované věci postavil své rozhodnutí i na skutečnostech týkajících se třetích osob, které nebyly v dispozici daňového subjektu, a za které tedy daňový subjekt nemůže nést odpovědnost. Po daňovém subjektu nelze požadovat provedení důkazu o skutečnosti, na které se nepodílel, ani jej nelze činit odpovědným za skutečnost související s jeho transakcí, o které nevěděl a ani vědět nemohl.
39. Žalobkyně namítla, že při realizaci obchodních aktivit projevila maximální možnou míru opatrnosti. Prováděla dvojí kontrolu zboží, aby se případně nestala obětí podvodných jednání a byla v rámci svých obchodů dostatečně obezřetná. Zjištění o společnostech zakládaných jako *ready made*, virtuálních sídlech, o vlastnických poměrech jednotlivých osob ve společnostech, zrušení registrace k DPH či o postižení podílu exekucí několik let poté, kdy se obchodní případy uskutečnily, lze považovat za irelevantní. Žalobkyně si svého dodavatele ověřila z jí známých a dostupných zdrojů, přičemž největší zárukou jí byla osoba vlastníka a statutárního zástupce dodavatele, kterou znala z dřívější doby, tj. z minulého obchodování. Postup žalobkyně naopak svědčí o větší obezřetnosti v obchodních vztazích a snaze minimalizovat podnikatelské riziko, než jakou vynakládají ostatní daňové subjekty obchodující s obdobným zbožím.

40. Žalobkyně má za to, že správce daně i žalovaný vyhodnotili jí opatření provedená jako nedostatečná bez dalšího zhodnocení, jaká účinná a rozumná opatření mohla či měla být přijata, ani neprokázali, že by získané výsledky mohly napomoci podvod odhalit. Jelikož žalovaný správní úvahu v této věci neprovedl, je napadené rozhodnutí zatíženo vadou nepřezkoumatelnosti, případně nelze tvrdit, že žalobkyně mohla a měla vědět, že přijatá plnění jsou součástí podvodu. Dále žalobkyně odkázala na rozsudek *Mahagében*, podle něhož určení opatření, která lze od daňového subjektu vyžadovat, závisí na okolnostech konkrétního případu. Lze požadovat, aby daňový subjekt vyžadoval informace o subjektu, u něhož zamýšlí koupit zboží a služby, pouze existují-li náznaky vzbuzující podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo k podvodu. V posuzované věci v době realizace obchodu však žádné náznaky vzbuzující podezření neexistovaly.
41. Žalobkyně rovněž namítla, že žalovaný neunesl důkazní břemeno ve věci tvrzení, že žalobkyně nejednala v dobré víře, neboť rezignoval na jakékoliv úvahy a hodnocení této věci a neprokázal, že by žalobkyně věděla nebo mohla vědět, že je součástí podvodu. Hodnocení žalovaného neobsahuje žádnou správní úvahu o definování objektivních okolností, kterou by bylo možno přezkoumat, natož pak prokázání existence takových objektivních okolností. Podle žalovaného byla obchodní spolupráce nestandardní, nikde ale není stanoveno, co lze považovat za standardní obchod. Každý obchod musí být posuzován individuálně ve vztahu k předmětu obchodu a jeho účastníkům. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že je jen na uvážení žalovaného, zda případ posoudí jako nestandardní, aniž by žalobkyně měla možnost se dozvědět, jaké skutečnosti a ve kterých konkrétních případech lze za nestandardní považovat. Žalovaný sice doplnil dokazování, avšak neprokázal, že žalobkyně o údajném podvodu věděla nebo vědět mohla a měla, a také žádným způsobem neobjasnil, proč považuje opatření přijatá žalobkyní za nedostatečná a jaká opatření by podle něj byla dostatečná.
42. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl. Ve vyjádření k žalobě uvedl, že žalobkyně vznesla převážně obecné námitky; žaloba však neobsahuje žádné konkrétní argumenty směřující proti konkrétním závěrům a zjištěním žalovaného obsaženým v napadeném rozhodnutí.
43. Aby mohl žalovaný učinit závěr o existenci řetězce obchodních transakcí zasaženého podvodem na DPH, o jehož existenci žalobkyně měla a mohla vědět, zabýval se postupně třemi okruhy skutečností: 1) existencí podvodného řetězce, 2) existencí objektivních okolností, které by v obezřetném daňovém subjektu vzbudily pochybnosti, zda se svou obchodní transakcí neúčastní podvodného jednání a 3) tím, zda daňový subjekt přijal ve vztahu k podvodnému jednání preventivní opatření. Všemi těmito skutečnostmi se žalovaný v napadeném rozhodnutí zabýval. Pokud jde o objektivní okolnosti, které v žalobkyni měly vzbudit pochybnost o tom, zda obchody, jichž se účastní, nejsou zasaženy podvodem na DPH, ve vztahu ke společnosti AMG Group s.r.o., žalovaný odkázal na nedostatečná smluvní opatření, na nastavení podmínek, které nelze považovat v obchodním styku za standardní, a dále na nedodržování sjednaných podmínek. Nadto bylo z veřejně dostupných zdrojů zřejmé, že dodavatel žalobkyně nezveřejňuje účetní závěrky, lze jej dohledat na webu www.centralniregistrdluzniku.cz a lze vyhledat také negativní recenze týkající se jeho činnosti.
44. Žalobkyně nepřijala přiměřená opatření, aby účasti na podvodných transakcích předešla. I tyto skutečnosti žalovaný v napadeném rozhodnutí popsal a odkázal zejména na to, že žalobkyně nepožadovala náležité smluvní zajištění svých transakcí, případně to, aby bylo podle uzavřených smluv postupováno. Svého obchodního partnera si neprověřila nebo

negativní zjištění ignorovala. K námitce žalobkyně, že vycházela zejména z osobní zkušenosti s jednatelem společnosti AMG Group s.r.o., žalovaný uvedl, že z minulé a nespecifikované spolupráce s touto osobou žádné garance serióznosti jiné právnické osoby neplynou a z prověření této osoby z volně dostupných zdrojů plyne, že se s ohledem na její přechodí podnikatelské aktivity nejedná o osobu důvěryhodnou.

45. K námitce vytýkající správci daně porušení ustanovení § 5 a 7 daňového řádu žalovaný uvedl, že v těchto ustanoveních jsou formulovány základní zásady správy daní, které slouží jako interpretační vodítka ke konkrétním normám. Žádné konkrétní předpisy, které měly být porušeny, však žalobkyně neuvedla. K ustanovení § 7 daňového řádu zakotvujícímu zásadu postupu správce daně bez zbytečných průtahů a zásadu hospodárnosti žalovaný uvedl, že žalobkyně zřejmě napadá délku daňové kontroly, která trvala přibližně tři roky. Taková doba se může jevit jako poměrně dlouhá, nelze z ní však automaticky dovozovat, že v řízení docházelo k bezdůvodným průtahům. Průběh daňové kontroly je doložen spisovým materiálem a nelze odhlédnout od toho, že byly prověřovány celé řetězce obchodů. Za nepřipadný žalovaný označil návrh na výslech jedné konkrétní úřední osoby, která měla dle žalobkyně vysvětlit a obhájit postup správce daně za dobu vedení daňové kontroly. Žalovaný k tomu poznamenal, že za průběh daňové kontroly je odpovědný správce daně a skutečnost, jak tuto svou činnost zajistí prostřednictvím úředních osob, je primárně jeho organizační záležitostí. To, kdo je v dané věci úřední osobou, může mít význam jen v určitých situacích, např. v případě námítky podjatosti, nikoliv v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu.
46. Žalovaný vyjádřil nesouhlas s námitkou žalobkyně, že vzhledem k tomu, že se jedná o obchodní případy z let 2011 a 2012, nelze již s odstupem času zjistit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Daňová kontrola byla zahájena v květnu 2012, tedy s minimálním časovým odstupem od předmětných obchodů. Daňový subjekt přitom musí být schopen prokázat oprávněnost jím uplatněného nároku na daňový odpočet po celou dobu běhu lhůty pro stanovení daně.
47. Za nedůvodnou žalovaný označil také námitku, že nedostatečně zjistil skutkový stav, neprokázal, že žalobkyně mohla či měla o podvodu vědět a pouze potvrdil rozhodnutí správce daně. Z napadeného rozhodnutí je dle žalovaného patrné, jaké skutečnosti byly zjištěny a zohledněny. Žalobkyně neuvedla, která konkrétní zjištění neodpovídají skutečnosti a které konkrétní skutečnosti byly zjištěny nedostatečně. Nadto v rámci odvolacího řízení bylo dokazování doplněno. K námitce, že se neztotožnil se všemi závěry správce daně, avšak platební výměry potvrdil, žalovaný podotkl, že neztotožnění se se všemi argumenty správce daně nemá automaticky za následek nutnost zrušení nebo změny prvostupňového rozhodnutí. Nové poznatky získané v odvolacím řízení jen potvrdily závěr učiněný správcem daně.
48. K námitce, že toliko citoval judikaturu SDEU, aniž by ji aplikoval na daný případ, žalovaný uvedl, že součástí odůvodnění napadeného rozhodnutí je skutečně část, kde jsou formulována teoretická východiska problematiky podvodů na DPH. Na tuto část nicméně navazuje samotné právní posouzení, v němž žalovaný tato východiska aplikoval na konkrétní skutkový stav posuzovaného případu.
49. Podáním ze dne 28. 5. 2017 označeným jako „Vyjádření žalobce – Shrnující stanovisko“ žalobkyně podanou žalobu v některých bodech doplnila a upřesnila. Vzhledem k tomu, že toto podání žalobkyně učinila až po uplynutí dvouměsíční lhůty pro rozšíření žalobních bodů (§ 72 odst. 1 s.r.s.), nemohl soud přihlídnout k těm jeho částem, v nichž jsou v žalobě vymezené žalobní body rozšiřovány o další, dosud neuplatněné námitky. Žalobkyně

následně žalobu doplnila ještě dalšími podáními. V dalším podání ze dne 28. 5. 2017 žalobkyně poukázala na to, že počátkem května 2017 se ve sdělovacích prostředcích objevila informace o tom, že Finanční správa ČR nakoupila mobilní telefony od společnosti 2P Commercial Agency s.r.o., která byla účastníkem podvodného jednání na DPH. V podání ze dne 16. 3. 2018 shrnula skutkové okolnosti případu a poukázala na závěry zrušovacího rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 8.11.2017 č.j. 4 Afs 130/2017 – 42, jež bylo vydáno ve skutkové obdobné věci, a podrobně zrekapitulovala judikaturu SDEU a NSS vztahující se k prokazování nároku na DPH v případě tzv. karuselových podvodů. V podání ze dne 13. 4. 2018 žalobkyně poukázala na odůvodnění zrušovacího rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 6.3.2018 č.j. 11 Af 50/2016 – 160, který byl vydán ve věci týchž účastníků, a obsáhle citovala z jeho odůvodnění. Podáním ze dne 25.11.2019 pak žalobkyně soudu sdělila, že žalovaný ve vztahu k jiným zdaňovacím obdobím (březen, listopad a prosinec 2011) v mezidobí vydal nová rozhodnutí, v nichž shledal argumentaci žalobkyně jako validní a správnou, když dospěl k závěru, že žalobkyně nebyla ve vztahu k dodavateli AMG Group s.r.o., vědomým účastníkem podvodu na DPH.

50. Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, a to v mezích žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s.ř.s.). Po provedeném řízení dospěl soud k závěru, že žaloba je důvodná.
51. Při posouzení otázky, zda se žalobkyně účastnila podvodu na DPH spáchaného některým ze subjektů zapojených v dodavatelském řetězci, je potřeba postupovat v několika krocích. Nejprve je třeba zjistit, zda k daňovému podvodu došlo. Pakliže ano, je třeba na základě objektivních skutkových okolností posoudit, zda žalobkyně věděla nebo měla vědět, že se svým obchodem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a zda přijala veškerá opatření, která od ní mohla být rozumně vyžadována, aby zajistila, že přijetí plnění z její strany nepovede ke spoluúčasti na podvodu. Ve lhůtě pro podání žaloby neučinila žalobkyně spornou samotnou existenci daňového podvodu v řetězcích obchodníků, jejichž článkem byla i ona. Soud proto k prvnímu kroku pouze poznamenává, že podvod na DPH je možné vymezit jako situaci, kdy jeden z účastníků obchodního řetězce neodvede státní pokladně vybranou daň z přidané hodnoty a další si ji odečte. Žalovaný v posuzované věci identifikoval a popsal tři lineární řetězce dodavatelů, do nichž byla žalobkyně zapojena. Zaprvé se jednalo o řetězec, v něm vystupovaly společnosti CUBECAPITAL s.r.o., NINE ELEVEN s.r.o., AMG Group s.r.o., a žalobkyně. Zadruhé šlo o řetězec, ve kterém figurovaly společnosti CENTIVU s.r.o., Topbox s.r.o., Atropo Support s.r.o., CUBECAPITAL s.r.o., NINE ELEVEN s.r.o., AMG Group s.r.o., a žalobkyně. Ve třetím identifikovaném řetězci pak figurovaly společnosti CENTRO SPECIA s.r.o., ORTONA TRADE s.r.o., AMG Group s.r.o., a žalobkyně.
52. V případě prvního řetězce nebyla DPH odvedena společností CUBECAPITAL s.r.o., a žalovaným byly identifikovány tyto další skutečnosti poukazující na uskutečnění daňového podvodu: společnost AMG Group s.r.o., nedisponuje odpovídajícím materiálním a personálním vybavením; rámcové smlouvy uzavřené mezi jednotlivými články řetězce jsou shodné, při obchodech mezi společnostmi AMG Group s.r.o., a žalobkyní nebylo postupováno podle všech částí rámcové smlouvy. Ve druhém řetězci společnost CENTIVU s.r.o., nepodala za celé období, kdy byla registrována k DPH, žádné přiznání k této dani a byla jí zrušena registrace; taktéž společnost Topbox s.r.o., byla zrušena registrace k DPH, daňová přiznání podala za 3. a 4. čtvrtletí roku 2011, avšak daň

neuhradila a za další zdaňovací období daňová přiznání ani nepodala. Společnost Atropo Support s.r.o., za 3. čtvrtletí roku 2011 vykázala vlastní daňovou povinnost, kterou ale neuhradila, nespolupracuje se správcem daně a registrace k DPH jí byla zrušena pro neplnění povinností. Dále bylo zjištěno, že společnosti tvořící řetězec byly založeny nestandardním způsobem, neboť jsou zakládány společnostmi, které se zabývají prodejem tzv. *ready-made* společností, mají virtuální sídla a nezveřejňují účetní závěrky. Pokud jde o třetí řetězec, jednatel společnosti ORTONA TRADE s.r.o., uvedl, že zboží bylo od společnosti CENTRO SPECIA s.r.o., nakupováno tak, že bylo předáno na parkovišti z auta do auta bez kontroly kvality a množství a bez kontroly IMEI kódů. Jednatel společnosti ORTONA TRADE s.r.o., následně na Policii ČR uvedl, že při kontrole správce daně mu bylo nadiktováno, co má vypovídat, a že zboží mu nebylo přiváženo, ale vyzvedával je na letišti v Ruzyni. Faktury, které vystavoval, byly jen na papíře. Společnost ORTONA TRADE s.r.o., také neměla žádné skladové prostory a zboží společnosti AMG Group s.r.o., dodávala bez jakékoliv zaplacené zálohy. Společnost ORTONA TRADE s.r.o., od roku 2011 neplní své daňové povinnosti a nehradí DPH.

53. Ve vztahu k plněním, která žalobkyně přijala od svého dodavatele, tj. od společnosti AMG Group s.r.o., žalovaný označil za okolnosti svědčící o tom, že žalobkyně mohla a měla vědět, že se účastní podvodu na DPH, následující tři skupiny skutečností: nestandardnost průběhu obchodní spolupráce mezi žalobkyní a uvedeným dodavatelem, informace o rizikovitosti obchodované komodity (mobilní telefony) a rizikovost společnosti AMG Group s.r.o., jako obchodního partnera. Konkrétně poukázal na tyto skutečnosti: (1) V obchodní spolupráci mezi žalobkyní a dodavatelem AMG Group s.r.o., nebyla řešena možná rizika spojená s obchodováním. V případě dodávek zboží ve velkém objemu za vysoké finanční částky je podle žalovaného standardní, že se zboží dodává oproti finanční hotovosti nebo je vymíněna výhrada vlastnictví až do okamžiku zaplacení zboží, žalobkyně a společnost AMG Group s.r.o., takto ale nepostupovaly. Nestandardním mělo být i to, že rámcová smlouva mezi žalobkyní a jmenovaným dodavatelem neřešila případná obchodní rizika, a to např. ani zakotvením sankcí za prodlení s placením. Nestandardním tudíž je, že dodavatel nepožadoval žádnou záruku úhrady dodávaného zboží. (2) Rámcová smlouva mezi žalobkyní a AMG Group s.r.o., nebyla vyhotovena před začátkem jejich obchodní spolupráce, ale až dodatečně v důsledku požadavků úřadů. (3) Rámcová smlouva mezi žalobkyní a jejím dodavatelem nebyla v některých částech dodržována. Daňové doklady byly vystavovány v den uskutečnění zdanitelného plnění, na jednotlivé objednávky nebyly uzavírány dílčí kupní smlouvy. Zatímco podle rámcové smlouvy měla být kupní cena dodávaného zboží určována podle platného ceníku, fakticky byly ceny dohadovány pro každou dílčí dodávku. (4) Společnost AMG Group s.r.o., v zákonné lhůtě nezveřejnila ve Sbírce listin obchodního rejstříku účetní závěrku za rok 2009. (5) Na internetu jsou zveřejněna (a byla zveřejněna již v době dotčených obchodů) negativní hodnocení společnosti AMG Group s.r.o., na webové stránce centrálního registru dlužníků, v části pro veřejné hodnocení podnikatelů, na webové stránce <http://info.blog.zive.cz/2011/04/podvodne-eshopy-aneb-cena-neni-vse/> byl v dubnu 2011 uveřejněn článek o podvodných e-shopech, v němž je výslovně zmíněna společnost AMG Group s.r.o., její majitel J. F. a touto společností provozovaný e-shop hypermobil.cz. Dále na webové stránce <https://obchody.heureka.cz/hypermobil-cz/recenze/?f=515> lze dohledat z naprosté většiny negativní hodnocení uvedeného e-shopu hypermobil.cz. (6) Plnění se týkalo komodity (mobilní telefony), která je z hlediska zatížení podvodu na DPH považována za rizikovou, přičemž žalobkyně sama vypověděla, že zaregistrovala

minimálně jednu mediální kauzu, ve které figurovaly mobilní telefony jako daňově exponované zboží.

54. Před vlastním posouzením věci soud považuje za potřebné zmínit základní judikatorní východiska. Podle ustálené rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu a SDEU týkající se vzniku a uplatňování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je nutné nejprve ověřit, zda vůbec tento nárok vznikl. Ze závěrů vyslovených Nejvyšším správním soudem v rozsudcích ze dne 9. 3. 2016, č.j. 6 Afs 271/2015 - 50 a ze dne 1. 12. 2016, č.j. 9 Afs 115/2016 - 57 vyplývá, že aby bylo možné učinit závěr o existenci nároku na odpočet daně na základě dodání zboží či služeb, je nezbytné ověřit, zda dodání tohoto zboží či služeb bylo opravdu uskutečněno, a pokud tomu tak bylo, zda dané zboží či služby byly žalobcem užity pro účely jeho zdanitelných plnění (viz rozsudek SDEU ve věci C-285/11, *Bonik EOOD*). SDEU nechává na soudech členských států, aby provedly v souladu s pravidly dokazování vnitrostátního práva celkové posouzení všech skutečností a skutkových okolností a aby na základě tohoto posouzení zhodnotily, zda bylo opravdu uskutečněno dodání zboží nebo služby, kterým je nárok na odpočet odůvodňován (srov. rozsudky Soudního dvora ve věci C-285/11, *Bonik EOOD*, a ze dne 6. 9. 2012 ve věci C-273/11, *Mecsek-Gabona*). V případě, že z uvedeného posouzení vyplývá, že dodání zboží či služby bylo reálně uskutečněno tak, jak to vyplývá z daňového dokladu, a že toto zboží či služba byly na výstupu užity subjektem nárokujícím odpočet, nelze v zásadě přiznání nároku na odpočet odmítnout.
55. Platí nicméně, že i za těchto okolností lze přiznání nároku na odpočet osobě povinné k dani odmítnout, a to za podmínek vyplývajících z rozsudku SDEU ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL* a navazující rozhodovací praxe SDEU a Nejvyššího správního soudu, podle níž musí být z hlediska objektivních okolností prokázáno, že osoba povinná k dani, které bylo dodáno zboží nebo poskytnuty služby zakládající nárok na odpočet, věděla nebo musela vědět, že toto plnění bylo součástí daňového podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem na vstupu.
56. V posuzované věci žalovaný nezpochybnil, že žalobkyně formální podmínky k uplatnění nároku na odpočet podle § 72 a 73 ZDPH splnila. Nárok na odpočet daně na vstupu z titulu přijatých zdanitelných plnění však žalobkyni odepřel právě s poukazem na její zapojení do daňového podvodu. Podstatou předmětné věci je tedy posouzení, zda žalovaný postupoval v souladu se zákonem a navazující rozhodovací praxí SDEU a Nejvyššího správního soudu, pokud odepřel žalobkyni nárok na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu z důvodu jejího zapojení do daňového podvodu na DPH.
57. Podvody na DPH se správní soudy v minulosti již mnohokrát zabývaly, přičemž v této problematice se opírají o judikaturu SDEU týkající se zneužití práva či kolotočových (karuselových) podvodů na DPH [srov. především rozsudky ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise*, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Sb. (dále jen „Optigen“) a ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, (dále jen „Kittel“), či rozsudek ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech *Mahagében kft a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11, (dále jen „Mahagében“)]. V uvedených rozhodnutích se přitom opakovaně konstatuje, že „[o]lbchod uvnitř Společenství se zdá být živnou půdou pro podvody na DPH, které mohou nabývat různých podob, ale jsou vždy organizovány „řetězově“ s tím, že „práva Společenství se nelze dovolávat pro zneužívající nebo podvodné účely.“

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

podílel na podvodu, kterého se dopustil kupující, či nikoli (viz v tomto smyslu rozsudek Teleos a další, uvedený výše, bod 58)“.

61. Uvedený výklad SDEU převzala i judikatura Nejvyššího správního soudu. Ta potvrdila, že každá účetní transakce v řetězci musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č.j. 5 Afs 129/2006 - 142). Zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (viz rovněž rozsudek SDEU ze dne 11. 5. 2006 *Federation of Technological Industries a další*, C-384/04).
62. Nejvyšší správní soud v minulosti rovněž opakovaně judikoval, že nekontaktnost dodavatelské společnosti žalobce ve spojení s neuhrazením příslušného DPH nepostačují samy o sobě ke spolehlivému závěru o účasti žalobce na daňovém podvodu. Každé daňově relevantní plnění totiž musí být zohledněno samo o sobě, a jednání žalobce tak nelze hodnotit pouze v kontextu jednání jeho dodavatele (srov. rozsudek SDEU ve věci *Optigen*, či rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č.j. 5 Afs 129/2006 - 142, ze dne 21. 12. 2016, č.j. 6 Afs 147/2016 - 28, a ze dne 19. 1. 2017, č.j. 6 Afs 148/2016 - 35). Podle ustálené rozhodovací praxe sice není povinností finančních orgánů prokázat, jakým konkrétním způsobem a kterým z dodavatelů byl spáchán podvod, pokud by se jednalo o řetězec tímto podvodem zasažený. Musí však být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, č.j. 9 Afs 111/2009 - 274, ze dne 10. 10. 2012, č.j. 1 Afs 37/2012 - 50, či ze dne 30. 5. 2013, č.j. 1 Afs 13/2013 - 61). Správce daně přitom může vycházet z mnoha indicií, které mu jsou k dispozici (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, č.j. 6 Afs 130/2014 - 60, a další).
63. Pro úplnost lze připomenout, že Ústavní soud např. v usnesení ze dne 23. 11. 2010, sp. zn. IV. ÚS 1885/10, uvedl, že „se nelze ztotožnit ani se stěžovatelčím přesvědčením, že správní soudy chápou pojem podvodu na DPH odlišně od judikatury Soudního dvora, protože v odůvodnění svého rozhodnutí se nespokojily pouze se zjištěním, že v řetězci transakcí předcházejících dodání zlata stěžovatelce nebylo zaplacen DPH, ale v souladu se závěry vyslovenými Soudním dvorem zkoumaly subjektivní stránku, tj. zda stěžovatelka věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a hodnocením zjištění učiněných správními orgány dospěly soudy ke kladnému závěru“ (srov. rovněž usnesení ze dne 7.3.2012, sp. zn. II. ÚS 296/12, nebo usnesení ze dne 26. 1. 2011, sp. zn. III. ÚS 3587/10, ze dne 15. 11. 2010, sp. zn. I. ÚS 1991/10, a další).
64. Z judikatury SDEU a navazující rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu tedy s ohledem na výše uvedené vyplývá, že účast na daňovém podvodu musí být podložena objektivními skutečnostmi, na jejichž základě správce daně prokáže, že daňový subjekt věděl nebo měl vědět, že se podvodného jednání účastní (srov. rozsudek ve věci *Kittel*, bod 59, rozsudek ve věci *Mahagében*, bod 49).
65. Okolnostmi, za kterých plátce věděl nebo měl vědět o tom, že je součástí podvodu, se zabýval Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 15. 2. 2017, č.j. 1 Afs 53/2016 - 55; zde mimo jiné konstatoval, že „neověřila totožnost osoby, která přinesla zlaté šperky do její provozovny a následně si přicházela vyzvednout hotovost [...] Jakkoliv bez znaleckého posudku

nelze jednoznačně posoudit pravost podpisu na faktuře, nelze přijmout ani prosté tvrzení krajského soudu, že mu podpisy na faktuře a ve Sbírce listin připadají podobné. Určité odlišnosti podpisů jsou zřejmé na první pohled, proto aniž by bylo třeba učinit jednoznačný závěr o pravosti podpisu na faktuře, lze se důvodně domnívat, že pokud by si žalobkyně podpis ve Sbírce listin ověřila, odlišnosti podpisů by byly dalším upozorněním, že žalobkyně má předmětné transakci věnovat větší pozornost, aby se nezapojila do podvodu.“ Rovněž např. v rozsudku ze dne 31. 8. 2016, č.j. 2 Afs 55/2016 - 38, č. 3505/2017 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud uvedl, že „z hlediska posouzení nároku na odpočet daně je rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty. [...] Rovněž je třeba vzít v úvahu, zda předmětné obchodní transakce neprobíhaly za podmínek krajně neobvyklých či nelogických. Zejména zda docházelo k úhradám fakturovaných částek, zda byly všechny pohledávky řádným způsobem vymáhány, zda se nejednalo o neobvykle nízké ceny, zda nedošlo k absolutnímu selhání kontrolních mechanismů daňového subjektu či zda se daňový subjekt nechoval neobvykle pasivně při hledání obchodních partnerů“. V rozsudku ze dne 15.12.2011, č.j. 9 Afs 44/2011 - 343 pak Nejvyšší správní soud mj. konstatoval, že je „věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů“.

66. K problematice prokazování zaviněné účasti na daňovém podvodu Nejvyšší správní soud zdůraznil, že „v případě zjištění neodvedení daně v obchodním řetězci nelze vystačit s pouhou zkratkovitou úvahou, jak to učinil žalovaný: pokud neodvedl daň jeden, a to kterýkoli z článků obchodní transakce, jednalo se o podvod, o kterém musela stěžovatelka (či její dodavatel) vědět. Tímto způsobem nelze dospět k závěru o prokázání objektivních a subjektivních skutečností svědčících pro odepření nároku na odpočet“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č.j. 5 Afs 60/2017 - 60). V naposledy označeném rozsudku Nejvyšší správní soud akcentoval, že „pravidlo, plynoucí z judikatury SDEU, že každé plnění je třeba posuzovat samostatně a samo o sobě, bez ohledu na jeho účel nebo výsledky, vychází z požadavku, aby společný systém DPH byl neutrální, a ze zásady právní jistoty, která vyžaduje, aby používání právních předpisů Evropské unie bylo předvídatelné pro subjekty, na které se vztahuje. Dle přesvědčení Nejvyššího správního soudu nelze však požadavek evropské judikatury stran prověřování věrohodnosti obchodních partnerů v řetězci extenzivně a bezmezne rozšiřovat. Nelze extenzivně dovozovat, že se má jednat o nekonečně dlouhý řetězec osob, kam až by měla povědomost osoby povinné k dani, která zdanitelné plnění uskutečnila a její „obezřetnost“ sahát“. Podle Nejvyššího správního soudu bude takový požadavek dán „tam, kde již samotný dodavatel (z hlediska jeho samotné faktické existence, sídla, kontaktnosti), s nímž daňový subjekt uzavírá obchod, nebo samotný předmět dodávky (rizikovitost komodity, rozsah dodávky, fakticita plnění, její relevantnost ve vztahu k předmětu činnosti apod.) či její cena či jiné okolnosti budou vykazovat určité znaky pochybností o „solidnosti“ transakce, její vážnosti či smyslu a úmyslu jednajících (vylákat daňovou výhodou). V takovém případě lze na míru obezřetnosti a adekvátních opatření ze strany osoby povinné k dani k minimalizaci své účasti na možném podvodném jednání klást při uzavírání obchodu důvodně přísné požadavky“.
67. Obdobně je podle Nejvyššího správního soudu třeba posuzovat „i samotné neodvedení daně v řetězci z hlediska závěru o daňovém podvodu. Znakem podvodu ve smyslu evropské judikatury je zjednodušeně řečeno skutečnost, že jeden z účastníků daň neodvede a další si ji odečte; tím v podstatě dochází k narušení daňové neutrality. Nelze však stricto sensu za „jednoho“ a „dalšího“ automaticky považovat „kteréhokoli“ z účastníků v řetězci obchodů, ale

vždy je třeba hledat skutkové souvislosti a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu a prokázáním vědomosti o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání za účelem vyláčení odpočtu na dani mezi těmito subjekty. Opačným způsobem by byla zcela nepřipustně zakládána objektivní daňová odpovědnost kteréhokoli subjektu zapojeného v obchodním řetězci a odpovědnost za pohyb a osud zboží. Zcela absurdně by mohla při nerespektování zjištění přímé příčinné souvislosti mezi chybějící daní a poskytnutou či vylákanou výhodou nastat situace, kdy by z důvodu neodvedení daně jedním ze subjektů byla doměřena daň (či odepřen nárok na odpočet) kterémukoli, tedy teoreticky i všem subjektům v daném obchodním řetězci (zpravidla krom toho, který daň neodvedl). Nutno konstatovat, že neexistuje (pro případy řetězcových obchodů) zákonem upravená daňová dlužnická solidarita, k čemuž by postup výše naznačený fakticky vedl“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č.j. 5 Afs 60/2017 - 60; pozn.: zvýraznění doplněno Městským soudem v Praze). Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku připomněl „nález Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, č. 85/2006 Sb. ÚS, z něhož judikatura správních soudů konzistentně vychází, který mimo jiné konstatoval: „Při výběru daní nelze vycházet pouze z fiskálního zájmu státu, cílem musí být vybrání daně ve výši správně stanovené.“ Má-li být daň správně stanovena (§ 1 odst. 2 daňového řádu), zahrnuje to samozřejmě i to, že je stanovena právě tomu, komu daňová povinnost v té které výši ze zákona svědčí. Při výběru daní při respektování výše uvedených zákonných jakož i ústavně vymezených limitů nelze akceptovat přístup správce daně, který postupuje tak, že daň vyměří fakticky „komukoli“, resp. upřednostňuje její vybrání u toho daňového subjektu, u něhož je to z hlediska vymahatelnosti práva jednodušší a je zjevné, že daňový výnos bude zaručen“.

68. V minulosti bylo opakovaně judikováno, že je to správce daně, koho tíží důkazní břemeno ohledně prokázání, že daňový subjekt věděl nebo měl vědět, že se podvodného jednání účastní (srov. rozsudek ve věci *Kittel*, bod 59, rozsudek ve věci *Mahagében*, bod 49). Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 3. 2005, č.j. 5 Afs 131/2004 - 45, publ. pod č. 599/2004 Sb. NSS, uvedl, že nelze důkazní břemeno daňového subjektu pojímat extenzivně a rozšiřovat je na prokázání i těch skutečností, ohledně kterých taková povinnost stíhá zcela jiný subjekt. Rovněž v rozsudku ze dne 23. 8. 2013, č.j. 5 Afs 83/2012 - 46 Nejvyšší správní soud konstatoval: „Důkazní břemeno daňového subjektu není bezbřehé (§ 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, a § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty); naopak je omezeno principy fungování jednotného trhu. Stejně jako si daňový subjekt, jakožto dodavatel, nemůže při svých obchodních aktivitách počínat neopatrně, neboť by pak nebyl schopen prokázat dobrou víru, resp. musí přijmout „všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že operace, kterou provádí, jej nepovede k účasti na daňovém podvodu“, je i stát při prosazování svých zájmů (řádný výběr DPH) povinen brát výše uvedené principy na zřetel. Důkazní břemeno daňového subjektu, tj. přijetí „všech“ opatření, tak může být státem vynucováno pouze s respektem k základním svobodám zavedeným Smlouvou o fungování EU, jako je zejména volný pohyb zboží a služeb.“ Nejvyšší správní soud v tomto směru opakovaně zdůraznil, že vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, aby tyto okolnosti dostatečně vymezil a prokázal (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10.11.2015, č.j. 9 Afs 163/2015 - 44). V rozsudku ze dne 5. 10. 2016, č.j. 6 Afs 170/2016 - 30 pak Nejvyšší správní soud uzavřel, že „pokud tedy stěžovatel (zde žalovaný správní orgán – pozn. NSS) tvrdí, že žalobkyně se účastnila podvodného jednání s cílem získat neoprávněně nárok na odpočet DPH, je povinností stěžovatele shromáždit dostatečné množství důkazů, které tento závěr podporují (k tomu viz také rozsudek Soudního dvora ze dne 21.

června 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, Mahagében kft proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal él-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága a Péter Dávid proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága, bod 49). O přesunu důkazního břemene na žalobkyni, aby prokázala, že se daňového podvodu neúčastnila, nelze v právním státě uvažovat (čímž však není řečeno, že žalobkyně nemůže na svou obhajobu důkazy předkládat).“

69. Z výše popsáných judikatorních východisek vyšel Městský soud v Praze i v nyní posuzované věci. Přitom nemohl přehlédnout, že se již v minulosti zabýval odepřením nároku téže žalobkyně na odpočet DPH za jiná zdaňovací období v souvislosti s pořízením zboží od společnosti AMG Group s.r.o. V rozsudku ze dne 6. 3. 2018, č.j. 11 Af 50/2016 – 160, a stejně tak i v rozsudku ze dne 4.12.2019 č.j. 10 Af 35/2017 – 80 zdejší soud uzavřel, že žalovaný neunesl důkazní břemeno ohledně skutečností, jež by mohly ve smyslu relevantní judikatury SDEU oprávněně zapříčinit výjimečné odepření nároku na odpočet daně.
70. V rozsudku ze dne 6. 3. 2018, č.j. 11 Af 50/2016 – 160 vydaném ve věci, v níž žalovaný akcentoval obdobné skutkové okolnosti svědčící dle jeho přesvědčení o naplnění požadavku existence podvodu na DPH a dále o tom, že žalobkyně o svém zapojení do podvodu na DPH věděla nebo vědět mohla a měla, Městský soud v Praze vyložil důvody, pro které dospěl k závěru, že žalovaným předestřené skutečnosti pro odepření nároku žalobkyně na DPH nepostačovaly. Vycházejí do značné míry ze závěrů vyslovených v již zmíněném rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č.j. 5 Afs 60/2017 - 60, dospěl jedenáctý senát zdejšího soudu k závěru, že „na základě žalovaným popsáných objektivních skutečností nelze dospět k závěru, že žalovaný unesl důkazní břemeno stran toho, že v řízení bylo prokázáno, že záměrem žalobkyně bylo čerpat odpočet na DPH, i když věděla nebo mohla vědět, že DPH na výstupu nebyla v řetězci v plné výši odvedena, tj. mohla vědět, respektive věděla, že se účastní podvodu na dani. Podle informací, které jsou ve spise založeny, bylo prokázáno, že smluvní dodavatel žalobkyně AMG Group s. r. o. z plateb přijatých od žalobkyně za dodávku mobilních telefonů daň na výstupu řádně uhradil, rovněž žalobkyně uhradila dodavateli cenu včetně daně v plné výši; z následné ekonomické činnosti žalobkyně odvedla daň. Není proto zřejmé, na základě čeho žalovaný kalkuluje, že jediným a hlavní účelem transakce se jeví získání výhody – čerpání nadměrného odpočtu z fakturované ceny, respektive neuhrazení daně, když články obchodního řetězce žalobkyni bezprostředně předcházející žádnou neoprávněnou daňovou výhodu nezískaly a ani nenarušily neutralitu DPH. Potud nelze žalobkyni ničeho vyčítat“.
71. V návaznosti na analýzu zaměřenou na ověření okolností svědčících o tom, zda žalobkyně věděla či mohla vědět o svém zapojení do podvodu na DPH, soud v rozsudku ze dne 6. 3. 2018, č.j. 11 Af 50/2016 – 160 uvedl, že „z odůvodnění napadeného rozhodnutí je zjevné toliko to, že společnost CUBECAPITAL neodvedla za výše uvedená období daň. Nicméně to samo o sobě nevypovídá o tom, že se jedná o daňový podvod, ale ani o tom, že existuje jakákoli spojitost mezi touto společností a žalobkyní a o tom, že žalobkyně měla a mohla vědět, že byla zapojena do obchodního řetězce zatíženého (na samém jeho počátku) podvodem na DPH. Je povinností správce daně specifikovat, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (to ostatně tvrdí i samotný žalovaný). Samotné neodvedení daně, které žalovaný vzal za podvodné jednání, podvodem ve smyslu judikatury SDEU není“. Soud k tomu doplnil, že „je-li žalobkyni kladena k tíži účast na podvodném jednání společnosti CUBECAPITAL, pak z odůvodnění napadeného rozhodnutí soudu není zřejmá jakákoli propojenost žalobkyně s touto společností, kterou by mohla žalobkyně objektivně z dostupných veřejných rejstříků či podkladů

seznat; nadto nejsou ani definovány skutkové znaky podvodného jednání. Vědomost žalobkyně o podvodu na DPH dovedl žalovaný pouze ze skutečnosti, že uvedená společnost nesplnila své daňové povinnosti. Nejvyšší správní soud ve své již konstantní judikatuře upozorňuje na rozdíl mezi situací, kdy daňový subjekt nedostojí své daňové povinnosti a situací, kdy vědomě jedná tak, aby se majetkově obohatil tím, že neodvede příslušnou DPH do rozpočtu státu“. V bodech 51 – 54 pak, reflektujíc závěry uvedené v rozsudku Nejvyššího správního soudu č.j. 5 Afs 60/2017 - 60, Městský soud v Praze uzavřel, že „provedenými důkazy nebylo prokázáno, že obchodní transakce prováděné žalobkyní a společností AMG Group probíhaly za podmínek krajně neobvyklých a nelogických, nebyly specifikovány skutkové okolnosti podvodu (...), nebylo jednoznačně prokázáno, že by se žalobkyně nechovala obezřetně při uzavření smlouvy s tímto dodavatelem, nebylo ani prokázáno, že žalobkyně mohla vědět či dokonce věděla o nějakém podvodném jednání, resp. se ho dokonce sama účastnila, nebyla ani prokázána jakákoli souvislost či propojenost mezi žalobkyní a společností CUBECAPITAL, u které daňový dluh vznikl“.

72. Závěry vyslovené v právě citovaném rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 6.3.2018 č.j. 11 Af 50/2016 - 160 obstály rovněž v kasačním přezkumu. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. 4. 2019, č.j. 4 Afs 104/2018 - 79 sice v některých dílčích ohledech korigoval nepřesnosti či nejasnosti v odůvodnění rozsudku Městského soudu v Praze, přes stížní námitky žalovaného nicméně dospěl k závěru, že „Městský soud v Praze v napadeném rozsudku nikterak nevybočil z dosavadní rozhodovací praxe správních soudů či Soudního dvora Evropské unie ve věcech podvodů na dani z přidané hodnoty“. Doplnil, že „Městský soud v Praze totiž skutkovým zjištěním žalovaného vytkl zcela zásadní vadu ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30.1.2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, že tyto okolnosti sice mohly nasvědčovat nestandardním poměrům ve společnosti AMG group s.r.o., nikoliv však takovým nestandardním poměrům, které by bylo možné, byť v souhrnu, propojit s možným průběhem podvodu na dani z přidané hodnoty. Městský soud v Praze žalovanému tak v souladu s naposledy uvedeným rozsudkem Nejvyššího správního soudu přezkoumatelně vytkl, že neprokázal skutkové a příčinné souvislosti mezi žalobkyní a společností CUBECAPITAL s.r.o., která neodvedla daň z přidané hodnoty do veřejného rozpočtu. V takovém případě ovšem **nebylo povinností Městského soudu v Praze, aby konkrétně rozebral každou jednotlivou okolnost, která podle žalovaného svědčila o podezřelých poměrech ve společnosti AMG group s.r.o. a žalobkyně si jí měla být vědoma, neboť to v prvé řadě právě z hlediska existence skutkových a příčinných souvislostí neučinily daňové orgány.** Podle Nejvyššího správního soudu však nelze zcela vyloučit, že žalovaný v dalším řízení chybějící závěry doplní a požadované souvislosti prokáže“ (pozn.: zvýraznění doplněno Městským soudem v Praze).
73. Městský soud v Praze se s výše citovanými závěry vyslovenými jiným senátem tohoto soudu na půdorysu skutkové a právně obdobné věci, jež byly potvrzeny Nejvyšším správním soudem, ztotožňuje, neshledává důvodu se od nich v nyní posuzované věci jakkoliv odchylovat a pro větší stručnost na ně v plném rozsahu odkazuje. Činí tak s ohledem na skutečnost, že žalovaný žalobkyni ve věci řešené zdejším soudem pod sp. zn. 11 Af 50/2016 vytkl obdobné skutkové okolnosti, na nichž stavěl svůj závěr o tom, že žalobkyně věděla, nebo vědět mohla a měla, že se přijetím zdanitelných plnění od společnosti AMG Group s.r.o., účastní obchodů, které jsou zatíženy podvodem na DPH.
74. Pokud jde o otázku naplnění první podmínky algoritmu vyplývajícího z výše popsáných judikatorních závěrů, tj. závěru o tom, že dotčené transakce jsou zatíženy podvodem na DPH, i v nyní projednávané věci žalovaný vytkl žalobkyni sadu okolností, které dle jeho přesvědčení nasvědčovaly závěru, že předmětné obchodní transakce jsou zasaženy

podvodem na DPH (viz výše bod 53). Žalovaný při vymezení uvedených okolností dostal požadavkům kladeným judikaturou Nejvyššího správního soudu, podle kterých není třeba prokázat, jakým způsobem a kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán daňový podvod, ale musí být postaveno na jisto, v jakých skutkových okolnostech podvod spočíval (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2013, č.j. 1 Afs 13/2013 - 61). Žalovanému nelze důvodně vytýkat, že by vůbec nespecifikoval, v čem vlastně jím zjištěný podvod spočíval a kdo se na něm v jakém rozsahu podílel, že by se omezil na identifikaci okolností svědčících jen o prostém porušení daňových povinností ze strany dodavatele jiného dodavatele společnosti AMG Group s.r.o., ani to, že by zcela rezignoval na uvedení konkrétních okolností svědčících o existenci kolotočového podvodu v obchodním řetězci. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný považoval podmínku existence daňového podvodu za naplněnou tím, že dle jeho názoru byl účelově vytvořen řetězec společností obchodujících s předmětným zbožím s cílem získat neoprávněně částku odpovídající DPH na výstupu u tzv. missing tradera. Jakkoli si jistě lze představit preciznější popis a reflexi jednotlivých skutkových okolností a především jejich vzájemných souvislostí a vazeb z pohledu míry významu pro závěr o existenci daňového podvodu, soud se ztotožňuje se závěry vyslovenými v rozsudku jiného senátu zdejšího soudu č.j. 11 Af 50/2016 - 160, potvrzenými rozsudkem Nejvyššího správního soudu č.j. 4 Afs 104/2018 - 79, a uzavírá, že souhrn těchto okolností byl na daném skutkovém půdorysu oprávněn vést žalovaného k závěru o naplnění podmínek prvního kroku algoritmu posuzování nároku na odpočet v případech podvodů na DPH.

75. Procesní obrana žalobkyně se zaměřila především na zpochybnění závěru ohledně druhého kroku algoritmu vyplývajícího z výše popsaných judikatorních závěrů, tj. závěru o existenci objektivních okolností, na jejichž základě lze dovodit, že žalobkyně věděla nebo měla vědět, že se účastní podvodného jednání. Jakkoli žalobkyně v tomto ohledu brojila částečně rovněž proti zjištěním stran okolností reflektovaných žalovaným v rámci závěru o existenci daňového podvodu, svou procesní obranu v tomto směru zaměřila na nedostatek subjektivní stránky ve vztahu k uvedeným skutečnostem. Soud proto shodně jako v případě řešeném jedenáctým senátem zdejšího soudu považoval za rozhodné posoudit důvodnost právě těchto námitek, jimiž žalobkyně zpochybňovala závěr o existenci objektivních okolností, na jejichž základě lze dovodit, že věděla nebo mohla a měla vědět, že se v souvislosti s přijetím předmětných zdanitelných plnění účastní podvodného jednání.
76. V rámci tohoto druhého kroku algoritmu posuzování nároku na odpočet v případech podvodů na DPH žalovaný žalobkyni vytýkal, že (i.) se jednalo o úzkou spolupráci stále stejných společností, přičemž schéma obchodních transakcí bylo shodné (ii.) rámcová smlouva neřeší možná rizika spojená s obchodováním, (iii.) nebylo postupováno dle některých ustanovení rámcové smlouvy, (iv.) rámcová smlouva byla vyhotovena dodatečně, (v.) žalobkyně nereflektovala veřejně dostupné informace o dodavateli AMG Group s.r.o., jeho jednateli, resp. e-shopu hypermobil.cz. Nelze pominout, že obdobné okolnosti žalovaný vytkl žalobkyni i ve věci řešené zdejším soudem ve shora opakovaně zmiňovaném rozsudku č.j. 11 Af 50/2016 - 160 ze dne 6.3.2018, jenž byl následně potvrzen rozsudkem Nejvyššího správního soudu č.j. 4 Afs 104/2018 - 79 ze dne 16.4.2019, a stejně tak i ve věci řešené zdejším soudem v rozsudku č.j. 10 Af 35/2017 - 80 ze dne 4.12.2019.
77. S ohledem na shora detailně vyložená judikatorní východiska je soud nucen přisvědčit žalobkyni v jádru její procesní obrany. Soudu nezbyvá než konstatovat, že žalovaný prozatím neunesl důkazní břemeno, které jej tížilo ohledně prokázání skutečností

svědčících o tom, že žalobkyně věděla nebo měla a mohla vědět, že se v souvislosti s přijetím předmětných zdanitelných plnění účastní podvodného jednání.

78. Jakkoli soud v obecné rovině sdílí pochybnosti správce daně a žalovaného stran možného zapojení žalobkyně do řetězce, v němž v souladu s dříve uvedeným pravděpodobně došlo k podvodu na DPH, a nevylučuje, že žalobkyni bude možno v případě unesení důkazního břemene finančními orgány neuznat jí uplatněný nárok na odpočet DPH, nelze v posuzované věci upustit od standardů plynoucích ze shora odkazované rozhodovací praxe, podle kterých je nutné postavit na jisto, že žalobkyně věděla, či na základě objektivně existujících a identifikovaných okolností mohla a měla vědět, že se účastní podvodu na DPH. Takový závěr se přitom nemůže opírat toliko o žalovaným popsané okolnosti, neboť ty v souladu se závěry vyloženými výše neprokazují, že existuje taková souvislost mezi společnostmi, které ve výše popsaných řetězcích neodvedly daň, a žalobkyní, a především to, že žalobkyně měla a mohla vědět, že byla zapojena do obchodního řetězce zatíženého (na samém jeho počátku) podvodem na DPH. Jakkoli mohou být alespoň některé, žalovaným identifikované okolnosti vodítkem pro závěr o naplnění podmínky druhého kroku algoritmu, samy o sobě pro učinění takového závěru a pro unesení důkazního břemene finančními orgány ve vztahu k tomuto závěru nepostačují.
79. Nejvyšší správní soud v tomto ohledu v rozsudku č.j. 4 Afs 104/2018 - 79 přiléhavě poukázal na to, že *„skutkové a příčinné souvislosti mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu podle Nejvyššího správního soudu vznikají, i když daňový subjekt, uplatňující nárok na odpočet na dani z přidané hodnoty, nemá poznatky o daňovém subjektu, který tuto daň neodvedl do veřejného rozpočtu, avšak subjekty, se kterými bezprostředně spolupracoval, vykazovaly takové podezřelé znaky, že mohl či musel vědět, že se zapojuje do obchodního řetězce, jehož účelem je podvod na dani z přidané hodnoty. Podstatné je, že nárok na odpočet nevylučuje, že obchodní subjekty, se kterými bezprostředně spolupracoval, vykazují jakékoliv nestandardní znaky, o kterých přinejmenším mohl vědět, ale takové znaky, které nasvědčují podezření, že na některém, byť na neznámém článku obchodního řetězce, má dojít k neodvedení daně do veřejného rozpočtu. Pokud však daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet na dani z přidané hodnoty vědomě (tedy alespoň „mohl vědět“) navázal bezprostřední obchodní spolupráci s obchodními subjekty, které vykazují znaky nasvědčující podezření o zapojení do podvodu na dani z přidané hodnoty, vzniká tím souvislost mezi tímto daňovým subjektem a neznámým subjektem, který neodvedl daň, přestože pro sebe mohou být tyto subjekty navzájem jinak zcela neznámé“.*
80. Soud je ve světle právě citovaných závěrů přesvědčen, že žalovaným označené okolnosti sice mohly nasvědčovat nestandardním poměrům ve společnosti AMG Group s.r.o., nikoliv však takovým nestandardním poměrům, které by bylo možné, byť v souhrnu, propojit s možným průběhem podvodu na dani z přidané hodnoty, a jimiž by žalovaný v potřebném rozsahu prokázal skutkové a příčinné souvislosti mezi žalobkyní a tou společností, která ve shora popsaných řetězcích neodvedla daň z přidané hodnoty do veřejného rozpočtu, jak ostatně v rozsudku č.j. 4 Afs 104/2018 - 79 výslovně potvrdil i Nejvyšší správní soud.
81. Soudu nezbyvá, než žalovanému - obdobně jako tomu bylo v případech týkajících se fungování obdobných řetězců v jiných zdaňovacích obdobích, které byly posuzovány v řízeních vedených pod sp. zn. 11 Af 50/2016 a 10 Af 35/2017 - vytknout, že se tímto klíčovým aspektem věci vůbec nezabýval. Z napadeného rozhodnutí nejsou s přihlédnutím k závěrům vysloveným v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č.j.

5 Afs 60/2017 - 60 dostatečně seznatelné skutkové souvislosti a okolnosti svědčící pro závěr o příčinné souvislosti mezi neodvedením daně ze strany konkrétního subjektu v popsáném obchodním řetězci (řetězcích) a nárokováním odpočtu a prokázáním vědomosti žalobkyně o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání za účelem vylákání odpočtu na dani mezi těmito subjekty. Dle přesvědčení soudu tedy žalovaný v posuzovaném případě prozatím neprokázal, že si žalobkyně byla v souvislosti se svou účastí v tom kterém obchodním řetězci vědoma takových okolností, které nasvědčovaly závěru, že na některém, byť pro ni neznámém článku obchodního řetězce, má dojít k neodvedení daně do veřejného rozpočtu. Soud v daném ohledu zcela přisvědčuje závěrům vysloveným v rozsudcích Městského soudu v Praze č.j. 11 Af 50/2016 - 160 a Nejvyššího správního soudu č.j. 4 Afs 104/2018 - 79, že žalovaným specifikované okolnosti týkající se společnosti AMG Group s.r.o., nesvědčí o tom, že žalobkyně coby subjekt uplatňující nárok na odpočet na dani z přidané hodnoty vědomě (popř. alespoň za situace, kdy „mohla a měla vědět“) navázala bezprostřední obchodní spolupráci s obchodními subjekty, které vykazují znaky nasvědčující podezření o zapojení do podvodu na dani z přidané hodnoty, aby tak byla založena souvislost mezi žalobkyní a subjektem nacházejícím se na pozici dodavatele jiného dodavatele společnosti AMG Group s.r.o.

82. Ve shodě se závěry vyslovenými v rozsudcích v rozsudcích Městského soudu v Praze č.j. 11 Af 50/2016 - 160 a č.j. 10 Af 35/2017 - 80 a v rozsudku Nejvyššího správního soudu č.j. 4 Afs 104/2018 - 79 je tak třeba uzavřít, že žalovaný prozatím neprokázal (slovy rozsudku Nejvyššího správního soudu č.j. 5 Afs 60/2017 - 60) přímou příčinnou souvislost mezi chybějící daní a poskytnutou či vylákanou výhodou.
83. Soud s odkazem na dříve uvedené připomíná, že Nejvyšší správní soud v rozsudku č.j. 4 Afs 104/2018 - 79 aproboval postup jedenáctého senátu zdejšího soudu, který v rozsudku č.j. 11 Af 50/2016 - 160 za této situace nepřistoupil k detailnímu vypořádání jednotlivých žalovaným vypočtených aspektů, jejichž prostřednictvím žalovaný vytýkal žalobkyni vědomost o jejím zapojení do řetězce zatíženého podvodem na DPH. Soud tedy k uvedenému detailnímu vypořádání žalobní argumentace s poukazem na shodný identifikovaný deficit v postupu žalovaného pro předčasnost nepřistoupil ani v nyní posuzované věci, neboť žalovaný bude v souladu s právním názorem vysloveným v tomto rozsudku zavázán pro případ, že bude zamýšlet žalobkyni znovu odeprít uplatněný nárok na odpočet DPH, identifikovat a specifikovat další okolnosti, které spolu s již popsánymi okolnostmi budou dostatečným základem pro závěr o naplnění podmínky dle druhého kroku algoritmu, a zajistit, aby tyto okolnosti nalezly patřičnou oporu v obsahu správního spisu.
84. Přesto však soud považuje za potřebné doplnit, že se žalovaný v rámci tohoto postupu bude muset vypořádat mj. i s žalobkyní opakovaně akcentovanou skutečností spočívající v dlouhodobém obchodování s dodavatelskou společností AMG Group s.r.o., a vlivem konkrétních zjištění stran parametrů této předchozí spolupráce na posuzování, nakolik žalobkyně s přihlédnutím k žalovaným identifikovaným okolnostem věděla, či na základě nich měla a mohla vědět, že se spoluprací se společností AMG Group s.r.o., účastní podvodu na DPH páchaném v předchozích člancích řetězce. Žalovaný by měl proto v dalším řízení mj. rovněž zvážit a odpovídajícím způsobem se vypořádat s argumentací žalobkyně poukazující na dlouhodobý charakter obchodních vztahů mezi žalobkyní a společností AMG Group s.r.o., popř. žalobkyní (a za ni jednajícími fyzickými osobami) a panem J. F. Soud v tomto ohledu doplňuje, že žalovaný sám mezi okolnostmi svědčícími pro závěr o naplnění podmínky dle druhého kroku algoritmu zmínil, že se jednalo o úzkou

spolupráci stále stejných společností, přičemž schéma obchodních transakcí bylo shodné. Z pohledu unesení důkazního břemene by tedy bylo dle přesvědčení soudu na místě, aby žalovaný případně vysvětlil důvody, pro které ani případně prokázaná dlouhodobost spolupráce žalobkyně se společností AMG Group s.r.o., nebyla způsobila na straně žalobkyně rozptýlit pochybnosti, jež jí měly dle žalovaného vzniknout v souvislosti s dodatečně vyhotovenou rámcovou smlouvou, žalovaným tvrzenou absencí smluvní úpravy obchodních rizik či zjištěními stran neplnění smluvních ujednání, popř. pochybnosti vyplývající z veřejně dostupných informací o tomto jejím dodavateli či osobě jeho jednatele.

85. Obdobně by pak měl žalovaný dle přesvědčení soudu v rámci úvah o naplnění podmínky dle druhého kroku algoritmu posuzování odepření nároku na odpočet DPH v případě zapojení do daňových podvodů konkrétně zkoumat a zvážit případné okolnosti svědčící o vědomosti žalobkyně o subjektech vystupujících v předchozích článcích žalovaným popsanych řetězců. Pokud by se totiž žalovanému podařilo prokázat, že žalobkyně věděla, které konkrétní subjekty v obchodním řetězci před společností AMG Group s.r.o., figurují, bylo by pak možno žalobkyni případně vytýkat i okolnosti související s těmito společnostmi.
86. Důležitým parametrem úvahy žalovaného by pak podle stanoviska soudu měl být rovněž výsledek porovnání s případnými jinými distribučními kanály, jimiž žalobkyně event. pořizovala zboží obdobného charakteru od jiných dodavatelů. Přestože taková úvaha v napadeném rozhodnutí absentuje, jeví se dle soudu jako potenciálně důležité ověřit, zda žalobkyně ve svých případných dalších obchodních vztazích s jinými subjekty (konkrétně při pořizování zboží od jiných dodavatelů) postupovala co do okolností rozhodných z hlediska druhého kroku algoritmu odlišně, s jinou mírou obezřetnosti a opatrnosti apod.
87. Pokud žalovaný za významnou objektivní okolnost svědčící pro závěr o vědomosti žalobkyně o podvodném jednání považoval skutečnost, že žalobkyně se svým dodavatelem neuzavřela písemnou smlouvu, resp. že ji uzavřela teprve následně v průběhu daňových řízení, je třeba zdůraznit, že podle relevantní rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu může být tato okolnost pro daňový subjekt přítěžující pouze tehdy, pokud dostatek jiných objektivních skutečností nasvědčuje o jeho zapojení do karuselového podvodu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2016, č.j. 4 Afs 233/2015 - 47). Sama o sobě tedy absence písemně uzavíraných smluv o vědomém zapojení žalobkyně do daňového podvodu svědčit nemůže. Žalovaný ostatně ani v tomto směru nijak nevysvětlil, zda a do jaké míry bylo v daném segmentu a s přihlédnutím k rozsahu obchodování mezi žalobkyní a společností AMG Group s.r.o., obvyklé uzavírat k takovým obchodům písemné smlouvy. Žalovaný se v odůvodnění napadeného rozhodnutí s touto otázkou přesvědčivě nevyrovnal a žalobkyni nepředestřel, jaký stav v případě sjednávaných smluv v obchodním styku na relevantním trhu v rozhodném období považoval za standardní či běžný.
88. Obdobné závěry přitom dle náhledu soudu platí i ve vztahu k závěrům žalovaného o nedostatečné smluvní regulaci obchodních rizik či o neplnění konkrétně označených smluvních ujednání dle následně uzavřené rámcové smlouvy. I v tomto případě bylo žádoucí, aby žalovaný konkrétně, a to i s přihlédnutím k žalobkyní akcentované dlouhodobosti obchodních vztahů se společností AMG Group s.r.o., specifikoval, jakým konkrétním rizikům byla žalobkyně v souvislosti s absencí konkrétních smluvních ujednání, a to při porovnání s právním režimem daných vztahů vyplývajících z dispozitivní právní úpravy soukromého práva, vystavena v rozporu s pravidly vyplývající

z péče řádného hospodáře. Rovněž bylo na žalovaném, aby se vypořádal s tím, nakolik byl postup, jenž byl v rozporu s jím označenými ustanoveními rámcové smlouvy uzavřené s AMG Group s.r.o., způsobilý vyvolat na straně žalobkyně podezření o zapojení do podvodu na dani z přidané hodnoty. Žalovaný by pak měl rovněž zvážit, nakolik by žalobkyní namítané okolnosti týkající se evidence IMEI, které dle názoru žalovaného nesvědčí pro závěr o vědomosti žalobkyně o jejím zapojení do podvodu na DPH, měly, nebo neměly být pojímány jako skutečnosti svědčící ve prospěch její procesní argumentace. Uvedená otázka souvisí spíše s třetím krokem algoritmu, k němuž soud s ohledem na dříve vyřčené závěry nemohl prozatím přistoupit; platí však, že by žalovaný měl i v rámci prokazování vědomosti žalobkyně o možném zapojení do podvodu na DPH zvážit, do jaké míry bylo lze předmět plnění zachycený na sporných daňových dokladech v rozhodném období považovat za rizikovou komoditu, popř. zda bylo na relevantním trhu v dané době obvyklé shromažďovat identifikační údaje týkající se pořizovaných a dodávaných mobilních telefonů, event. jakým konkrétním způsobem a v jakém rozsahu.

89. Pokud žalobkyně v podané žalobě na různých místech zpochybňovala relevanci zjištění, že v obchodním řetězci, v němž se nachází společnost AMG Group s.r.o., figurovaly společnosti zakládané jako tzv. *ready-made* společnosti, že společnosti v řetězci měly virtuální sídla, či informace o zrušení registrace společností v řetězci nebo postižení podílu v některých společnostech s tím, že se jedná o okolnosti, o nichž žalobkyně v době uskutečnění plnění nemohla vědět, je třeba jí v obecné rovině přisvědčit. Uvedené okolnosti by snad mohly být z pohledu druhého kroku algoritmu do jisté míry relevantní v případě, kdy by se žalovanému podařilo prokázat, že žalobkyně věděla, které konkrétní subjekty v obchodním řetězci před společností AMG Group s.r.o., figurují; v takovém případě by pak bylo eventuálně možno žalobkyni vytýkat i okolnosti související s těmito společnostmi, které v době navázání spolupráce a jejím průběhu nastaly. Přesto by však bylo třeba důkladně zvážit a přezkoumatelným způsobem odůvodnit, nakolik takové jednotlivé okolnosti svědčí pro závěr o příčinné souvislosti mezi neodvedením daně určitým subjektem v řetězci a nárokováním odpočtu a prokázáním vědomosti žalobkyně o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání za účelem vylákání odpočtu na dani mezi těmito subjekty. Soud nicméně upozorňuje na to, že žalovaný předmětné okolnosti nepovažoval a v odůvodnění napadeného rozhodnutí ani neoznačil za objektivní okolnosti, které by v žalobkyni měly vzbudit podezření, zda se neúčastní podvodu na DPH, nýbrž toliko jako skutečnosti, jež podle žalovaného významným způsobem dokreslují rozhodné okolnosti posuzované věci a prokazují existenci podvodného řetězce.

90. Všechny prvky úvahy bude v daném případě třeba zaměřit především na identifikaci skutkových okolností a okolností svědčících pro závěr o příčinné souvislosti mezi neodvedením daně konkrétním subjektem v popsáném řetězci (resp. řetězcích) a nárokováním odpočtu a prokázáním vědomosti žalobkyně o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání za účelem vylákání odpočtu na dani mezi těmito subjekty. Je na žalovaném, aby unesl důkazní břemeno v tom směru, že si žalobkyně byla v souvislosti se svou účastí v řetězci vědoma takových okolností, které nasvědčovaly závěru, že na některém, byť pro ni neznámém článku obchodního řetězce, má dojít k neodvedení daně do veřejného rozpočtu. Žalovaný toto důkazní břemeno prozatím neunesl, neboť jím v napadeném rozhodnutí specifikované okolnosti týkající se společnosti AMG Group s.r.o., nesvědčí o tom, že žalobkyně coby subjekt uplatňující nárok na odpočet na dani z přidané hodnoty věděla či mohla a měla vědět, že navázala bezprostřední obchodní spolupráci s obchodními subjekty, které vykazují znaky nasvědčující podezření

o zapojení do podvodu na DPH. Žalovaný by se tak měl, bude-li nadále uvažovat o odepření nároku žalobkyně na odpočet DPH na vstupu z titulu pořízení předmětných plnění z důvodu zapojení žalobkyně do daňového podvodu, zaměřit znovu kromě jiného rovněž na okolnosti navázání spolupráce mezi žalobkyní a společností AMG, případné personální a jiné vazby mezi zúčastněnými společnostmi včetně případných vazeb vyplývajících ze zjištěných bankovních operací, na detailní analýzu obvyklosti právních a obchodních znaků transakcí a na další výše řešené otázky.

91. Dospěje-li žalovaný v dalším řízení opětovně k závěru, že nárok na odpočet daně žalobkyni nenáleží, neměl by se ve vztahu k jednotlivým jím identifikovaným objektivním okolnostem svědčícím podle něj o tom, že žalobkyně o svém zapojení do podvodného jednání věděla či vědět musela, omezit na jejich výčet, aniž by přitom své závěry konkrétně rozvedl ve vztahu k subjektivní stránce jednání žalobkyně, a především, aniž by popsal důvody, pro které by bylo lze dle jeho přesvědčení uzavřít, že tyto okolnosti ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují skutečnost, že žalobkyně o podvodu na DPH věděla nebo vědět mohla a měla. Žalovaný by tak měl dle stanoviska soudu nad rámec identifikace uvedených objektivních okolností popsat, v čem se jednotlivé okolnosti doplňují a v čem na sebe navazují, a na základě jakých konkrétních úvah týkajících se hodnocení provedených důkazů v jejich vzájemné souvislosti tedy případně setrvává na závěru, že žalobkyně s přihlédnutím k takovým okolnostem o svém zapojení do podvodu na DPH věděla či vědět mohla a měla. V tomto směru pak bude žalovaný muset reflektovat také závěry, k nimž ve vztahu k plněním pořízeným žalobkyní od společnosti AMG Group s.r.o., v jiných zdaňovacích obdobích sám dospěl v recentně vydaných rozhodnutích ze dne 19. 11. 2019, č.j. 45473/19/5300-21444-711869 a č.j. 45480/19/5300-21444-711869, na něž žalobkyně poukázala v podání ze dne 25. 11. 2019.
92. Vzhledem k výše uvedenému soud dospěl k závěru, že žaloba je důvodná, a proto podle § 76 odst. 1 písm. b) ve spojení s § 78 odst. 1 a 4 s.ř.s. napadené rozhodnutí rozsudkem bez jednání zrušil, protože skutkový stav, který vzal žalovaný za základ napadeného rozhodnutí a o nějž opřel svůj závěr o odepření nároku na odpočet daně žalobkyni ve vztahu k dodavatelským řetězcům, v nichž figurovala společnost AMG Group s.r.o., nemá dostatečnou oporu ve spisu a je třeba jeho zásadní doplnění. V souladu s § 78 odst. 4 s.ř.s. soud současně vyslovil, že věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení. V něm bude na žalovaném, aby zohlednil závěry vyslovené soudem v tomto zrušovacím rozsudku a znovu posoudil, zda ve světle výše popsaných východisek jsou splněny podmínky pro odepření nároku žalobkyně na DPH z titulu prověřovaných přijatých zdanitelných plnění z důvodu jejího zapojení do daňového podvodu. Nelze přitom vyloučit, že žalovaný v dalším řízení učiní další skutková zjištění, na jejichž základě bude možné v souladu s judikaturou správních soudů i SDEU oprávněně neuznat žalobkyni nárok na odpočet daně ve vztahu k plněním, které v posuzovaných zdaňovacích obdobích přijala od společnosti AMG group s.r.o. Takový případný závěr však bude muset žalovaný náležitě odůvodnit na základě posouzení řádně zjištěného skutkového stavu věci, který bude tomuto závěru skýtat dostatečnou oporu.
93. Právním názorem soudu vysloveným v tomto rozsudku je žalovaný v dalším řízení vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
94. Podle § 78 odst. 3 s.ř.s. zrušuje-li soud rozhodnutí, může podle okolností zrušit i rozhodnutí správního orgánu prvního stupně, které mu předcházelo. Přezkoumává-li soud rozhodnutí odvolacího správního orgánu v daňovém řízení a shledá-li důvody k jeho

zrušení, může zrušit zároveň i platební výměr vydaný správcem daně prvního stupně tehdy, pokud neměl být vůbec vydán nebo pokud předchozí daňové řízení trpělo takovými vadami, že v něm nelze dále pokračovat (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009 č.j. 1 Aps 2/2008 – 76). V nyní projednávané věci soud takové důvody neshledal, a proto návrhu žalobkyně na zrušení prvostupňových rozhodnutí správce daně (dodatečných platebních výměrů) nevyhověl. Soud v této souvislosti poukazuje též na závěr obsažený v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2007, č. j. 1 As 60/2006 - 106, podle kterého *„(d)omáhat se zrušení rozhodnutí správního orgánu nižšího stupně, které předcházelo napadenému správnímu rozhodnutí, není procesním právem žalobce, jemuž by odpovídala povinnost soudu o takovém návrhu výrokem rozhodnout.“*

95. Ve druhém výroku tohoto rozsudku soud v souladu s § 60 odst. 1 věta první s.ř.s. přiznal žalobkyni, která měla ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení, které v souvislosti s řízením důvodně vynaložila. Tyto náklady spočívají v zaplaceném soudním poplatku ve výši 3 000 Kč a v nákladech souvisejících s právním zastoupením žalobkyně daňovým poradcem a následně advokátem. Ty jsou tvořeny jednak odměnou za právní zastoupení žalobkyně daňovým poradcem a advokátem, a to za celkem pět úkonů právní služby (převzetí zastoupení, sepsání žaloby, podání ze dne 28.5.2017, souhrnné vyjádření ze dne 16.3.2018 a podání ze dne 25.11.2019), přičemž sazba odměny za jeden úkon právní služby činí dle advokátního tarifu - vyhlášky č. 177/1996 Sb., 3 100 Kč (§ 7, § 9 odst. 4 písm. d/ vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů). Náklady právního zastoupení žalobkyně jsou dále tvořeny pěti paušálními částkami ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 4 vyhlášky č. 177/1996 Sb.) a částkou 3 570 Kč odpovídající dani z přidané hodnoty, kterou je advokát povinen z odměny za zastupování a z náhrad odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s.ř.s.). Celková výše důvodně vynaložených nákladů, které žalobkyni v tomto řízení vznikly, tedy činí 23 570 Kč.
96. Soud nepřiznal žalobkyni právo na náhradu nákladů, které vynaložila v souvislosti s dalším podáním ze dne 28.5.2017, v němž poukázala na informaci o tom, že Finanční správa ČR nakoupila mobilní telefony od společnosti 2P Commercial Agency s.r.o. Tato informace s projednávanou věcí nesouvisí a z hlediska posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí byla zcela irelevantní. Za důvodně vynaložený náklad soud nepovažoval ani náklady žalobkyně spojené s podáním ze dne 13.4.2018, neboť o vlastním rozsudku ze dne 6.3.2018 č.j. 11 Af 50/2016 – 160 soud pochopitelně věděl z úřední povinnosti, a bylo tedy zbytečné jej soudu připomínat a citovat z jeho odůvodnění.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů

vyžadováno pro výkon advokacie. Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud.

Praha 23. ledna 2020

Mgr. Martin Kříž, v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje L. H.