



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: C. T., s.r.o., IČO:
sídlem

zastoupený Rödl & Partner, k.s.
sídlem Platněřská 191/2, Praha 1

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 5. 2016, čj. 23543/16/5300-21444-700333,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 26. 5. 2016, čj. 23543/16/5300-21444-700333 se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 11 228 Kč, a to do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupkyně žalobce společnosti Rödl & Partner, k.s.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení a vymezení sporu

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 5. 2016, čj. 23543/16/5300-21444-700333 (dále též „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti platebním výměrům Finančního úřadu pro hlavní město Prahu

(dále též „správce daně“) ze dne 22. 9. 2015, čj. 6151088/15/2001-52522-107921 a čj. 6151331/15/2001-52522-107921 (dále též „platební výměry“ či „prvostupňová rozhodnutí“). Platebními výměry správce daně žalobci vyměřil nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období měsíce červenec 2014 ve výši 68 173 Kč a nadměrný odpočet na DPH za zdaňovací období měsíce září 2014 ve výši 23 241 Kč.

2. Napadeným rozhodnutím, které bylo žalobci doručeno dne 26. 5. 2016, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti platebním výměrům a tato rozhodnutí potvrdil.
3. Žalobce se přitom za zdaňovací období měsíce července 2014 domáhal nadměrného odpočtu na DPH ve výši 4 680 395 Kč a za zdaňovací období měsíce září 2014 nadměrného odpočtu na DPH ve výši 5 704 806 Kč. Předmět sporu mezi účastníky řízení tak vězí v rozdílné výši uplatněného nadměrného odpočtu a DPH ze strany žalobce a výrazně nižšího nadměrného odpočtu na DPH přiznaného platebními výměry správce daně, potvrzenými žalovaným na základě zjištění, že žalobce se účastnil na podvodu na DPH, případně že o své účasti na podvodu na DPH vědět měl a mohl.

II. Napadené rozhodnutí

4. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí zrekapituloval skutkový stav a předchozí průběh daňového řízení (str. 2 – 6 napadeného rozhodnutí), shrnul znění odvolacích námitek žalobce (str. 6 – 7 napadeného rozhodnutí) a obecně popsal právní stránku posuzované věci včetně poukazů na relevantní rozhodovací praxi Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) a Nejvyššího správního soudu k otázkám souvisejícím s posuzováním nároku na odpočet DPH v případě zapojení daňového subjektu do tzv. karuselových podvodů na DPH (str. 7 – 13 napadeného rozhodnutí).
5. Po zhodnocení důkazů shromážděných v daňovém řízení žalovaný deklaroval, že žalobce unesl své důkazní břemeno, a na rozdíl od správce daně tak v napadeném rozhodnutí konstatoval, že žalobce naplnil hmotněprávní i formální podmínky nároku na odpočet DPH za předmětná zdaňovací období ve smyslu § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „ZDPH“). Žalobce podle žalovaného unesl důkazní břemeno ohledně svých vlastních tvrzení ve věci uskutečnění zdanitelných plnění – dodávek platiny - od svých dodavatelů, společnosti U. C. s.r.o., DIČ: xxx (dále jen „společnost U“) a společnosti A. s.r.o., DIČ: CZ xxx (dále jen „společnost A“), jakož i následnou dodávku tohoto zboží do jiného členského státu, konkrétně společnosti B., DIČ: xxx (dále jen „společnost B“) a společnosti H+M, DIČ: xxx (dále jen „společnost H+M“).
6. Žalovaný nicméně navázal na závěry správce daně uvedené v platebních výměrech a tyto potvrdil, co se týče skutečnosti, že v projednávané věci bylo prokázáno, že svůj nárok žalobce uplatnil podvodným nebo zneužívajícím způsobem s odkazem na rozsudky SDEU ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11 Mahagében a Péter Dávid (dále jen „Mahagében“). Obchodní transakce žalobce s platinou nicméně podle žalovaného nevykazuje znaky standardních obchodních vztahů. Žalovaný potvrdil existenci dvou podvodných řetězců subjektů včetně začlenění žalobce do nich, existenci chybějící daně, jakož i existenci objektivních okolností svědčících o vědomosti žalobce o podvodném jednání, když žalobce zároveň nepřijal veškerá opatření, která po něm mohla být s ohledem na konkrétní okolnosti případu vyžadována, aby zabránil své neúčasti na daňovém podvodu na DPH. V obou podvodných řetězcích počínajících od subdodavatelů společnosti U a společnosti

A, konkrétně společností K. P. s.r.o., DIČ: xxx, společnosti P. s.r.o., DIČ: xxx a společností I. G. s.r.o., DIČ: xxx (dále společně jen „subdodavatelé“), byl přitom žalobce dle žalovaného v roli tzv. *broker*a, čili konečného článku podvodného řetězce, který měl inkasovat nadměrný odpočet na DPH za situace, kdy DPH nebyla předtím subdodavateli jakožto tzv. „*missing tradery*“ odvedena, přičemž společnosti U a A sehrály úlohu tzv. *buffer traderů*, čili oněch článků řetězce, které vykazovaly jen nízkou daňovou povinnost a měly toliko znesnadnit následné vyšetřování podvodného řetězce. Žalovaný výslovně v napadeném rozhodnutí zmínil, že zatímco všichni subdodavatelé byli vůči svým správcům daně nekontaktní, společnost U své daňové povinnosti plnila a společnost A sice DPH přiznala, nikoliv však následně uhradila. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uzavřel, že u subdodavatelů tedy „...nebylo možno ověřit, zda jimi byla daň z dodání předmětného zboží v přiznané dani zahrnuta“. Na základě toho žalovaný dospěl k závěru o existenci chybějící DPH jako splnění podmínce pro indikaci podvodného jednání.

7. Následně žalovaný shrnul, v čem spatřoval nestandardnost obchodního vztahu mezi žalobcem a společností U, resp. společností A jako jeho dodavateli. Svým pasivním přístupem k přijetí opatření, jimiž by bránil své účasti na daňovém podvodu, byla prokázána absence dobré víry na straně žalobce. Za objektivní okolnosti svědčící o tom, že žalobce vědět mohl a měl, že se pořízením platiny účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, žalovaný označil i) absentující předchozí obchodní zkušenost se svými dodavateli, když k těmto společnostem neměl žalobce k dispozici ani reference, ani webové stránky, ii) skutečnost, že namísto dodavatelů sám žalobce zjišťoval objem, ryzost a váhu platiny, neboť dodavatelé měli jen virtuální adresy sídel bez jakýchkoliv prostor, a rovněž to, že platina nebyla na fakturách „nějak označena“, iii) fakt, že žalobce platil dodavatelům až poté, co obdržel úhradu od svých odběratelů z jiných členských států, a ti pak také platili subdodavatelům až po tomto zaplacení žalobcem za dodanou platinu, iv) žalobce nepředložil k fakturovanému zboží žádné certifikáty, kterými by deklaroval ryzost a váhu platiny, ačkoliv takové certifikáty jsou podle internetových informací vydávány k produktům z drahých kovů již v řádech desítek gramů, v) nedostatečné zajištění v podobě přijatého čestného prohlášení a bílko směnek od společnosti U a skutečnost, že dopravu platiny měla pojistit společnost B, vi) absentující „relevantní“ reakce žalobce na zjištěné informace ohledně nákupu stříbra místo platiny, když i přes toto zjištění uplatnil nárok na odpočet DPH, vii) nedodržování ustanovení rámcových smluv mezi žalobcem a jeho dodavateli ve vztahu k realizaci jednotlivých dodávek platiny a cenových ujednání a ix) nesrovnalosti plynoucí z dokladů předložených žalobcem týkající se „velmi obecné specifikace zboží“ (jen množství platiny a cena za jednotku) a dat uvedených na předložených přijatých fakturách, kde je datum faktického předání zboží o několik dnů odlišné od data uvedeného na těchto přijatých fakturách odběratelům žalobce do jiného členského státu, což svědčí o nelogickém předcházení prodeje platiny žalobcem odběratelům před jeho nákupem od jeho dodavatelů.
8. Na základě uvedených objektivních skutečností svědčících o povědomí žalobce o podvodu na DPH a své účasti na něm žalovaný konstatoval, že chování žalobce nebylo obezřetné a jsoucí v souladu s péčí řádného hospodáře, když žalobce rezignoval na minimalizaci podnikatelského rizika a nepředcházel své účasti na podvodu na DPH, nezajímal se o původ a certifikaci zboží, o historii a zázemí subdodavatelů, a v důsledku toho přišel o nárok na odpočet DPH ve smyslu žalovaným odkazované judikatury Nejvyššího správního soudu, neboť za takových okolností mohl a měl vědět, že jím obchodovaná zdanitelná plnění jsou zasažena podvodem.

9. Žalovaný přisvědčil odvolací námitce žalobce, že prokázal, že zdanitelné plnění nebylo fiktivní a že je nezpochybnitelné, že žalobce platinu od svých dodavatelů převzal. Žalovaný tak odmítl závěr správce daně formulovaný v prvostupňových rozhodnutích, že vystavené faktury od společnosti U a od společnosti A byly toliko formálními dokumenty, když právě podle tohoto nesprávného závěru správce daně jejich věcný obsah neměl odpovídat zjištěným skutečnostem o reálném plnění. I přes uznání této žalobcovy odvolací námitky však žalovaný setrval na závěru správce daně o účasti žalobce na podvodu na DPH, v důsledku čehož se kladné vypořádání této odvolací námitky nezobrazilo ve výroku napadeného rozhodnutí.
10. Ke druhé odvolací námitce ohledně neprokázání existence podvodného řetězce a chybějící daně se žalovaný vyjádřil tak, že byla ze strany žalobce nedůvodná. Zopakoval tak v zásadě svůj dříve popsany charakter obou relevantních podob podvodných řetězců, jichž se měl žalobce jako tzv. *broker trader* zúčastnit. K části odvolací námitky, která se týkala neprokázání neexistující daně, žalovaný pouze krátce uvedl, že podmínka chybějící daně, čili narušení daňové neutrality, splněna byla, neboť u subdodavatelů dodávajících zboží dodavatelům žalobce „...nebylo možné ověřit, zda jimi byla daň z dodání předmětného zboží v přiznané dani zahrnuta“.
11. Žalovaný neshledal důvodnou ani námitku, v níž žalobce zpochybnil závěry správce daně o tom, že nejednal vůči svým dodavatelům – společnosti U a společnosti A - v dobré víře a obezřetně, když nezkoumal, jak nabyli platinu jejich subdodavatelé, a že tudíž měl a mohl vědět, že se účastní podvodu na DPH. Správce daně dle mínění žalovaného řádně zjistil potřebné skutečnosti osvědčující existenci podvodu a vědomost žalobce o něm, a to ve smyslu judikatury SDEU, čili dostatečně prokázal jeho existenci. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 37/2012 pak žalovaný oponoval názoru žalobce, že správce daně měl zakročit proti subjektu odpovědnému za neodvedení daně a nikoliv proti žalobci, a to tím, že povinností správních orgánů není prokázat konkrétně, kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, čili postačovalo toliko postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval, což bylo v projednávané věci naplněno. Žalovaný rovněž odmítl argumentaci žalobce, že jej nemohl vinit za chování subdodavatelů a dodavatelů, když uvedl, že žalobce měl přiměřeně testovat věrohodnost a serióznost svého obchodního partnera, neboť tento nebyl v oboru známý a navíc se jednalo o obchody v řádech miliónů Kč. Jestliže žalobce napadal i skutečnost, že správce daně obdobně nepostupoval v měsících dubnu až červnu 2014, a že tedy nevnímal, že by jeho daňové povinnosti nebyly řádně plněny, žalovaný takovou námitku označil za „*irrelevantní*“ s tím, že správce daně byl oprávněn kdykoli ve lhůtě pro stanovení daně přezkoumat správnost žalobcem přiznané daňové povinnosti zahájením postupu k odstranění pochybností nebo daňové kontroly.
12. S následnou námitkou žalobce, že správce daně nesprávně vyhodnotil cenu platiny, a že o nevědomosti žalobce na daňovém podvodu svědčil rovněž fakt, že byl dodavatelem podveden dodáním stříbra místo platiny při současném zaplacení zálohy na kupní cenu platiny, se žalovaný vypořádal tak, že žalobci dal částečně za pravdu v tom, že správce daně fakturovanou, nepřiměřeně nízkou kupní cenu za platinu nesprávně, ba spekulativně (bod 89 odůvodnění napadeného rozhodnutí) vyhodnotil, nicméně odmítl jako nedůvodnou onu část odvolací námitky, v níž se žalobce bránil nevědomostí o daňovém podvodu s tím, že byl jednáním svého dodavatele poškozen. V této souvislosti žalovaný především vyslovil pochybnost, proč žalobce neuplatnil držené směnky, když si jimi své

případné budoucí nároky vůči svému dodavateli zajišťoval. I přes částečně uznání odvolací námitky však žalovaný zároveň deklaroval, že toto nemělo vliv na samotný výrok napadeného rozhodnutí.

13. K poslednímu námitkovému okruhu žalobce, jenž se týkal tvrzené neznalosti správce daně o reáliích obchodování s platinou včetně předložení dalších listinných důkazních prostředků a návrhu na výslech svědků, se žalovaný postavil tak, že žalobcem podávané informace o obchodování s platinou nijak nerozporuje a že jím předkládanými listinnými důkazy se nezabýval, protože žalobce buď neuvedl, jakou skutečnost měly prokazovat, nebo by jimi nebylo možné prokázat, zdali se v případě žalobcových obchodních transakcí jednalo o obchodování s investiční, nebo průmyslovou platinou. Navíc tyto listiny nebyly žalobcem až na výjimky očíslované, nebo byly zcela nedohledatelné. K výsledku žalobcem navržených svědků A. H. a P. H., pana L., pana S., pana A., pana K., Ing. K. a Ing. V. žalovaný v napadeném rozhodnutí poznamenal, že se ztotožnil s odvolací námitkou žalobce, že žalobce prokázal skutečný výkon činnosti v oblasti drahých kovů, resp. váhové odchylky obchodované platiny, a tudíž nebylo nutné k výsledku navržených svědků přistoupit, a to navíc za situace, kdy žalobce u takto navržených výsledků svědků ani konkrétně nenavrhl, které skutečnosti chtěl jejich prostřednictvím prokázat. Podle žalovaného žalobce ani v odvolání nijak nedoložil svá tvrzení o tom, že prověřoval oba své dodavatele, tj. společnost U a společnost A, co do jejich existence, a též zda byli plátcí DPH a zároveň nebyli nespolehlivými plátcí. Žalovaný ohledně těchto námitek uzavřel, že žalobce ani předkládanými návrhy důkazů nedoložil, že přijal veškerá rozumná opatření, která byla lze po něm s ohledem na rozsah a charakter plnění spravedlivě požadovat, aby předešel své účasti na podvodu na DPH.
14. Žalovaný kategoricky odmítl odvolací námitku žalobce, že správce daně měl uvést, jaká konkrétní opatření měl žalobce učinit, aby předešel své účasti na podvodu na DPH. Konstatoval, že správce daně řádně vyšel ze zásad vedení daňového řízení, které ve své judikatuře formuloval SDEU, čili identifikoval podvodný řetězec subjektů a chybějící daň, stejně jako existenci objektivních okolností svědčících o vědomosti žalobce o podvodném jednání, a na druhé straně nezjistil, že by žalobce přijal veškerá opatření, která po něm mohla být s ohledem na konkrétní okolnosti případu vyžadována, aby se účasti na podvodu na DPH účinně vyhnul. Za nedůvodné pak žalovaný označil odvolací subnámitky, jimiž žalobce rozporoval významnost identifikace vyražených znaků na obchodované platině, když tato byla obchodována pro průmyslové účely a jako taková i k těmto účelům byla u odběratele společnosti B zcela přetavena. Žalovaný přitom vycházel ze skutečnosti, že na fotodokumentaci platina označena byla, a proto nebyl důvod dané číselné označení neuvádět na přiložených fakturách, a u odběratelské společnosti H+M se navíc platina ani nepřetavovala.
15. V závěru napadeného rozhodnutí se žalovaný odmítl zabývat odvolací námitkou, že žalobci nebylo jasné, jak a na základě jakých podkladů správce daně dospěl k závěru, že nejprve došlo k dodání platiny do Německa a teprve poté k nákupu platiny od dodavatelů žalobce. Toto odmítnutí žalovaný odůvodnil tím, že žalobce nepředložil k tomuto závěru správce daně žádné důkazní prostředky oproti tomu, co vyplynulo ze spisového materiálu, čili uvedení chybných dat na předložených fakturách.

III. Žaloba

16. Žalobce v podané žalobě shrnul průběh daňového řízení a poukázal na to, že předmět sporu spočívá v nezákonnosti snížení nadměrného odpočtu správcem daně v platebních výměrech, které žalovaný napadeným rozhodnutím potvrdil. Následně žalobce shrnul skutkový stav ve věci, když konstatoval, že v roce 2014 došlo na světových trzích k výraznému nárůstu cen platiny, a v důsledku toho se žalobce objevila zajímavá obchodní příležitost. Byl osločován různými méně seriózními nabídkami formou e-mailů či letáků, které odmítal už jen proto, že nabízející subjekt buď nebyl ochoten nechat provést zkoušku ryzosti platiny v gemologické laboratoři žalobce v Ostravě, nebo předmětný nákup platiny byl nad finanční možnosti žalobce. Telefonicky i osobně žalobce kontaktoval až pan P. (dále jen "pan P.") ze společnosti U, který souhlasil s kontrolou ryzosti platiny, jež byla následně i laboratorně u žalobce prokázána. Společnost U zároveň souhlasila s odložením úhrady za dodanou platinu ve vazbě na následně realizovaný prodej téže platiny odběratelům žalobce z jiných členských států, přičemž kontakt na ně zprostředkovaly žalobcem jmenovitě uvedené renomované osobnosti v obchodu s drahými kovy pro průmyslové využití (dr. H. a p. L.). Pan P. v srpnu 2014 obchodně zastoupil i druhého z dodavatelů žalobce – společnost A, a žalobce s ohledem na úspěšně proběhlou předchozí obchodní spolupráci neměl důvod nespolupracovat rovněž s tímto dodavatelem. Žalobce zároveň přiznal, že obchody s platinou mají primárně spekulativní charakter sázející na tehdy se zvyšující cenu platiny, tudíž obchodníci s ní se snaží své přebytky za příznivých tržních cen na trhu uplatnit, a proto nebylo neobvyklé, že se v tomto období objevilo vícero příležitostí k nákupu platiny na trhu, přičemž společnost U, jakož i později společnost A, vystupovala jako důvěryhodný obchodník ochotný přistoupit na žalobcovy podmínky pro výkup dodávané platiny. Žalobce tedy provedl laboratorní zkoušky dodané platiny, orientačně ji převážil a ryzost vyzkoušel pomocí spektrometru. Následně platinu nafotil a fotokopie dodaného materiálu se podepisovala při předávce dodané platiny. Cena platiny se pak odvíjela od jednání žalobce s jeho odběrateli – společnostmi B a společnostmi H+M, přičemž jakmile odběratel žalobce uhradil zálohovou fakturu (90 % ceny), žalobce dodavatelům uhradil dodané zboží. Cena dodané platiny se však odvíjela od ceny zafixované až mezi žalobcem a jeho zahraničními odběrateli. V případě společnosti B byla následně platina důsledně chemicky analyzována přetavením materiálu, čili destruktivní metodou, a to poté, co byla osobně a s pojištěním dopravy obstaraným odběratelem přepravena obchodním zástupcem odběratele do Německa. Teprve po provedení destruktivní chemické zkoušky u odběratele byla doplacena zbývajících část (10 %) kupní ceny takto žalobcem dodané platiny. Celá obchodní transakce od dodání zboží dodavatelé žalobci trvala zhruba dva dny. Skutečnost, že žalobce následně dodavatelské společnosti U dopředu uhradil zálohu na dodanou platinu, místo které ovšem obdržel stříbro, byla dána předchozí úspěšnou obchodní spoluprací s tímto dodavatelem. Po nevyřízení reklamace ze strany tohoto dodavatele se pak žalobce obrátil na Policii ČR. Dodávku platiny odběratelské společnosti H+M do Rakouska zajišťoval žalobce odlišně. Dopravu platiny odběrateli zajišťoval žalobce, který byl pro tento účel pojištěn. Po provedení zkoušky dodaného drahého kovu neznámou nedestruktivní metodou u společnosti H+M byla žalobci vyplacena záloha ve výši 90 % ceny dodané platiny. Zbývajících část kupní ceny pak byla společnostmi H+M vyplacena na základě vydaného daňového dokladu. K metodám zajištění smluvního závazku, kterých žalobce užil, v žalobě uvedl, že si oba dodavatele platiny prověřil co do jejich existence, dále zdali jsou plátcí DPH a zda nejsou nespolehlivými plátcí DPH. I v návaznosti na požadavky

společnosti B si od dodavatelů vyžádal jejich daňové přiznání k DPH, která kontrolovala účetní žalobce a u nichž neshledala žádné nedostatky, a též čestná prohlášení o tom, že dodaná platina nepochází z trestné činnosti. Protože dodavatelská společnost U měla základní kapitál pouze ve výši 200 000 Kč a nevlastnila žádný hmotný majetek, žalobce po ni požadoval vystavení bílky směnky pro případ vzniku škody. Žalobce toto úvodní exposé ukončil závěrem, že byl toho názoru, že předmětné obchodní transakce s platinou řádně zajistil jak obchodněprávně úhradou 90 %-ních záloh na kupní cenu, tak řádným pojištěním přepravy platiny a podepsáním směnky s dodavatelem.

17. Žalobce následně přistoupil k vlastní formulaci jednotlivých žalobních bodů, přičemž v **prvním žalobním bodě** namítl, že žalovaný neprokázal, že by žalobce byl do jím tvrzeného podvodného řetězce subjektů jakkoliv zapojen, natož jako tzv. *broker*, a že jeho cílem bylo neoprávněné získání daňového zvýhodnění. Dále žalobce namítl, že je sice pravdou, že žalovaný není povinen určit, který z účastníků podvodného řetězce spáchal daňový podvod, ale pouze za předpokladu, že jsou účastníky takového podvodu všechny dotčené subjekty, které motivoval společný cíl spáchat daňový podvod a z něho také profitovat. Žalobce však nebyl s předchozími články tvrzeného podvodného řetězce kapitálově ani personálně propojen. Daňový podvod byl žalovaným toliko vykonstruován ve vazbě na nekontaktnost subdodavatelů; pochybnosti správce daně ani žalovaného se nevztahovaly na obchodní transakce mezi žalobcem a jeho dodavateli – společnostmi U a A, které však kontaktními zůstávaly a daňová přiznání k DPH podávaly. Vůči žalobci tedy nebyly ze strany žalovaného pochybnosti o provedených obchodních transakcích s platinou, neboť žalovaný pochybnosti spatřoval na předchozím článku tvrzeného podvodného řetězce, tj. mezi subdodavateli a dodavateli žalobce. Žalovaný naopak vůbec neprokázal nestandardnost transakcí mezi dodavatelem a žalobcem, když nerozkryl podezřele nízkou cenu, neobvyklost transakce s ohledem na předmět podnikání žalobce, rezignaci na ověření identity obchodního partnera, nulovou nebo vágní smluvní dokumentaci nebo rezignování na provádění kontrol zboží či jeho pojištění. Žalobce brojil proti závěrům žalovaného také argumentací, že žalovaný daňový podvod vůbec neprokázal, když objektivně nezjistil, že by byl takový daňový podvod skutečně spáchán žalobci předcházejícími či následujícími subjekty. Následně nebylo ani možné, aby si správce daně a potažmo též žalovaný v důsledku takto domněle spáchaného daňového podvodu, vybrali právě žalobce, jemuž odepřeli přiznat nadměrný odpočet na DPH, aniž by zároveň postavili najisto, kdo spáchal daňový podvod či se jej vědomě zúčastnil, obzvláště když obchodní transakce, následně skutečně realizované v projednávané věci žalobcem, nevykazovaly ani žádné jiné nestandardnosti. Takovým nepřijatelným postupem se žalovaný protivil závěrům rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 6. 2015, čj. 2 Afs 15/2014-59, které požadovaly prokázání podvodu u všech jednotlivých obchodních transakcí zvlášť, s ohlédnutím od optiky transakcí realizovaných předtím mezi jejich subdodavateli a dodavateli. Žalovaný tak měl odepřít nárok na odpočet daně tomu subjektu, kterého identifikoval jako účastníka daňového podvodu, tedy nikoliv žalobci.
18. Žalobce ve **druhém žalobním bodě** brojil proti okolnostem, ze kterých žalovaný v napadeném rozhodnutí vyvozoval v zásadě spekulativní závěr, že žalobce o podvodu na DPH vědět mohl a měl. V této souvislosti uvedl, že všechny žalovaným uznané objektivní okolnosti svědčící o nestandardnosti žalobcových obchodních transakcí nebyly vlastně vůbec ničím nestandardním vzhledem ke kontextu a jedinečnosti obchodování s platinou,

resp. jeho spekulativnímu charakteru. Za takových okolností nebylo vůbec zarážející, že dodavatelské společnosti U a A nepoužívaly webové prezentace, nebo že měly toliko virtuální sídlo, když ke své činnosti takových prostor nebylo zapotřebí pro existenci již vybavených laboratoří, které nemusí takový spekulativní obchodník pro úspěch své činnosti vůbec vlastnit. Laboratoří disponoval i sám žalobce, který si také pravost a kvalitu dodávané platiny přezkušoval právě v těchto svých laboratorních prostorách. Požadavek žalovaného, že se žalobce měl důkladně zabývat možností dodavatelů reálně obchod s platinou vykonávat, je navíc v rozporu s judikaturou SDEU v citovaných spojených věcech *Mahagében*, protože daňový orgán nemůže vyžadovat, aby osoba povinná k dani, která uplatňuje nárok na odpočet DPH, ověřovala, zda má vystavitel faktury dotčené zboží, je s to takové zboží dodat, a že splnil povinnosti ohledně přiznání a úhrady DPH.

19. Podezřelou v předmětných obchodních transakcích žalobce nebyla ani okolnost, že žalobce platil svým dodavatelům až po obdržení platby od svých odběratelů z jiných členských států EU, když i tito dodavatelé platili následně svým subdodavatelům za takto zobchodovanou platinu v souladu se svobodně nastavenými smluvními podmínkami a jen s drobnou dvoudenní prodlevou od předání platiny dodavateli. Obdobně žalobce neshledal nestandardní žalovaným vytýkanou skutečnost, že konečná ryzost a hmotnost platiny byla zafixována až na základě přezkoušení odběrateli žalobce, když jim byla konečně určena a v rámci přezkoušení mohlo dojít k vykázání rozdílů či k technologickým ztrátám v důsledku použité analytické metody.
20. Rovněž nebylo třeba, aby dodávku platiny pro průmyslové využití v rozporu s praxí doprovázely certifikáty, neboť oba odběratelé (společnost B i společnost H+M) disponovali technickým vybavením, s jehož pomocí si ověřili pravost a ryzost obchodovaného kovu, aniž by k tomu potřebovali průvodní certifikát. Průmyslový charakter užití obchodované platiny pak byl dán samotnou povahou obchodujících smluvních stran, které se zabývaly rafinací drahých kovů. Nebylo tedy potřeba, aby žalobce jakkoli prokazoval průmyslový charakter užití obchodované platiny, jak požadoval žalovaný.
21. Závěru o neúčinném zajištění obchodních transakcí s platinou žalobce v žalobě oponoval argumentací, že žalovaný tuto objektivní okolnost nesprávně vyhodnotil, když zajištění bylo kromě poslední transakce s dodavatelskou společností U provedeno již samotnou smluvní podmínkou úhrady kupní ceny dodavateli až po dodání platiny odběratelům žalobce, a to včetně samotného transportu vykupované platiny, kterou buď dopravoval s příslušným pojištěním odběratel (společnost B), nebo s příslušným pojištěním dopravy sám žalobce (společnost H+M). Obchodování s platinou tak bylo pro žalobce naprosto bezrizikové. Onou biankosměnkou byl tedy žalobce zajištěn pro případ, který nastal ve vztahu k dodavatelské společnosti U, která místo platiny odběratelské společnosti H+M dodala stříbro. Žalobce přitom neočekával, že by společnost U s ohledem na předchozí obchodní spolupráci přistoupila k podvodnému jednání s identitou dodaného kovu. Jakmile však tato situace nastala, žalobce s ní spolupráci ukončil. V této souvislosti žalobce zdůraznil, že samotná existence vlastní újmy na jeho straně dokazovala jeho neúčast v jakémkoliv tvrzeném daňovém podvodu na DPH ze strany tohoto dodavatele.
22. Žalobce za usvědčující objektivní okolnost nepovažuje ani svou neznalost subdodavatelů jím nakupované platiny, protože o jejich identitě neměl s ohledem na předchozí uspokojivou obchodní zkušenost vůbec důvod pochybovat či ji prověřovat. Žalobci

nebylo ani jasné, proč by zjištění identity subdodavatelů mělo představovat důvod pro neuplatnitelnost nároku na odpočet DPH. Samy dodavatelské společnosti mu navíc výslovně deklarovaly bezvadnost poskytovaného plnění. Na pravdě se nezakládalo ani tvrzení žalovaného, že žalobce nijak nereagoval na záměnu drahých kovů v jeho neprospěch, protože tuto vadu u dodavatelské společnosti U okamžitě reklamoval a následně s ní okamžitě ukončil obchodní spolupráci.

23. Žalobce v neposlední řadě upozornil na vnitřní rozpor v argumentaci žalovaného, kdy tento tvrdil, že žalobce neučinil nic pro zprůhlednění pohybu platiny prostřednictvím uvádění nezaměnitelných identifikačních znaků obchodovaného zboží na daňových dokladech, přičemž obratem dospěl k závěru, že podle předložené fotodokumentace z předávky platiny odběratelským společnostem takové nezaměnitelné identifikační znaky existovaly. Mezi žalobcem a jeho odběrateli platiny přitom nikdy nevznikla pochybnost, jaká platina je v jejich prospěch na základě daňových dokladů předávána, když na daňových dokladech byla uvedena ryzost platiny a zároveň její množství. Za této situace není žalobci závěr žalovaného o zprůhledňování obchodované platiny jasný.
24. Rizikové chování nebylo možné vyvozovat ani ze zjevných pochybení v datu uskutečnění zdanitelných plnění na konečných daňových dokladech, kde bylo omylem uvedeno datum vystavení faktury, když se tytéž daňové doklady ve svém textu odvolávaly na zálohové faktury, ze kterých jasně vyplývalo správné datum uskutečnění zdanitelného plnění. Tato pochybení žalobce označil za natolik zřejmá a marginální, že z nich nebylo možno usuzovat na rizikovost jeho jednání.
25. Dle mínění žalobce tak správce daně a žalovaný jimi uváděné objektivní okolnosti o tvrzené nestandardnosti podmínek obchodování s platinou nijak neprokázali, naopak ze žalobcem uvedeného byla zřejmá logika a standardnost nastavených podmínek obchodní spolupráce.
26. Konečně ve **třetím žalobním bodě** žalobce oponoval napadenému rozhodnutí souborem žalobních námitek namířených proti závěru žalovaného, že nepřijal rozumná opatření, aby zajistil svou neúčast na daňovém podvodu na DPH. Žalobce navrhl výslech své účetní paní S., kterým lze prokázat, že vůči jeho dodavatelům prováděla zjištění, zda tyto společnosti existují, jsou-li plátcí DPH a nepatří-li mezi nespolehlivé plátce DPH. Žalobce následně zpochybnil údajnou nedostatečnost zajištění deklarovanou žalovaným, konkrétně čestných prohlášení o tom, že platina nepochází z trestné činnosti. Tyto požadavky na zajištění obchodní transakce měl i jeho německý odběratel – společnost B, a bylo-li takové zajištění v Německu shledáváno dostatečným, nerozumí žalobce tomu, že totéž zajištění žalovaný označil za kontraproduktivní. Žalovaný dle přesvědčení žalobce nevzal v potaz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 6. 2015, čj. 2 Afs 15/2014-59, z něhož vyplývá toliko požadavek daňových orgánů na taková přiměřená opatření, která bylo lze rozumně očekávat. Tentýž požadavek plyne i z rozsudku SDEU ve spojených věcech *Mahagében* a dalších rozsudků téhož soudu zmiňovaných žalobcem. Žalovaný měl být v souladu s jejich zněním schopen prokázat, která konkrétní opatření měl žalobce v projednávané věci učinit, a to se zřetelem k zásadám právní jistoty, přiměřenosti a objektivitě plnění. K tíži žalobce nebylo možné přičítat, že subdodavatelé nebyli v roce 2015, čili rok po realizaci obchodních transakcí v projednávané věci, ve vztahu ke svým správcům daně kontaktní. Po žalobci však nebylo možno požadovat ani prověřování těchto subdodavatelů ve vztahu k prokazatelnosti množství platiny

obchodované mezi subdodavateli a dodavatelskými společnostmi U a A, resp. ve vztahu k plnění jejich daňových povinností či virtualitě jejich sídel. Taková žalovaným požadovaná míra zapojení do kontrol subdodavatelů, která byla pro žalobce v zásadě nemožná nebo nadměrně obtížná, tedy v projednávané věci nebyla na místě, když byla pouze v dispozici daňových orgánů. Žalobce nebyl schopen prověřit subdodavatele, ani nebyl schopen vůči nim učinit nějaká opatření, když zároveň on sám, stejně jako jeho dodavatelé – společnosti U a A, a také jejich odběratel platiny – společnost B, své daňové povinnosti řádně plnili. Žalovaný v napadeném rozhodnutí tedy pochybil v závěru, že žalobce nepřijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, když jeho jednání zcela odpovídalo specifikům obchodování s platinou při primárním zohlednění důvěry ke zvolenému obchodnímu partnerovi při obchodování s drahými kovy.

IV. Vyjádření žalovaného

27. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě ze dne 8. 12. 2016 po zevrubné rekapitulaci dosavadního průběhu daňového řízení odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a obsah správního spisu a setrval na argumentaci uvedené v odůvodnění napadeného rozhodnutí.
28. Následně zopakoval svou základní úvahu o existenci dvou podvodných řetězců, v nichž figuroval žalobce jako předposlední článek, přičemž žalovaný, a ani předtím správce daně, zásadně nebyl povinen prokazovat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů byl v rámci podvodného řetězce spáchán podvod na DPH. Zdůraznil, že v projednávané věci byla splněna podmínka chybějící daně, když u subdodavatelů „...nebylo možné ověřit, zda jimi byla daň z dodání předmětného zboží v přiznané dani zahrnuta.“ Společnost U a společnost A vykazovaly vysoké obraty a vysoká přijatá i uskutečněná plnění, čímž výrazným způsobem snížily svou daňovou povinnost. Tak se žalobce dostal do pozice toho, kdo měl v konci inkasovat nadměrný odpočet na DPH, která ovšem předtím nebyla odvedena do státního rozpočtu.
29. Žalovaný setrval rovněž na názoru, že u žalobce byla prokázána absence dobré víry, neboť si musel být vědom nebo věděl, že se účastní podvodu na DPH, a přitom neučinil téměř žádná opatření, jimiž by své účasti na podvodu na DPH zabránil. Při té příležitosti žalovaný konstatoval, že u žalobce byly zjištěny objektivní okolnosti, mezi nimiž vynikla zejména skutečnost, že obchodní partneři žalobce byli novými společnostmi na trhu a neměli reálné prostory, kde by vykonávali svou podnikatelskou činnost. Žalobce také platil svým dodavatelům až po zaplacení ze strany svých odběratelů z jiného členského státu a k fakturovanému zboží nebyly předloženy žádné certifikáty deklarující ryzost a váhu obchodované platiny. Mezi dodavateli a žalobcem též byly uzavřeny toliko rámcové smlouvy. Tyto objektivní okolnosti ve svém vzájemném působení tvořily podle žalovaného logický a ucelený soubor nepřímých důkazů, které spolehlivě prokazovaly skutečnost, že žalobce o podvodu na DPH musel vědět nebo věděl. Žalobce přitom nepřijal přiměřená opatření k tomu, aby podvodu na DPH zabránil, když si neověřil sídlo či prostory svých dodavatelů, nepožadoval na nabízenou platinu žádné certifikáty, ani si neproověřil, že subdodavatelé se nezabývali obchodováním s drahými kovy.

V. Posouzení věci Městským soudem v Praze

30. Po provedeném řízení soud dospěl k závěru, že žaloba je důvodná, neboť napadené rozhodnutí není přezkoumatelné, jak bude dále rozvedeno.

31. Soud považuje za vhodné úvodem připomenout, že 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, čj. 6 Afs 271/2015 - 50 a ze dne 1. 12. 2016, čj. 9 Afs 115/2016 - 57 se podává, 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*).
32. V případě, že z uvedeného posouzení vyplýne, 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 ve světle označené rozhodovací praxe SDEU a Nejvyššího správního soudu odmítnout.
33. Platí nicméně, že výjimečně 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.
34. V posuzované věci žalovaný nezpochybnil, že žalobce formální podmínky k uplatnění nároku na odpočet podle § 72 a 73 ZDPH splnil. Nárok na odpočet daně na vstupu z titulu přijatých zdanitelných plnění však žalobci odepřel s poukazem na jeho zapojení do daňového podvodu.

Podstatou předmětné věci je proto posouzení, zda žalovaný postupoval v souladu se zákonem, pokud odepřel žalobci nárok na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu z důvodu jeho zapojení do daňového podvodu na DPH.

35. Jak bylo naznačeno výše, podvody na DPH se v minulosti správní soudy již mnohokrát zabývaly, přičemž se v této problematice 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 ve spojených věcech Mahagében]. V uvedených rozhodnutích se přitom opakovaně konstatuje, že „[o]bchod uvnitř Společenství se zdá být živnou půdou pro podvody na DPH, které mohou nabývat různých podob, ale jsou vždy organizovány „řetězově“ s tím, že „práva Společenství se nelze dovolávat pro zneužívající nebo podvodné účely“.

36. 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 již 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 představitelstev 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, čj. 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, čj. 9 Afs 94/2009 - 156).
37. Kromě objektivních okolností je pak nutné posoudit i subjektivní stránku jednání, tedy vědomost daňového subjektu o daňovém podvodu. Soud 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*).
38. 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 uvedený rozsudek 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 podíl na podvodu, kterého se dopustil kupující, či nikoli (viz v tomto smyslu rozsudek Teleos a další, uvedený výše, bod 58)“.

39. 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, čj. 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).
40. Nejvyšší správní soud rovněž v minulosti 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, čj. 5 Afs 129/2006 - 142, ze dne 21. 12. 2016, čj. 6 Afs 147/2016 - 28, a ze dne 19. 1. 2017, čj. 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, čj. 9 Afs 111/2009 - 274, ze dne 10. 10. 2012, čj. 1 Afs 37/2012 - 50, či ze dne 30. 5. 2013, čj. 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, čj. 6 Afs 130/2014 - 60, a další).
41. 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 zapláceno 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).
42. 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).

43. Okolnostmi, za kterých plátce věděl nebo měl vědět o tom, že je součástí podvodu, se zabýval Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 31. 8. 2016, čj. 2 Afs 55/2016 - 38, č. 3505/2017 Sb. NSS, v němž 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, čj. 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“.
44. V rozhodnutí ze dne 30. 1. 2018, čj. 5 Afs 60/2017 – 60 Nejvyšší správní soud k problematice prokazování zaviněné účasti na daňovém podvodu 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“. V témže rozsudku pak akcentoval, že „pravidlo, plynoucí z judikatury SDEU, že každé plnění je třeba posuzovat samostatně a samo o sobě, bez ohledu na jeho účel nebo výsledky, vychází z požadavku, aby společný systém DPH byl neutrální, a ze zásady právní jistoty, která vyžaduje, aby používání právních předpisů Evropské unie bylo předvídatelné pro subjekty, na které se vztahuje. Dle přesvědčení Nejvyššího správního soudu nelze však požadavek evropské judikatury stran prověřování věrohodnosti obchodních partnerů v řetězci extenzivně a bezmezně rozšiřovat. Nelze extenzivně dovozovat, že se má jednat o nekonečně dlouhý řetězec osob, kam až by měla 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 výhodu). V takovém případě lze na míru obezřetnosti a adekvátních opatření ze strany osoby povinné k dani k minimalizaci své účasti na možném podvodném jednání klást při uzavírání obchodu důvodně přísné požadavky.“
45. Obdobně je podle Nejvyššího správního soudu třeba posuzovat „i samotné neodvedení daně v řetězci z hlediska závěru o daňovém podvodu. Znakem podvodu ve smyslu evropské judikatury je zjednodušeně řečeno skutečnost, že jeden z účastníků daň neodvede a další si ji odečte; tím v podstatě dochází k narušení daňové neutrality. Nelze však stricto sensu za „jednoho“ a „dalšího“ automaticky považovat „kteréhokoli“ z účastníků v řetězci obchodů, ale vždy je třeba hledat skutkové souvislosti a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu a prokázáním vědomosti o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání za účelem vylákání odpočtu na dani mezi těmito subjekty. Opačným způsobem by byla zcela nepřipustně zakládána objektivní daňová odpovědnost kteréhokoli

subjektu zapojeného v obchodním řetězci a odpovědnost za pohyb a osud zboží. Zcela absurdně by mohla při nerespektování zjištění přímé příčinné souvislosti mezi chybějící daní a poskytnutou či vylákanou výhodou nastat situace, kdy by z důvodu neodvedení daně jedním ze subjektů byla doměřena daň (či odepřen nárok na odpočet) kterémukoli, tedy teoreticky i všem subjektům v daném obchodním řetězci (zpravidla krom toho, který daň neodvedl). Nutno konstatovat, že neexistuje (pro případy řetězcových obchodů) zákonem upravená daňová dlužnická solidarita, k čemuž by postup výše naznačený fakticky vedl“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, čj. 5 Afs 60/2017 - 60; pozn. zvýraznění doplněno). 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“.

46. Z výše podrobně popsanych judikturních východisek Městský soud v Praze vyšel i v nyní posuzované věci.
47. V logice uspořádání žalobních bodů se soud předně věnoval žalobním námitkám **prvního žalobního bodu**, jimiž je zpochybňováno naplnění první podmínky algoritmu vyplývajícího z výše popsanych judikturních závěrů, tj. závěru o tom, že dotčené transakce jsou zatíženy podvodem na DPH. Tyto žalobní námitky soud shledal důvodnými.
48. Žalovaný v napadeném rozhodnutí sice popsal existenci dvou podvodných řetězců směřujících od subdodavatelů jakožto tzv. *missing traderů*, čili subjektů, které neodvedly DPH z importované platiny, přes dodavatelské společnosti U a A jako tzv. *buffer tradery* až k samotnému žalobci jako tzv. *brokerovi*, tedy tomu, kdo měl vykázat a inkasovat samotný výnos obou podvodných řetězců uplatněním nadměrného odpočtu na DPH, avšak podmínku existence daňového podvodu ve vztahu k žalobci náležitě, tj. dostatečně konkrétně nerozvedl. Existenci daňového podvodu totiž konstruoval jen velmi obecně a nejednoznačně, bez prokázání potřebných personálních či majetkových vazeb mezi jednotlivými články jím narýsovaného podvodného řetězce a v zásadě v rozporu se shora citovanou judikaturou k otázce prokázání podvodu na DPH. Žalovaný tak v první řadě nedohledal přesvědčivé skutkové okolnosti a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně ze strany subdodavatelů žalobce a následným nárokováním odpočtu na DPH ze strany žalobce. Jednoznačně neprokázal (a v napadeném rozhodnutí ani nepopsal) subjektivní vědomost žalobce o skutečnostech svědčících možnému předchozímu podvodnému jednání předchozích článků řetězce, jehož cílem mělo být vylákání odpočtu na DPH. Žalovaný i správce daně nezkoumali, a tudíž ani nevyhodnotili personální, majetkové či jiné propojení subdodavatelů společnosti U a společnosti A jako dodavatelů žalobce se žalobcem tak, aby bylo zjevné, jak měl tento „podvodný“ mechanismus jako celek, tj. při zohlednění konkrétně identifikovaných vazeb mezi subdodavateli jako *missing tradery*, dodavatelskými společnostmi jako *buffer tradery* a žalobcem jako *brokerem* vlastně fungovat. K prokázání

existence podvodného řetězce na DPH dle názoru soudu nestačí jen dosadit konkrétní aktéry návazných dodávek platiny na jednotlivé stupně předem vytvořeného teoretického schématu podvodného spolčení a paušálně je označit za články takového podvodného řetězce. Žalovaným, jenž tak učinil, tak byla nepřijatelně a v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu konstruována v zásadě objektivní odpovědnost žalobce za případná pochybení jiných článků téhož obchodního dodavatelského řetězce.

49. O jistém vnitřním rozporu v pojetí podvodu na DPH ze strany žalovaného svědčí fakt, že žalovaný v napadeném rozhodnutí sice nejprve vymezil oba vyjmenované dodavatelské řetězce počínaje subdodavateli žalobce a konče jeho zahraničními odběrateli (tj. společností B a společností H+M), nicméně následně oba naposledy zmíněné konečné odběratelské subjekty v podvodných řetězcích neoznačil jako jejich účastníky. Jinými slovy řečeno, žalovaný zobrazil obě odběratelské společnosti žalobce do výchozích grafických schémat obou řetězců (srov. bod 64 napadeného rozhodnutí) pouze jako prosté, čili podvodem na DPH již nezasazené odběratelské články ukončující dodavatelské řetězce při obchodování žalobce s platinou. Z napadeného rozhodnutí se tak vnitřně rozporně podává, že žalobce na jedné straně podvodný řetězec fakticky uzavíral, když měl podvodně uplatnit nadměrný odpočet na DPH jako tzv. *broker*, na druhou stranu však žalovaný - zjevně již mimo rámec takto ukončeného řetězce - poukazoval na nestandardní obchodní vazby mezi žalobcem a jeho zahraničními odběrateli, aniž by tyto tvrzené okolnosti dosadil do příčinné souvislosti s vytýkaným podvodným jednáním, resp. vědomostí žalobce o něm (k tomu srov. body 65 – 69 napadeného rozhodnutí). Při hledání tzv. objektivních okolností, které o podvodu na DPH měly svědčit, tedy žalovaný bez věcně propojené argumentace *de facto* „překročil“ oba ukončené podvodné řetězce tím, že existenci podvodu na DPH do určité míry (např. ve vazbě na platební podmínky mezi žalobcem a jeho odběrateli, či poukazem na absenci certifikátů k žalobcem fakturované platině a na pojištění dopravy platiny ze strany společnosti B; blíže viz bod 70 č. 3., 4. a částečně 5. napadeného rozhodnutí) dovozoval z tvrzených nestandardních obchodních vazeb mezi žalobcem a jeho zahraničními odběrateli platiny. V tomto směru se tedy soudu jeví konstruování podvodu na DPH nad rámec rozsahu vymezeného v napadeném rozhodnutí (tj. od subdodavatelů jako *missing traderů* přes společnost U či společnost A jako *buffer tradery*, až po žalobce jako *brokera*) svou podstatou zcela irelevantní.
50. O existenci podvodu na DPH nesvědčí ani argumentace žalovaného, že u nekontaktních subdodavatelů žalobce „...*nebylo možno ověřit, zda jimi byla daň z dodání předmětného zboží v přiznané dani zahrnuta*“. Žalovaný touto formulací v napadeném rozhodnutí otevřeně přiznal, že pro nekontaktnost subdodavatelů nebylo možné ověřit, zda byla přiznaná daň z dodání platiny subdodavateli zaplacená. Přesto však žalovaný přijal neadekvátní závěr, že subdodavatelé DPH z dodané platiny neodvedli. Ze samotné nekontaktnosti subdodavatelů žalobce, aniž by bylo zároveň zřejmé, zda při dovozu dále distribuované platiny byla těmito subdodavateli DPH odvedena či nikoliv, není dle názoru soudu možné automaticky usuzovat na existenci podvodu na DPH u žalobce, jenž měl sekundárně, tedy ve vazbě na předtím jen údajně neodvedenou DPH ze strany jeho subdodavatelů, uplatnit nadměrný odpočet. Nelze tak přehlížet, že konstrukce žalovaným tvrzeného daňového podvodu je vystavěna toliko na domněnce, nikoliv ovšem na skutkově podložené jistotě, že subdodavatelé žalobce DPH z dodané platiny opravdu neodvedli. Taková argumentace žalovaného nutně podlamuje hledanou příčinnou souvislost mezi bezpečně zjištěným nesplněným vstupním předpokladem (neodvedením DPH subdodavateli žalobce)

a následným uplatněním nadměrného odpočtu DPH ze strany žalobce, jímž měl být žalovaným tvrzený podvod na DPH patrně dokonán.

51. Z výše rekapitulovaných závěrů vyplývajících z ustálené rozhodovací praxe SDEU a Nejvyššího správního soudu (popř. Ústavního soudu) se přitom jednoznačně podává povinnost orgánů Finanční správy ČR unést ve shora vyloženém rozsahu důkazní břemeno o tom, že je konkrétní obchod zatížen podvodem na DPH. Nekomaktnost (sub)dodavatelské společnosti žalobce ve spojení s navíc jen domnělým neuhrazením příslušného DPH nepostačují samy o sobě ke spolehlivému závěru o účasti žalobce na daňovém podvodu. V tomto ohledu v souladu s dříve uvedeným platí, že každé daňové relevantní plnění musí být zohledněno samo o sobě, a jednání žalobce tak nelze hodnotit pouze v kontextu jednání jeho (nikoliv bezprostředně s ním jednajících) subdodavatelů. Z toho, že jsou subdodavatelé žalobce vůči příslušnému správci daně nekontaktní nebo že nepodali daňové přiznání, když soudu neušlo, že dodavatelé žalobce přiznání naopak podali, resp. v jednom z případů i vykázanou DPH zaplatili, nelze bez důkladného zohlednění dalších okolností spolehlivě usuzovat na účast žalobce na daňovém podvodu na DPH, natož ve vztahu k žalobci dodavatelsky „vzdálenějším“ subdodavatelům.
52. Přestože platí, že nebylo povinností žalovaného prokázat, jakým konkrétním způsobem a kterou konkrétní osobou byl spáchán podvod na DPH, muselo být v případě, kdy žalovaný přistoupil k potvrzení právní kvalifikace důvodů neuznání nároku žalobce na odpočet DPH správcem daně v platebních výměrech, postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech měl předmětný daňový podvod především na straně žalobce spočívat a jak měl podvodný řetězec jako celek vlastně fungovat. To však žalovaný v napadeném rozhodnutí neučinil, naopak napadené rozhodnutí zatížil vadou nedostatků důvodů, resp. nesrozumitelnosti spočívající především v jeho vnitřní rozpornosti a skutkové nepodloženosti vyvozovaných závěrů. Soudu tak nezbylo než přitakat žalobci, že žalovaný v napadeném rozhodnutí řádně neobjasnil, z jakých důvodů vymezil karuselové řetězce zrovna v uvedeném rozsahu jednotlivých stupňů dodavatelů platiny, na základě jakých vazeb ke svým dodavatelům, natož k subdodavatelům, označil právě žalobce za tzv. *brokera*, a proč jej toliko v důsledku nekontaktnosti subdodavatelů, s nimiž ani nebyl v přímém obchodním vztahu, penalizoval odepřením nadměrného odpočtu na DPH. Nelze přistoupit na pouhé paušální konstruování údajně existujícího kolotočového podvodu na DPH, když nadto ze strany finančních orgánů nebylo prokazatelně zjištěno, zda subdodavatelé žalobce odvedli DPH za platinu dodanou dodavatelským společenstvem žalobce – společnosti U a společnosti A či nikoliv.
53. Odůvodnění napadeného rozhodnutí tedy bylo žalovaným v daném ohledu koncipováno v zásadě jen s obecným poukazem na evropskou i národní judikaturu, aniž by však žalovaný své závěry rozvinul s potřebnou mírou zohlednění konkrétních okolností daného případu, jak tato judikatura vyžaduje. Žalovaný se především adekvátním způsobem nevypořádal se samotnou existencí podvodu na DPH. Nespecifikoval totiž, v čem vlastně jím zjištěný podvod spočíval, jakou roli v něm měl plnit žalobce a zda v daném případě byly naplněny konkrétní okolnosti bezpečně svědčící o existenci kolotočového podvodu v obchodním řetězci, a nikoliv svědčící jen o prostém porušení daňových povinností ze strany subdodavatelů žalobce, o kterých žalobce ani nemohl vědět. Žalovaný tedy v odůvodnění napadeného rozhodnutí zcela rezignoval na konkrétní popis mechanismu kolotočového podvodu na DPH a zároveň opomenul popis role žalobce, kterého jen bez

dalšího označil za *brokera*, a neprokázal tak naplnění první podmínky algoritmu, tj. závěru o tom, že dotčené transakce byly zatíženy podvodem na DPH.

54. Jakkoli soud v obecné rovině může sdílet pochybnosti správce daně a žalovaného stran možného zapojení žalobce do řetězce, v němž mohlo docházet k podvodu na DPH, a nevylučuje, že žalobci bude možno v případě unesení důkazního břemene finančními orgány neuznat jím uplatněný nárok na odpočet DPH, v posuzované věci nelze upustit od standardů plynoucích ze shora zmíněné rozhodovací praxe. V první řadě je tak nutno postavit na jisto, že dotčené transakce, z nichž si žalobce uplatnil z přijatých zdanitelných plnění nárok na odpočet daně, jsou zatíženy podvodem na DPH. Takový závěr se přitom nemůže opírat toliko o okolnost, že subdodavatelé žalobce jsou nekontaktní, že nepodali daňové přiznání, a že (snad) ani nezaplatili daň. Jakkoli jsou žalovaným identifikované okolnosti jistě významným vodítkem pro případný závěr o naplnění podmínky zatížení přijatých zdanitelných plnění podvodem na DPH, samy o sobě pro učinění takového závěru a pro unesení důkazního břemene žalovaným a správcem daně ve vztahu k žalobci nepostačují. Bude proto na žalovaném, aby v dalším řízení specifikoval další okolnosti, které budou dostatečným základem pro závěr o naplnění první podmínky uvedeného algoritmu. Tyto okolnosti přitom musí mít patřičnou oporu v obsahu správního spisu.
55. Obdobné nedostatky soud identifikoval i v rámci přezkumu žalobních námitek patřících do okruhu **druhého žalobního bodu**, jimiž žalobce zpochybňoval naplnění druhé podmínky algoritmu vyplývajícího z výše popsanych judikturních závěrů, tj. závěru o existenci objektivních okolností, na jejichž základě by bylo možno dovodit, že žalobce věděl anebo měl vědět, že se podvodného jednání účastní. Soud tak k jeho vypořádání přistoupil, přestože žalovaný v napadeném rozhodnutí řádně nevymezil ani existenci podvodu na DPH (k tomu viz výše), a v případě některých, rovněž shora uváděných objektivních okolností překročil jím samotným vytyčené meze podvodného řetězce, když se bez logické a věcné návaznosti zaměřil na nestandardnost vztahů mezi žalobcem jako koncovým článkem údajného podvodného řetězce a jeho odběrateli z jiného členského státu EU – společnosti B a společnosti H+M.
56. Žalovaný jím zjištěné objektivní okolnosti v napadeném rozhodnutí specifikoval, přičemž uzavřel, že tyto v obchodních vztazích nestandardní okolnosti svědčí o tom, že žalobce vědět měl a mohl, že se pořízením platiny účastní plnění, které bylo součástí podvodu na DPH. Žalobce tyto objektivní okolnosti svědčící o nestandardnosti obchodních transakcí podle žalovaného ignoroval, nejednal obvyklým způsobem, tedy s péčí řádného hospodáře, čili jednal neobežetně a nezodpovědně, na základě čehož žalovaný uzavřel, že o podvodu na DPH vědět mohl a měl.
57. Žalobce naproti tomu v podané žalobě namítal, že všechny žalovaným uznané objektivní okolnosti svědčící o nestandardnosti žalobcových obchodních transakcí nebyly vlastně ničím nestandardní vzhledem ke kontextu a jedinečnosti obchodování s platinou, resp. k jeho spekulativnímu charakteru. Finanční orgány podle žalobce neunesly důkazní břemeno ve vztahu k tvrzení o zjištěných objektivních skutečnostech opravňujících je k postupu podle judikatury SDEU. Žalobce také následně vznesl konkrétní námitky proti jednotlivým dílčím závěrům žalovaného stran identifikovaných objektivních okolností svědčících pro závěr o vědomosti žalobce o jeho zapojení do podvodného jednání. Celou řadou dílčích námitek napadenému rozhodnutí konkrétně vytýkal, že v obchodním styku byly žalovaným popsány obchodní praktiky naprosto obvyklé a standardní, a že řadu okolností, jako například ověřování existence sídla vybaveného laboratorii či webových

stránek dodavatelů platiny nepovažoval s ohledem na spekulativní ráz obchodování s touto komoditou ze strany těchto dodavatelů za potřebné ani účelné, když on sám navíc takovou gemologickou laboratoří disponoval, resp. když ověřování pravosti a ryzosti platiny prováděly rovněž obě zahraniční odběratelské společnosti B a H+M.

58. Soudu nezbylo než žalobci přisvědčit i v tomto okruhu žalobních námitek, neboť žalovaný z dále popsanych důvodů prozatím neunesl důkazní břemeno stran prokázání objektivních okolností, na jejichž základě by bylo lze dovodit, že žalobce věděl nebo měl vědět, že se podvodného jednání účastnil.
59. Soud nejprve připomíná, že žalovaný postavil závěr o tom, že žalobce věděl či měl a mohl vědět o tom, že se přijetím plnění účastní daňového podvodu, na zjištěních, že žalobce i) neměl předchozí obchodní zkušenost se svými dodavateli, když k těmto společnostem neměl k dispozici ani reference, ani webové stránky, ii) namísto dodavatelů zjišťoval objem, ryzost a váhu platiny, protože dodavatelé měli jen virtuální adresy sídel bez jakýchkoliv prostor, a platina nebyla na fakturách „nějak označena“, iii) platil dodavatelům až poté, co obdržel úhradu od odběratelů z jiných členských států, a ti pak také platili subdodavatelům až po tomto zaplacení žalobcem za dodanou platinu, iv) nepředložil k fakturovanému zboží žádné certifikáty, kterými by deklaroval ryzost a váhu platiny, když takové certifikáty jsou podle internetových informací vydávány k produktům z drahých kovů již v řádech desítek gramů, v) se nedostatečně zajistil v podobě přijatého čestného prohlášení a bílanky směnky od společnosti U, a že dopravu platiny měla pojistit společnost B, vi) „relevantně“ nereagoval na zjištěné informace ohledně nákupu stříbra místo platiny, když i přes toto zjištění uplatnil nárok na odpočet DPH, vii) nedodržel ustanovení rámcových smluv mezi žalobcem a jeho dodavateli ve vztahu k realizaci jednotlivých dodávek platiny a cenových ujednání a ix) způsobil nesrovnalosti v dokladech týkajících se jen „velmi obecné specifikace zboží“ (tj. množství platiny a ceny za jednotku) a dat uvedených na předložených přijatých fakturách, kde se datum faktického předání zboží o několik dnů lišilo od data uvedeného na těchto přijatých fakturách odběratelům žalobce do jiného členského státu, což svědčilo o nelogickém předcházení prodeje platiny žalobcem odběratelům před jeho nákupem od jeho dodavatelů.
60. Se zřetelem na takto žalovaným vymezené objektivní okolnosti mající svědčit o daňovém podvodu soud detailně prostudoval spisový materiál a přiklonil se k žalobním námitkám, jimiž žalobce zpochybnil žalovaným tvrzenou nestandardnost či obchodní neobvyklost jednání žalobce ve vztahu k jeho dodavatelům – společnosti U a společnosti A. Žalobce v rámci odvolacího řízení v odvolání a jeho doplnění podal žalovanému své vysvětlení ke skutkovému stavu, který v projednávané věci zjistil správce daně, a v zásadě jej zopakoval i v podané žalobě. Soud se přitom jako k důvodné přiklonil právě k jeho argumentaci, primárně zdůrazňující spekulativní povahu obchodu s platinou jako drahým kovem, a též k okolnostem panujícím v předmětné věci včetně samotné povahy žalobce jako podnikatelského subjektu, jenž byl (na rozdíl od jeho dodavatelů) vybaven příslušným odborným a laboratorním zázemím.
61. Soud v první řadě neshledal nestandardnost jednání žalobce vůči jeho dodavatelům – společnosti U a s určitým časovým odstupem k personálně (přes osobu pana P.) s ní propojené společnosti A, které sice neznal a nemohl si ověřit z referencí či jejich absentujících webových stránek „náplň jejich ekonomické činnosti a případnou spolehlivost“, případně též virtualitu jejich sídel. V tomto směru je totiž dle názoru soudu nutno vzít v úvahu spekulativnost prováděných obchodních transakcí s platinou jako investiční

příležitostí, která se právě těmto dodavatelům žalobce naskytla od jejich subdodavatelů, a dále i způsob, jakým celá obchodní transakce probíhala. Průběh úplatného dodání platiny od dodavatelů žalobci probíhal fakticky tak, že žalobce za dodaný drahý kov svým dodavatelům hned neplatil a konečná cena se odvíjela až od platby domluvené se zahraničními odběrateli žalobce, tzn., že k zaplacení dodavatelům žalobce přikročil pro vlastní tvrzenou insolventnost až po proběhlém zaplacení od svých odběratelů. Platba za platinu se tak realizovala až mimo samotný řetězec údajného podvodu na DPH směrem od konečného zahraničního odběratele platiny, jenž disponoval potřebnými finančními prostředky, k žalobci a posléze od žalobce k jeho dodavatelům. Mezitím měl jak žalobce, tak především obě zahraniční odběratelské společnosti (společnost B a společnost H+M) reálné příležitosti dodaný drahý kov laboratorně převážít a přezkoumat jeho pravost a ryzost. Za takových okolností tedy žalobce nečelil prakticky žádnému finančnímu riziku, neboť svým dodavatelům platil až po laboratorním přezkoušení dodaného kovu destruktivními či nedestruktivními metodami, a zjištění jeho skutečné povahy (kvality) zahraničními odběrateli pohybujícími se v daném oboru, s nimiž měl žalobce předchozí zkušenost, a proto jim také dodaný drahý kov následně svěřil. Proto soud dospěl k závěru, že pro předmětné obchodní transakce s platinou nebylo vlastně vůbec zapotřebí, aby žalobce kromě ověření samotné existence dodavatelských společností přikračoval ke kontrole případné virtuality sídla společnosti U a společnosti A, resp. ověřování dalších referencí či webových stránek. U druhé dodavatelské společnosti A je navíc vzít třeba v úvahu, že ta se stala dodavatelem žalobce později než společnost U, čili v jejím případě již žalobce fakticky měl předchozí příznivou obchodní zkušenost skrze osobu pana P., který jednal rovněž za společnost A, a žalobce tedy v tomto případě vcelku logicky neshledal potřebu kontrolovat žalovaným tvrzené parametry jejího podnikání. Žalobci byl tedy naprosto bez rizika a bez vyvinutí jakéhokoliv vlastního úsilí investičně dodán v době podstatného růstu komoditní ceny platiny jeho dodavatel drahý kov, k němuž bylo vždy připojeno prohlášení společnosti U, resp. společnosti A, o tom, že nepochází z trestné činnosti, přičemž žalobce ani neměl potřebu zkoumat subdodavatele svých dodavatelů platiny. Jeho motivací k uzavření obchodu s neetablovanými dodavatelskými společnostmi byla tedy iniciační bezrizikovitost takového obchodního jednání, kdy veškeré riziko případné ztráty obchodu leželo na straně dodavatelů, resp. subdodavatelů. Dle názoru soudu bylo spíše třeba, aby si za takových obchodních podmínek řádně přezkoumal charakter žalobce jeho dodavatel, a nikoliv naopak, jak konstatoval žalovaný v napadeném rozhodnutí, což jistě dodavatelé žalobce učinili, když se obrátili se svou nabídkou platiny právě na žalobce, jenž disponoval jak skutečným sídlem včetně vybavené gemologické laboratoře, tak potřebnými kontakty v oboru, jež bylo možné pro výkup platiny využít, ať již v tuzemsku, či v zahraničí. Soud tedy na tomto postupu žalobce na rozdíl od žalovaného neshledal žádné nestandardnosti.

62. Taktéž zvolený obchodní model placení od konečného článku dodavatelského řetězce nepovažuje soud za daných okolností za jakkoliv nestandardní. Ve shodě se žalobcem tak soud konstatuje, že jistě bylo v rámci svobody smluvní vůle společností zúčastněných na těchto obchodních transakcích přistoupit k nastavení placení směrem od zahraničních odběratelů, kteří disponovali potřebnými finančními prostředky, aby zaplatili za platinu dodanou žalobci, který tak v celém řetězci v zásadě plnil toliko funkci prostředníka, jenž mohl následně vyplácené dodavatele platiny propojit se solventními odběrateli v jiném členském státě při současném inkasování odměny či provize. Kromě toho soud na tomto místě připomíná, že zahraniční odběratele sám žalovaný, stejně jako před ním správce

daně, vůbec nezařadil do údajného podvodného řetězce (k tomu srov. závěry soudu uvedené ve vypořádání prvního žalobního bodu), čili soudu není zřejmé, proč jako objektivní okolnost svědčící o podvodu žalovaný označil nastavení smluvních podmínek mezi žalobcem a jeho zahraničními odběrateli, když tyto lze mít z povahy věci (nezúčastněnosti odběratelů na tvrzeném podvodu na DPH) již za standardně sjednané. Byly-li tak standardně sjednány podmínky mezi žalobcem a jeho odběrateli, nebylo důvodné spatřovat na takto smluvně nastavených platebních podmínkách žádnou neobvyklost, a to ani ve vztahu k předchozím článkům dodavatelského řetězce obchodování s platinou, v němž vystupovalo vícero stupňů v podstatě spekulativně jednajících zprostředkovatelů, kterým bylo placeno až ve vazbě na provedení primární, v tomto případě konečné platby obou dodavatelských řetězců.

63. Namítal-li žalovaný existenci objektivních okolností svědčících o účasti žalobce na podvodu na DPH skutečnost, že žalobce nepředložil k fakturované platině žádné certifikáty deklarující ryzost a váhu dodaného drahého kovu, soud na tomto místě opět opakuje svůj předchozí závěr o tom, že odběratele žalobce sám žalovaný nezařadil jako účastníky do schématu podvodného řetězce na DPH, čili konstatace nestandardnosti vztahů mezi žalobcem a jeho zahraničními odběrateli je v projednávané věci zcela irelevantní. I kdyby je však žalovaný do podvodného řetězce zařadil, je z okolností předmětné věci naprosto zjevné, že zahraniční odběratelé žalobce dodaný drahý kov podrobili řádnému zkoumání nejen co do hmotnosti, ale i co do nezaměnitelnosti obchodovaných platinových slitků, o čemž svědčí mimo jiné ve spisu obsažená fotodokumentace vážených platinových slitků, ale i co se týče ryzosti a pravosti dodaného zboží, ať již destruktivními (společnost B), nebo nedestruktivními (společnost H+M) metodami.
64. Soud v návaznosti na právě uvedené nepovažuje za objektivní okolnost ani konstataci žalovaného, že žalobce „*nakupoval od ... dodavatelů platinu, aniž by byla dodavatelem nějak označena, aby se zajistila nezaměnitelnost zboží*“ (str. 18 napadeného rozhodnutí). Žalovaný v napadeném rozhodnutí neuvedl, jak měla být platina ve fakturách vystavovaných dodavateli žalobce označena, aby byla nezaměnitelná, když samotné použití výrazu „*nějak označena*“ nelze považovat za určité vymezení oné žádoucí a standardní obchodní situace, od níž se měli dodavatelé žalobce při vystavování faktur odchýlit. Soud zároveň kontrolou správního spisu ověřil, že společnost U a společnost A žalobci platinu fakturovaly určením množstevním, čili váhovou specifikací dodaného drahého kovu, od níž se pak odvíjela platba za jednotku dodané platiny. Takové určení soud nepovažuje za jakkoliv nestandardní, a to i ve vazbě na následné stanovení kupní ceny takto dodávané platiny odvozené přímo od ve fakturách deklarované hmotnosti dodaného drahého kovu. Kromě toho soud nepřehlédl, že v napadeném rozhodnutí (bod 77) žalovaný ani nerozporoval fakticitu samotného dodání platiny, naopak k příslušné odvolací námitce dal žalobci za pravdu, že k dodání platiny došlo. Tím více ovšem překvapuje, že výsledek vypořádání této odvolací námítky žalovaný zároveň nepromítl do takto nastavené objektivní okolnosti, která měla svědčit o účasti žalobce na podvodu na DPH, když sám uznal, že zdanitelné plnění přijaté žalobcem od jeho dodavatelů nebylo fiktivní, čili musel posoudit, že mezi žalobcem a jeho dodavatelem muselo dojít k faktickému předání platiny s hmotností deklarovanou ve fakturách. Konečně soud k takto uvedené objektivní okolnosti upozorňuje, že sám žalovaný v napadeném rozhodnutí (str. 19) uvádí, že „*podle dalších předložených fotodokumentů existují nezaměnitelné identifikační znaky jednotlivých dodávek*“,

tedy je zjevné, že dodávaná platina byla náležitě a nezaměnitelně identifikována na základě žalobcem předložené fotodokumentace.

65. Pod další objektivní okolnost žalovaný zařadil nedostatečné jištění obchodů s platinou ze strany žalobce, jenž od dodavatelů platiny přijímal toliko čestná prohlášení a biankosměnky. Soud se zřetelem na shora již uvedenou povahu žalobcem prováděných obchodních transakcí, jeho roli prostředníka v celém dodavatelském řetězci, a zejména velmi nízkou míru rizika žalobce spojeného s těmito obchodními transakcemi, vyplývajícího ze skutečnosti, že za dodanou platinu svým dodavatelům platil až po jejím laboratorním přezkoumání ze strany zahraničních odběratelů, považuje požadavek žalovaného na vyšší míru zajištění žalobce za naprosto neadekvátní. Naopak za přiměřený soud považuje požadavek žalobce na jeho dodavatele, aby k dodávané platině doložili čestná prohlášení o tom, že dodávaný vzácný kov nepocházel z trestné činnosti, čímž se žalobce jistil, pokud jde o právně bezvadný původ dodávané platiny pro celý předcházející subdodatelský řetězec, jenž předcházel samotné dodávce platiny od společností U a A. Soud zároveň konstatuje, že mu není zřejmé, z jakého důvodu žalovaný považoval v rámci téže objektivní okolnosti za nestandardní fakt, že dopravu platiny měl pojistit odběratel – společnost B. Jednak žalovaný tuto údajně nestandardní okolnost opět nepropojil s jím označenými účastníky řetězce podvodu na DPH, jehož deklarovanou součástí společnost B nebyla, a jednak soud považuje za zcela logické, že přepravované zboží bylo pro svou vysokou hodnotu a rizikovost přepravy pojištěno. Bylo přitom věcí dohody smluvních stran, která z nich se v rámci sjednaných smluvních podmínek k hrazení takového pojištění dopravy platiny do jiného členského státu EU zaváže.
66. Ke zbývajícím třem žalovaným zmiňovaným objektivním okolnostem soud deklaruje, že ani tyto nemohou zcela jednoznačně svědčit o údajném podvodu na DPH a vědomosti žalobce o účasti na něm. Samotné uplatnění nároku na odpočet na DPH za údajně dodanou platinu, místo které ovšem žalobce od dodavatele obdržel stříbro, může soud přičítat jak pochybení žalobce, tak jeho případné nekalé snaze sanovat jím utrpěnou škodu v důsledku dodávky jiného (cca 100krát levnějšího stříbra) než fakturou deklarovaného zboží (platiny). Tato úvaha však nebyla předmětem napadeného rozhodnutí, když se žalovaný okolnostmi takto vzniklé situace u žalobce podrobněji sám nezabýval, a v napadeném rozhodnutí učinil jen v zásadě paušální závěr o tom, že takové jednání žalobce mělo přisvědčovat jeho účasti na daňovém podvodu, přičemž zcela absentuje logické odůvodnění, proč tato skutečnost měla o účasti žalobce na podvodu na DPH svědčit, když to byl sám žalobce, kdo byl při této obchodní transakci ze strany svého dodavatele podveden co do charakteru dodaného zboží, čili sám byl zatížen vznikem újmy způsobené údajným přechozím článkem téhož podvodného řetězce. Tato skutečnost, jež nutně vedla k narušení důvěry mezi žalobcem a jeho dodavatelem, dle názoru soudu spíše nasvědčuje tomu, že žalobce sám byl primárně svými dodavateli oklamán a poškozen, když jim na základě předchozích úspěšně realizovaných obchodů poprvé zaplatil dopředu zálohu na dodané zboží. Tuto objektivní okolnost tedy lze dle přesvědčení soudu vykládat i ve prospěch žalobce a jeho nevědomosti o případném podvodu na DPH, který tak mohl být osnován bez jakékoliv účasti či povědomí žalobce pouze na nižších úrovních dodavatelského řetězce.
67. Za vágní a nepodstatnou ve vztahu k projednávané věci soud vnímá i žalovaným konstruovanou skutečnost, že mezi žalobcem a dodavatelem nebyla fakticky dodržována písemně uzavřená rámcová smlouva o obchodní spolupráci, když dodávky platiny se neděly formou objednávek žalobce u jeho dodavatelů a cena platiny se stanovovala až po

odsouhlasení ceny mezi žalobcem a jeho odběratelem. Soud v projednávané věci považuje za evidentní, že žalovaný zcela správně a bezrozporně s tvrzeními žalobce detekoval, že obchody byly realizovány jinak, nežli podle uzavřených rámcových smluv. Jednotlivé transakce probíhaly s ústním souhlasem obou smluvních stran (tj. na základě ústně uzavřených smluv) odlišným způsobem, než jak pro případ činění objednávek ze strany žalobce vůči jeho dodavatelům předpokládaly obě předtím písemně uzavřené rámcové smlouvy. Nabídku platiny tedy činili samotní dodavatelé žalobci, čili jednoduše nebyly naplněny podmínky sjednané v obou rámcových smlouvách pro jejich následnou realizaci. Nebyly-li tedy činěny dílčí objednávky platiny určité ryzosti a hmotnosti ze strany žalobce, není ani nijak překvapující, že nebyla aktivována ani smluvní ustanovení rámcových smluv, která předpokládala právě opačnou situaci primární nabídky momentálně tržně disponibilní platiny ze strany dodavatelů žalobce. Za této situace ovšem soud považuje konstruování nesouladu probíhajících obchodních transakcí se zcela jinak postavenými rámcovými smluvními dokumenty ze strany žalovaného za mimoběžné směrem k jinak nezbytnému prokazování vědomosti žalobce o podvodu na DPH.

68. Napadené rozhodnutí jako poslední objektivní okolnost zmiňovalo různé nesrovnalosti ohledně stanovení dat uvedených na předložených daňových dokladech, které ovšem dle přesvědčení soudu samy o sobě, bez existence dalších, závažnějších a logicky vzájemně propojitelných objektivních okolností, nemohou představovat dostatečně pádný argument pro závěr o účasti žalobce na údajném podvodu na DPH, resp. o jeho vědomosti o této účasti.
69. Za situace, kdy žalovaný v napadeném rozhodnutí bez náležitě pregnantního odůvodnění presumoval existenci podvodu na DPH, jenž následně v požadovaném algoritmu přezkumu jeho existence nepodložil ani nosnými objektivními okolnostmi svědčícími o takovém podvodu, považuje soud za nepodstatné zabývat se žalobními námitkami uplatněnými žalobcem ve **třetím žalobním bodě**, které se týkají otázky, zda žalobce přijal rozumná opatření, aby zajistil svou neúčast na daňovém podvodu na DPH. Nelze-li totiž v projednávané věci identifikovat ani existenci podvodu na DPH, ani existenci objektivních okolností svědčících o účasti či vědomosti žalobce na něm, nelze následně ve třetím kroku pro tyto účely posuzovat rozumnost opatření přijatých žalobcem k zajištění jeho neúčasti na takovém podvodu na DPH. Otázka prokázání dobré víry žalobce a učinění opatření, kterými měl předejít své účasti na případném daňovém podvodu, představuje totiž ve světle výše rekapitulovaných judikатурních závěrů teprve poslední krok, jenž však může a má být předmětem zkoumání teprve za podmínky, že finanční orgány unesou důkazní břemeno ohledně existence daňového podvodu a objektivních okolností svědčících o tom, že žalobce o svém zapojení do daňového podvodu věděl či vědět měl a mohl. Napadené rozhodnutí však řádné zdůvodnění ve vztahu k naplnění těchto prvních dvou podmínek postrádá. Soud z tohoto důvodu upustil od vypořádání třetího žalobního bodu jako v zásadě nadbytečného pro konečný výsledek provedeného soudního přezkumu napadeného rozhodnutí.
70. Na výše uvedené vypořádání prvního a druhého žalobního bodu soud navazuje konstatováním, že z ustálené judikatury správních soudů vyplývá, že z odůvodnění rozhodnutí musí být seznatelné, které skutečnosti vzal správní orgán za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti předestřené účastníkem za nerozhodné, nesprávné nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl a jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů. Rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro

nedostatek důvodů tehdy, jestliže správní orgán neuvede konkrétní důvody, o něž se jeho rozhodnutí opírá (rozsudek NSS ze dne 21. 12. 2006, č.j. 2 As 37/2006 - 63, č. 1112/2007 Sb. NSS), nevypořádá se se všemi odvolacími námitkami (rozsudek ze dne 19. 12. 2008, čj. 8 Afs 66/2008 - 71), či neuvede důvody, proč nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení a proč námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, (rozsudek ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005, č. 689/2005 Sb. NSS). Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost pak ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze považovat zejména ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti, z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné. Správní soudy v minulosti opakovaně judikovaly, že zrušení správního rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno vadám správních rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze správní rozhodnutí meritorně přezkoumat. Soud v tomto směru pro stručnost odkazuje na závěry vyjádřené v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Ads 58/2003 - 75, ze dne 29. 7. 2004, čj. 4 As 5/2003 - 52, ze dne 18. 10. 2005, čj. 1 Afs 135/2004 - 73, č. 787/2006 Sb. NSS, ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005 - 44, č. 689/2005 Sb. NSS, ze dne 25. 5. 2006, čj. 2 Afs 154/2005 - 245, ze dne 17. 1. 2008, čj. 5 As 29/2007 - 64, či ze dne 8. 4. 2004, čj. 4 Azs 27/2004 - 74).

71. Uvedený přístup vychází z ustálené rozhodovací praxe Ústavního soudu (viz např. nález Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, uveřejněný pod č. 34 ve svazku č. 3 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, nález Ústavního soudu ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, uveřejněný pod č. 85 ve svazku č. 8 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, nález Ústavního soudu ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, či nález Ústavního soudu ze dne 17.12.2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08), podle níž jedním z principů, které představují součást práva na řádný a spravedlivý proces, jakož i pojem právního státu (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 1 Ústavy), jež vylučuje libovůli při rozhodování, je i povinnost orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit. Ústavní soud v této souvislosti výslovně zdůrazňuje, že rovněž právo na řádné přezkoumatelné odůvodnění rozhodnutí orgánů veřejné moci, včetně rozhodnutí správních orgánů, je součástí práva na spravedlivý proces zaručeného čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod (srov. nález Ústavního soudu ze dne 14. 10. 1999, sp. zn. III. ÚS 35/99). Řádné odůvodnění rozhodnutí včetně vypořádání námitek a skutečností uváděných účastníkem je tak podle Ústavního soudu nezbytnou zárukou proti libovůli v rozhodování, která je neslučitelná s principem demokratického právního státu (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 29. 3. 2011, sp. zn. III. ÚS 3606/10). Evropský soud pro lidská práva a národní soudy přitom konstantně judikují, že právo na obhajobu a právo na přezkoumatelné odůvodnění je imanentní součástí práva na spravedlivý proces.
72. Z právě uvedeného judikatorního rámce tedy jednoznačně vyplývá, že z odůvodnění rozhodnutí musí být zřejmé, jaký skutkový stav vzal správní orgán za rozhodný a jak uvažil o pro věc zásadních skutečnostech a uplatněných námitkách účastníka řízení, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností. Uvedené pak musí nalézt svůj odraz v odůvodnění rozhodnutí. Podle rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu je tomu tak právě proto, že jen prostřednictvím odůvodnění lze dovodit, z jakého skutkového stavu správní orgán vyšel a jak o něm uvažil. V projednávané věci nebyly tyto judikatorně vymezené parametry přezkoumatelnosti rozhodnutí naplněny.

73. S odkazem na výše popsané závěry soudu je nutno uzavřít, že napadené rozhodnutí trpí nepřezkoumatelností jak pro nedostatek důvodů, tak pro nesrozumitelnost spočívající v jeho vnitřní rozpornosti. Rovněž způsob, jakým se žalovaný vypořádal s okruhem námitek, kterými žalobce zpochybňoval klíčové závěry o existenci objektivních okolností svědčících o vědomém zapojení žalobce do podvodného jednání, nemůže obstát. Se žalobcem je nutno souhlasit v tom, že žalovaný napadené rozhodnutí neopřel o skutkový stav vyplývající ze spisů, resp. skutková zjištění hodnotil jen účelově v neprospěch žalobce, aniž by adekvátně reagoval na opakované odvolací námitky žalobce ohledně nesprávného posouzení skutkového stavu projednávané věci. Žalovaný tak fakticky nevzal skutečnosti tvrzené žalobcem, zejména pak skutečnosti velmi podrobně vyličené v rámci obsáhlého doplnění odvolání proti platebním výměrům ze dne 11.3.2016 (dále jen „doplnění odvolání“) v úvahu, přestože žalobce označil konkrétní důvody, pro které považoval předmětné závěry žalovaného stran nestandardních obchodních podmínek za nepodložené a odporující skutečnosti. Žalovaný se přitom s některými námitkami vznesenými žalobcem v doplnění odvolání nevypořádal vůbec, s některými se pak vypořádal způsobem odporujícím požadavkům vyplývajícím z ustálené rozhodovací praxe správních soudů a žalobci k jeho ucelené argumentaci obsažené zejména v doplnění odvolání neposkytl rovnocennou protiargumentaci, resp. se s žalobcem předestřenou verzí hodnocení skutkového stavu do značné míry v napadeném rozhodnutí nezabýval, a v podstatě jí tak ignoroval.
74. Soud ohledně nevypořádaných, resp. jen zcela nedostatečně vypořádaných odvolacích námitek žalobce poukazuje konkrétně na námitkové tvrzení žalobce na str. 7 doplnění odvolání, že kupní smlouvy o prodeji platiny byly sjednávány mezi žalobcem a dodavateli ústně při osobním jednání mezi zástupci zúčastněných subjektů, kterým se žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí vůbec nezabýval. Zcela bez reakce žalovaného v napadeném rozhodnutí zůstala i odvolací námitka žalobce o adekvátní míře zajištění obchodních transakcí (str. 9 doplnění odvolání dole), v níž žalobce výslovně oponoval závěru správce daně, že dalšího zajištění nebylo třeba v situaci, kdy za dodanou platinu bylo placeno až následně, tj. po zaplacení kupní ceny za dodanou platinu odběrateli žalobce. Žalovaný prakticky vůbec v napadeném rozhodnutí nereagoval ani na námitku žalobce, že správce daně nesprávně posoudil obchodování s platinou z důvodu neznalosti fungování tohoto trhu a předložil k tomu řadu důkazních prostředků. Místo konkrétní odpovědi na vznesené pochybnosti žalobce žalovaný toliko alibisticky zkonstatoval, že listinné „*přílohy, které odvolatel fyzicky k doplnění odvolání předložil, nebyly (až na výjimky) očíslované, takže mnohdy jejich přiřazení k tvrzením odvolatele nebylo dohledatelné*“, přičemž „*(t)uto zmatečnost lze ...jednoznačně přičíst k tíži odvolatele.*“ Za zcela nedostatečné pak soud považuje takové vypořádání odvolacích námitek žalobce, které jen neadresně odkazovalo na poměrně rozsáhlé části jiných partií napadeného rozhodnutí (k tomu srov. např. bod 85 napadeného rozhodnutí, který odkazoval na 22 posloupných bodů téhož rozhodnutí), nebo na argumentaci kruhem, když v bodě 88 napadeného rozhodnutí žalovaný k odvolací námitce žalobce objasňující konkrétní důvody pochybení na fakturách konstatoval, že je nedůvodná, protože „*právě zjištěné nepřesnosti na předložených dokladech představují jednu z objektivních okolností, svědčících o tom, že odvolatel věděl nebo mohl vědět, že se účastní obchodního řetězce zasaženého podvodem*“. Za nedostatečnou soud považuje rovněž reakci žalovaného na odvolací námitku žalobce, jenž rozporoval existenci důkazů, o které opřel správce daně svůj závěr o tom, že nejprve došlo k dodání zboží do Německa a až poté k nákupu platiny, když této kontroval tak, že „*(v)zhledem k tomu, že odvolatel nepředkládá*

žádné důkazní prostředky, že by tomu tak nebylo, nebude se odvolací orgán touto otázkou dále zabývat“.

75. Soud navíc, aniž by byly dotčeny jeho závěry plynoucí výše z vypořádání druhého žalobního bodu, k důvodům nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí doplňuje, že žalovaný se ve vztahu k jednotlivým jím identifikovaným objektivním okolnostem svědčícím podle něj o tom, že žalobce o svém zapojení do podvodného jednání věděl či vědět musel, omezil v zásadě jen na jejich výčet, aniž by však své závěry blíže rozvedl ve vztahu k subjektivní stránce jednání žalobce, a především aniž by popsal důvody, pro které by bylo lze 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 žalobce o podvodu na DPH věděl nebo vědět mohl. Nad rámec prosté popisné identifikace uvedených objektivních okolností tedy žalovaný ani nepopsal, v čem se jednotlivé okolnosti doplňují a v čem na sebe navazují.
76. Se zřetelem ke všem výše popsaným důvodům soud dospěl k závěru, že žalovanému lze sice přisvědčit potud, že obchodní transakce v řetězci snad mohly vykazovat některé nejasnosti nebo i chyby, které mohly založit pochybnosti správce daně o možném daňovém podvodu, nicméně tyto pochybnosti nemohly v následně předestřené argumentaci napadeného rozhodnutí pro svou mezerovitost a vzájemnou neprovázanost uspět, a to s ohledem na podnětné odvolání žalobce, kterým se žalovaný v napadeném rozhodnutí v dostatečné míře nezabýval. Za tohoto stavu nelze přisvědčit závěru, že žalovaný unesl důkazní břemeno stran toho, že záměrem žalobce bylo čerpat odpočet na DPH, i když věděl nebo mohl vědět, že DPH nebyla v řetězci v plné výši odvedena, tj. že mohl vědět, resp. věděl, že se účastní podvodu na dani. Jak bylo soudem zdůrazněno výše, jsou to přitom právě finanční orgány, které nesou důkazní břemeno stran prokázání okolností svědčících o tom, že žalobce o svém zapojení do podvodného jednání věděl či vědět měl a mohl.
77. Na základě všech shora uvedených skutečností soud napadené rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. a) a b) ve spojení s § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s. zrušil pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů a nesrozumitelnosti a dále z toho důvodu, že skutkový stav, který vzal žalovaný za základ napadeného rozhodnutí, nemá oporu ve spisu. V dalším řízení bude na žalovaném, aby zohlednil závěry soudu, které vedly ke zrušení napadeného rozhodnutí, znovu posoudil, zda jsou dány všechny podmínky pro odepření nároku žalobce na odpočet DPH z důvodu jeho zapojení do daňového podvodu, a přezkoumatelným způsobem se vypořádal se všemi odvolacími námitkami žalobce.
78. Právním názorem soudu vysloveným v tomto rozsudku je žalovaný v dalším řízení vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
79. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 věta první s. ř. s., podle kterého má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. V řízení úspěšnému žalobci proto soud přiznal právo na náhradu nákladů řízení, které spočívají v zaplaceném soudním poplatku ve výši 3 000 Kč, odměně za 2 úkony právní služby (převzetí zastoupení a podání žaloby) v částce 3 100 Kč za jeden úkon, celkem 6 200 Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb.], paušální náhrade hotových výdajů za tyto dva úkony v částce 300 Kč za jeden úkon, celkem 600 Kč (§ 13

odst. 3 téže vyhlášky) a částce 1 428 Kč odpovídající dani z přidané hodnoty, kterou je zástupkyně žalobce povinna z odměny za zastupování a z náhrad odvést podle ZDPH. Celková výše nákladů, které žalobci v tomto řízení vznikly, tedy činí 11 228Kč.

Poučení:

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

Praha 21. dubna 2020

Mgr. Martin Kříž v. r.
předseda senátu