



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Naděždy Řehákové a soudců Mgr. Ing. Silvie Svobodové a JUDr. Ivanky Havlíkové v právní věci

žalobce: **Josef KVAPIL a. s.**, IČO 26821249
sídlem Kubánské náměstí 1391/11, 100 00 Praha 10
zastoupený daňovým poradcem ARIADNA, s. r. o., IČO 64581144
sídlem Bořivojova 21, 130 00 Praha 3

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 10. 2016, č. j. 46205/16/5300-22443-702189,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 21. 10. 2016, č. j. 46205/16/5300-22443-702189, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 15 342 Kč, a to ve lhůtě jednoho měsíce od právní moci rozsudku k rukám zástupce žalobce ARIADNA, s. r. o., daňového poradce.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce se žalobou podanou u Městského soudu v Praze domáhal přezkoumání a zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 21. 10. 2016, č. j. 46205/16/5300-22443-702189 (dále též jen „napadené rozhodnutí“), jímž bylo zamítnuto jeho odvolání a jímž byly potvrzeny platební výměry vydané Specializovaným finančním úřadem (dále též jen „správce daně“), a sice platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

listopad 2011, č. j. 174375/15/4230-22792-710129 ze dne 30. 7. 2015, kterým byl vyměřen nadměrný odpočet ve výši 9 928 731 Kč, platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2011, č. j. 174396/15/4230-22792-710129 ze dne 30. 7. 2015, kterým byl vyměřen nadměrný odpočet ve výši 12 699 863 Kč a platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2012, č. j. 174386/15/4230-22792-710129 ze dne 30. 7. 2015, kterým byl vyměřen nadměrný odpočet ve výši 9 785 730 Kč (dále též jen „platební výměry“).

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

2. Žalobce namítl, že správce daně postupoval v rozporu s právními předpisy a se zásadami správy daní, konkrétně v rozporu s § 5 a 6 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Závěry žalovaného nemají oporu v provedeném dokazování, ve skutkovém stavu ani v ustálené judikatuře.
3. Žalobce v obsáhlé žalobě, v níž se jednotlivé žalobní námitky vzájemně prolínají, vymezil několik základních žalobních bodů.
4. Žalobce má předně za to, že závěr žalovaného o tom, že žalobce o daňovém podvodu vědět mohl a měl, neodpovídá skutečnosti ani důkazním prostředkům. Dle žalobce nelze konstatovat, že existuje soubor nepřímých důkazů, na základě něhož by bylo možno vyslovit tvrzení, že žalobce věděl nebo vědět mohl, že je účasten na podvodném jednání. Již jenom z formulace žalovaného je zřejmé, že si žalovaný neutvořil žádný konkrétní a přesvědčivý závěr, zda údajný soubor nepřímých důkazů svědčí o tom, že žalobce věděl, že je účasten podvodného jednání na DPH anebo o tom, že žalobce mohl vědět, že je účasten podvodného jednání na DPH. Žalobce je naopak přesvědčen, že se jedná o účelový soubor smyšlenek, nepravd a falešných dedukcí správce daně. Správce daně ani žalovaný neprokázali, že žalobce věděl či musel vědět, že plnění je součástí podvodu. Žalobce rozporuje existenci objektivních okolností, které dle žalovaného svědčí o vědomosti žalobce o podvodném jednání.
5. Žalobce s odkazem na judikaturu SDEU a NSS (např. rozsudek č. j. 8Afs 14/2010 – 210 ze dne 30. 7. 2010 a č. j. 3 Afs 6/2015 – 30 ze dne 25. 11. 2015) uvedl, že postup žalobce, kdy si prověřil svého dodavatele z veřejných zdrojů, odpovídá rozhodovací praxi. Žalobce nebyl vědomým účastníkem podvodného řetězce a nebyl ani neobezřetný.
6. Žalobce dále uvedl, že zboží přijaté od společnosti BRALOVANE bylo na fakturách a dodacích listech specifikováno dostatečně. Tato specifikace se nijak podstatně nelišila od specifikace na dokladech od jiných dodavatelů. U každé dodávky od každého dodavatele kontroloval žalobce množství dodaných kusů a typ telefonu, nikoliv IMEI. IMEI v případě prodeje do zahraničí začal žalobce požadovat až na základě požadavků správce daně. Dle e-mailové korespondence ze dne 8. 3. 2012 a 12. 3. 2012 je zřejmé, že žalobce po společnosti BRALOVANE požadoval předložení seznamu IMEI k fakturám za listopad a prosinec roku 2011 dodatečně. Pokud si na tuto skutečnost svědek K. M. nevzpomněl, je to pochopitelné, když při výslechu neměl k dispozici žádné písemné podklady. Tato okolnost však v žádném případě nemůže svědčit o povědomí žalobce o podvodu.
7. Žalobce dále brojil proti hodnocení svědecké výpovědi pana K. M. ze dne 5. 9. 2012 ze strany správce daně a žalovaného. Podle žalobce tento svědek pouze u jedné otázky z dvaceti odpovídal, že si nevzpomíná. Žalobce v této souvislosti konstatuje, že žalovaný opominul tento důkazní prostředek hodnotit v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

8. Žalobce dále namítal, že správce daně postupoval jednoznačně v rozporu s § 88 odst. 5 daňového řádu, když daňovou kontrolu ukončil bez projednání zprávy o daňové kontrole.
9. Žalobce rovněž namítal, že ke dni ukončení daňové kontroly nebyly vyřízeny žádosti žalobce o prošetření způsobu vyřízení stížnosti.
10. Podle názoru žalobce měl žalovaný postupovat nesprávně, když před vydáním žalobou napadeného rozhodnutí neprojednal s žalobcem věc v rámci nařízeného ústního jednání.
11. Žalobce dále namítal, že žalovaný se řádně nevypořádal se všemi odvolacími námitkami žalobce a porušil tak § 114 odst. 2 daňového řádu.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

12. Ve vyjádření k žalobě žalovaný upozornil, že podstata žalobních námitek již byla žalobcem uplatněna v rámci odvolání proti výše uvedeným platebním výměrům.
13. Pokud jde o posouzení otázky, zda žalobce o daňovém podvodu věděl či vědět měl a mohl, žalovaný předeslal, že důkazní břemeno ohledně prokázání účasti daňového subjektu na daňovém podvodu leží na správci daně. K přenesení tohoto důkazního břemene zpět na daňový subjekt dochází na základě tzv. vědomostního testu, v rámci kterého správce daně musí nejdříve zkoumat nestandardnosti posuzované obchodní transakce (tzv. objektivní okolnosti) a následně posoudit opatření přijatá daňovým subjektem k zamezení jeho možné účasti na daňovém podvodu. Objektivní okolnosti svědčící o tom, že žalobce mohl a měl vědět, že je součástí podvodného jednání, vymezil žalovaný na str. 15 – 18 žalobou napadeného rozhodnutí. Podle názoru žalovaného žalobce nepřijal taková opatření, která lze po něm s ohledem na charakter předmětných obchodních transakcí s dodavatelskou společností BRALOVANE rozumně vyžadovat (nevyžadoval IMEI, netrval na vyhotovení podrobných písemných smluv, neobstaral si stěžejní informace o dodavateli).
14. K námitce dostatečného označení zboží přijatého od společnosti BRALOVANE na fakturách a dodacích listech žalovaný konstatoval, že zboží v hodnotě miliónů Kč bylo na předložených fakturách vymezeno obecně, aniž by bylo blíže identifikováno a specifikováno. Předmětem obchodních transakcí byly mobilní telefony, které mají výrobcem přiděleno unikátní číslo, tzv. IMEI kód (zkratka z anglického termínu *International Mobile Equipment Identity*, dále též „IMEI“). Seznamy IMEI však žalobce od společnosti BRALOVANE spolu s daňovými doklady ani dodacími listy neobdržel, vyžádal si je až dodatečně v roce 2012 na základě požadavku a pochybností správce daně.
15. Žalovaný se neztotožnil s názorem žalobce, že svědecká výpověď pana K. M. byla hodnocena v rozporu s § 8 odst. 1 daňového řádu. Měl za to, že výpověď svědka K. M. byla ze strany správce daně i žalovaného posuzována jednotlivě a následně rovněž ve vzájemné souvislosti s jinými důkazy.
16. K námitce žalobce, že správce daně při ukončení daňové kontroly postupoval v rozporu s § 88 odst. 5 daňového řádu žalovaný s poukazem na jednotlivé kroky žalobce a správce daně, které ukončení daňové kontroly předcházely, uvedl, že žalobce byl s výsledkem kontrolního zjištění seznámen ve smyslu § 88 odst. 2 daňového řádu již dne 19. 9. 2014. K výsledku kontrolního zjištění se žalobce vyjádřil v prodloužené lhůtě dne 24. 11. 2014, současně podal námitku podjatosti úředních osob a stížnost na postup správce daně ve smyslu § 261 odst. 1 daňového řádu. Vzhledem k dalším podáním, žádostem a omluvám žalobce došlo k projednání zprávy o daňové kontrole až dne 23. 7. 2015. Správce daně

postupoval v souladu s příslušnými ustanoveními daňového řádu; daňová kontrola byla ukončena zákonným způsobem.

17. Žalovaný s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 213/2016 - 33 ze dne 31. 1. 2017 odmítl též námitku žalobce týkající se ukončení daňové kontroly před vyřízením žádosti žalobce o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 odst. 6 daňového řádu.
18. K námitce žalobce, že žalovaný před vydáním napadeného rozhodnutí neprojednal s žalobcem věc v rámci nařízeného ústního jednání, žalovaný konstatoval, že z daňového řádu žádná taková povinnost pro správce daně nevyplývá. Svou argumentaci opřel o rozsudky Nejvyššího správního soudu, č. j. 7 Afs 41/2005 – 49 a č. j. 7 Afs 114/2006 – 78.
19. Žalovaný s poukazem na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové, pobočka v Pardubicích, č. j. 52 Af 54/2014 – 78 ze dne 14. 9. 2015, konstatoval, že napadené rozhodnutí má za dostatečně odůvodněné, konzistentní a přezkoumatelné.

IV. Další podání účastníků

20. Žalobce využil svého práva a podal k vyjádření žalovaného repliku, v níž opětovně obsírně rozvedl důvody, pro které nesouhlasí s napadeným rozhodnutím a s argumentací žalovaného, přičemž zejména vyložil otázku označení zboží IMEI kódy.
21. K replice žalobce se následně vyjádřil žalovaný, který předložil své stanovisko k polemice žalobce.
22. Triplika žalobce pak převážně obsahuje rekapitulaci jednotlivých bodů v návaznosti na argumentaci žalovaného z vyjádření k replice.

V. Obsah spisového materiálu

23. Žalobce podal řádná daňová přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad roku 2011, prosinec roku 2011 a květen roku 2012, v nichž vykázal nadměrné odpočty ve výši 17 520 306 Kč (listopad 2011), 17 760 503 Kč (prosinec 2011) a 13 115 673 Kč (květen 2012). V předmětných daňových přiznáních žalobce uplatňoval nárok na odpočet daně na základě faktur za nákup mobilních telefonů vystavených společností BRALOVANE s.r.o., sídlem Praha 3, Husinecká 903/10, DIČ: CZ29045304 (dále též „BRALOVANE“).
24. Finančnímu úřadu v Olomouci vznikly pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti údajů ve výše uvedených daňových přiznáních, proto byl žalobce výzvami č. j. 14822/12/379914807165 ze dne 23. 1. 2012 (listopad 2011), č. j. 68738/12/379914807165 ze dne 23. 2. 2012 (prosinec 2011) a č. j. 358750/12/379914807165 ze dne 23. 7. 2012 (květen 2012) v souladu s § 89 odst. 1 daňového řádu vyzván k odstranění těchto pochybností. Žalobce byl s výsledkem postupu k odstranění pochybností seznámen v rámci ústního jednání dne 6. 3. 2013 (protokol č. j. 310611/13/3101-05401-800467). Správce daně mimo jiné došel k závěru, že ze strany žalobce nebyla dostatečně věrohodným způsobem prokázána existence zboží pořízeného od společnosti BRALOVANE, a že došlo k přijetí zdanitelného plnění od této společnosti tak, jak je deklarováno na předložených dokladech.
25. Dne 20. 5. 2013 byla u žalobce zahájena daňová kontrola na dani z přidané hodnoty (dále též „daňová kontrola“) za zdaňovací období listopad 2011, prosinec 2011 a květen 2012, což je zaznamenáno v protokolu o ústním jednání č. j. 1055475/13/3101-05401-800467.

Důvodem pro zahájení daňové kontroly bylo obdržení nových informací správcem daně, mimo jiné usnesení Policie ČR, č. j. OKFK-866-746/TC-2012-252501 ze dne 21. 3. 2013.

- zahájení, průběhu a ukončení daňové kontroly byla Finančním úřadem pro Olomoucký kraj, územním pracovištěm v Olomouci sepsána zpráva o daňové kontrole č. j. 1402131/15/3101-61561-800467 (dále též „zpráva o daňové kontrole“). Správce daně žalobci neuznal nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění (nákupu mobilních telefonů) od společnosti BRALOVANE (ve výši 7 591 575 Kč za zdaňovací období listopad 2011, ve výši 5 060 640 Kč za zdaňovací období prosinec 2011 a ve výši 3 329 943 Kč za zdaňovací období květen 2012), neboť na základě výsledku daňové kontroly dospěl k závěru, že uvedená přijatá zdanitelná plnění jsou zasažena tzv. podvodem na dani z přidané hodnoty, přičemž žalobce o tom, že tato plnění jsou součástí daňového podvodu, věděl, případně vědět měl a mohl.
26. Dne 30. 7. 2015 vydal Specializovaný finanční úřad platební výměry č. j. 174375/15/4230-22792-710129, č. j. 174396/15/4230-22792-710129 a č. j. 174386/15/4230-22792-710129, kterými vyměřil:
- za zdaňovací období listopad 2011 nadměrný odpočet ve výši 9 928 731 Kč (namísto v daňovém přiznání tvrzeného nadměrného odpočtu ve výši 17 520 306 Kč),
 - za zdaňovací období prosinec 2011 nadměrný odpočet ve výši 12 699 863 Kč (namísto v daňovém přiznání tvrzeného nadměrného odpočtu ve výši 17 760 503 Kč),
 - za zdaňovací období květen 2012 nadměrný odpočet ve výši 9 785 730 Kč (namísto v daňovém přiznání tvrzeného nadměrného odpočtu ve výši 13 115 673 Kč).
27. Proti výše uvedeným platebním výměrům podal žalobce dne 28. 8. 2015 společné odvolání, které několikrát doplnil. Žalobce navrhoval, aby napadené platební výměry byly změněny a aby byly vyměřeny odpočty ve výši uplatněné daňovým subjektem v daňových přiznáních. V doplnění odvolání ze dne 25. 6. 2016 žalobce požadoval, aby byl seznámen se stanoviskem odvolacího orgánu k jeho odvolacím námitkám a aby byl seznámen s důkazními prostředky svědčícími o tom, že žalobce neprojevil v obchodním styku dostatečnou obezřetnost. Tyto požadavky pak několikrát zopakoval i v rámci protokolu o ústním jednání ze dne 1. 6. 2016. V průběhu tohoto protokolu žalobce také navrhl provedení svědeckých výpovědí Ing. J. B., Mgr. A. H. a P. G. V doplnění odvolání ze dne 22. 8. 2016 žalobce označil nové důkazní prostředky, které mají prokázat, že žalobce projevil při hospodářském styku se svým dodavatelem BRALOVANE i se svými odběrateli dostatečnou obezřetnost, a sice dosud utajované záznamy hovoru Mgr. P. K. s jeho spolupracovníky ze společnosti Josef KVAPIL, a.s. a se zástupcem daňového subjektu Ing. V. U. V písemnosti doručené dne 22. 8. 2016 žalobce podal také stížnost ve smyslu § 261 odst. 1 daňového řádu a dále námitku podjatosti vůči všem pracovníkům žalovaného. V doplnění odvolání ze dne 19. 10. 2016 žalobce doplnil svoji námitku ohledně hodnocení důkazního prostředku „Návrh obchodní spolupráce“ o nová zjištění a navrhl provedení svědeckých výpovědí zaměstnanců žalobce M. S., S. K., V. T. a B. Š.
28. Žalovaný shledal, že nejsou dány důvody pro doplnění dokazování v odvolacím řízení. O podaném odvolání rozhodl žalovaný rozhodnutím č. j. 46205/16/5300-22443-702189 ze dne 21. 10. 2016 tak, že odvolání dle § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu zamítl a předmětné platební výměry potvrdil, když dospěl ke shodnému závěru jako správce daně, tedy že žalobce věděl, respektive měl a mohl vědět, že se přijetím plnění od dodavatele

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

BRALOVANE účastní podvodu na DPH, a tudíž mu není možné přiznat nárok na uplatněný odpočet daně z přidané hodnoty z dotčených plnění.

VI. Jednání

29. Při jednání konaném dne 26. 2. 2020 účastníci řízení setrvali na svých procesních stanoviscích. Zástupce žalobce obsáhle zopakoval dosavadní průběh řízení a rekapituloval písemná podání žalobce doručená soudu. Uzavřel, že žalobce v plné míře osvědčil důvodnost uplatněného nároku na odpočet DPH v jednotlivých zdaňovacích obdobích. Návrhy na provedení důkazů označené žalobcem městský soud pro nadbytečnost zamítl, neboť obsah správního spisu, z něhož soud obligatorně vycházel, s ohledem na právní názor soudu k rozhodnutí věci zcela postačoval.
30. Zástupce žalovaného správního orgánu se při jednání soudu odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a na písemná podání žalovaného v podobě vyjádření k žalobě a vyjádření k replice žalobce.

VII. Posouzení věci Městským soudem v Praze

31. Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 s. ř. s.), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.). Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
32. Podstatou projednávané věci je posouzení otázky, zda má žalobce u zdanitelných plnění přijatých od společnosti BRALOVANE nárok na odpočet daně z přidané hodnoty ve smyslu § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), či nikoliv. Mezi žalobcem a žalovaným je nadále sporná otázka, zda žalobce o skutečnosti, že se danými obchodními transakcemi účastní plnění, která jsou součástí podvodu na dani z přidané hodnoty, věděl, případně vědět měl a mohl.
33. Pro posouzení, zda se žalobce účastnil podvodu na DPH spáchaného některým ze subjektů v dodavatelském řetězci, je třeba postupovat v několika krocích. Zaprvé je třeba zjistit, zda k daňovému podvodu došlo. Pokud ano, je třeba - na základě objektivních skutkových okolností - posoudit, zda žalobce věděl nebo měl vědět, že se svým obchodem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a zda přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že přijetí plnění nepovede ke spoluúčasti na podvodu.
34. Existenci daňového podvodu v řetězci obchodníků, jehož článkem byl i žalobce, neučinil žalobce spornou. V žalobě na straně 6 žalobce uvedl: „I z jiných odposlechů je zřejmé, že se vědomí účastníci podvodného jednání vyhýbali jmenování konkrétních subjektů, na rozdíl od žalobce, který o podvodném jednání nevěděl ...“. Na straně 22 žaloby pak žalobce konstatoval: „Žalobce nebyl vědomým účastníkem podvodného řetězce a nebyl ani neobezřetný.“ Soud proto k prvnímu kroku pouze poznamenává, že podvod na DPH je nejobecněji možné vymezit jako situaci, kdy jeden z účastníků obchodního řetězce neodvede státní pokladně vybranou daň z přidané hodnoty a další si ji odečte. Žalovaný v posuzované věci identifikoval a popsal lineární řetězec dodavatelů, do něhož byl žalobce zapojen (odst. 41 napadeného rozhodnutí). Na počátku předmětného řetězce v tuzemsku stála společnost OCEANIA Trading, která nepodávala daňová priznání a daň z přidané

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

hodnoty na výstupu nepřiznala ani neodvedla. Předmětné zboží (mobilní telefony) bylo v rámci řetězce dále několikrát přeprodáno. Od společnosti BRALOVANE odebíral předmětné zboží žalobce, který stál na konci řetězce, a který předmětné zboží dále dodával do jiného členského státu EU nebo vyvážel do třetích zemí.

35. V napadeném rozhodnutí žalovaný identifikoval další skutečnosti poukazující na uskutečnění daňového podvodu: Společnost BRALOVANE nemá žádné zázemí k provozování ekonomické činnosti, nemá žádné skladovací prostory, sídlo společnosti je virtuální. Soud přisvědčil žalovanému, že uvedené skutkové okolnosti umožňují učinit závěr, že v řetězci došlo k daňovému podvodu. Žalovaný přitom při vymezení uvedených okolností dostal požadavkům kladeným judikaturou Nejvyššího správního soudu, podle kterých není třeba prokázat, jakým způsobem a kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán daňový podvod, ale musí být postaveno na jisto, v jakých skutkových okolnostech podvod spočíval (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2013, č. j. 1Afs 13/2013 - 61).
36. Obecně nicméně platí, že „nárok osoby povinné k dani, která uskutečnila plnění, na odpočet DPH odvedené na vstupu (...) není dotčen okolností, že v řetězci dodávek, v němž byla tato plnění uskutečněna, je jiné plnění, které předchází nebo následuje po plnění uskutečněném touto osobou povinnou k dani, zasaženo podvodem s DPH, aniž by to posledně uvedená věděla nebo mohla vědět“ (viz rozsudek SDEU ve věci Optigen, bod 52).
37. Hlavní otázkou pro posouzení nároku žalobce na daňový odpočet tudíž je, zda věděl nebo mohl a měl vědět, že se svým obchodem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Vědomost osoby povinné k dani se přitom posuzuje podle objektivních okolností. Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, aby tyto okolnosti dostatečně vymezil a prokázal (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2015, č. j. 9Afs 163/2015 - 44).
38. Ve vztahu k plnění, které žalobce přijal od dodavatele BRALOVANE žalovaný za takovéto okolnosti (svědčící o tom, že žalobce měla vědět, že se účastní podvodu na DPH) označil obecně dvě skupiny skutečností: Nestandardnost průběhu obchodní spolupráce mezi žalobcem a uvedeným dodavatelem a rizikovost společnosti BRALOVANE jako obchodního partnera. Existenci objektivních okolností žalovaný konkrétně staví jednak na nedostatečném označení zboží, když žalobce k fakturám za přijaté zboží nevyžadoval IMEI, a jednak na neexistenci podrobných písemných smluv, jež by se vztahovaly k předmětným obchodním transakcím, a kde by byla obsažena ustanovení upravující zajištění závazku či záruku za vady zboží.
39. Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 25. 3. 2005, č. j. 5Afs 131/2004 - 45, publikovaném pod č. 599/2004 ve Sbírce NSS, uvedl, že nelze důkazní břemeno daňového subjektu pojímat extenzivně a rozšiřovat je na prokázání i těch skutečností, ohledně kterých taková povinnost stíhá zcela jiný subjekt. Rovněž v rozsudku ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5Afs 83/2012 - 46, Nejvyšší správní soud konstatoval: *„Důkazní břemeno daňového subjektu není bezbřehé (§ 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, a § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty); naopak je omezeno principy fungování jednotného trhu. Stejně jako si daňový subjekt, jakožto dodavatel, nemůže při svých obchodních aktivitách počínat neopatrně, neboť by pak nebyl schopen prokázat dobrou víru, resp. musí přijmout „všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že operace, kterou*

provádí, jej nepovede k účasti na daňovém podvodu“, je i stát při prosazování svých zájmů (řádný výběr DPH) povinen brát výše uvedené principy na zřetel. Důkazní břemeno daňového subjektu, tj. přijetí „všech“ opatření, tak může být státem vynucováno pouze s respektem k základním svobodám zavedeným Smlouvou o fungování EU, jako je zejména volný pohyb zboží a služeb.“ Lze poukázat rovněž např. na rozsudek NSS ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6Afs 170/2016 – 30, v němž se uvádí: „Pokud tedy stěžovatel (zde žalovaný správní orgán – pozn. NSS) tvrdí, že žalobkyně se účastnila podvodného jednání s cílem získat neoprávněně nárok na odpočet DPH, je povinností stěžovatele shromáždit dostatečné množství důkazů, které tento závěr podporují (k tomu viz také rozsudek Soudního dvora ze dne 21. června 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, Mahagében kft proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal él-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága a Péter Dávid proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága, bod 49). O přesunu důkazního břemene na žalobkyni, aby prokázala, že se daňového podvodu neúčastnila, nelze v právním státě uvažovat (čímž však není řečeno, že žalobkyně nemůže na svou obhajobu důkazy předkládat).“

40. V rozsudku ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5Afs 60/2017 – 60, Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že žalovanému lze přisvědčit potud, že obchodní transakce v řetězci mezi jednotlivými dodavateli zařízení, resp. některých jeho částí vykazovala některé nejasnosti, nepřesnosti v datech a údajích. Nicméně na základě žalovaným popsaných objektivních skutečností nelze dospět k závěru, že žalovaný unesl důkazní břemeno stran toho, že v řízení bylo prokázáno, že záměrem žalobce bylo čerpat odpočet na DPH, i když věděl nebo mohl vědět, že DPH na výstupu nebyla v řetězci v plné výši odvedena, tj. mohl vědět, respektive věděl, že se účastní podvodu na dani. Podle informací, které jsou ve spise založeny, bylo prokázáno, že smluvní dodavatel žalobce společnost BRALOVANE z plateb přijatých od žalobce za dodávku mobilních telefonů daň na výstupu řádně uhradil, rovněž žalobce uhradil dodavateli cenu včetně daně v plné výši; z následné ekonomické činnosti žalobce odvedl daň.
41. Není proto zřejmé, na základě čeho žalovaný kalkuluje, že jediným a hlavní účelem transakce se jeví získání výhody – čerpání nadměrného odpočtu z fakturované ceny, respektive neuhrazení daně, když článek obchodního řetězce žalobci bezprostředně předcházející žádnou neoprávněnou daňovou výhodu nezískal a ani nenarušil neutralitu DPH. Potud nelze žalobci ničeho vyčítat. Otázkou zůstává, zda si žalobce mohl z jakýchkoli důvodů být vědom či věděl, že nějakým podvodným jednáním mohou být zatíženy dodávky předcházející (tj. dodávky společnosti OCEANIA Trading); zde lze opětovně odkázat např. na rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 5Afs 131/2004 - 45, resp. č. j. 5Afs 83/2012 - 46, které se otázkou rozsahu důkazního břemene zabývají.
42. Podvody na DPH se Nejvyšší správní soud již mnohokrát zabýval, přičemž se v této problematice opírá o judikaturu Soudního dvora týkající se zneužití práva či karuselových podvodů na DPH [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“), naposledy rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech Mahagében kft a Péter Dávid, C-80/11 a C-142/11, (dále jen „Mahagében“)]. Judikatura Soudního dvora jako 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 směrnice o

DPH, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Ve věci *Optigen* bylo 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 ze dne 11. 5. 2006, *Federation of Technological Industries a další*, C-384/04,-Sb.) „Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet podle bodu 45 tohoto rozsudku je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, aby dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu“ (*Mahagében*, bod 49). V rozsudku ze dne 21. 2. 2008, *Netto Supermarkt*, C-271/06, Soudní dvůr konstatoval: „Zejména 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. září 2007, *Teleos a další*, C-409/04, Sb.[bod 19]. Je tak sice legitimní, že se opatření přijatá členským státem snaží o co nejúčinnější ochranu plateb do veřejného rozpočtu, avšak tato opatření nesmějí přesahovat rámec toho, co je za tímto účelem nezbytné (viz zejména výše uvedené rozsudky *Molenheide a další*, bod 47, jakož i *Federation of Technological Industries a další*, bod 30)[bod 20].“ V uvedeném rozsudku mimo jiné SDEU poukázal na to, že „v souvislosti s podvodem, kterého se dopustila třetí osoba, musí být veškeré rozložení rizika mezi dodavatele a daňovou správu v souladu se zásadou proporcionality (rozsudek *Teleos a další*, uvedený výše, bod 58). Tak tomu není tehdy, jestliže daňový systém přenáší veškerou odpovědnost za zaplacení DPH na dodavatele, bez ohledu na to, zda se tento podílel na podvodu, kterého se dopustil kupující, či nikoli (viz v tomto smyslu rozsudek *Teleos a další*, uvedený výše, bod 58).“

43. Uvedený výklad Soudního dvora 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 NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5Afs 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 rozsudek Soudního dvora ze dne 11. 5. 2006 *Commissioners of Customs & Excise a Attorney General proti Federation of Technological Industries a další*, C-384/04). Ústavní soud např. v usnesení ze dne 23. 11. 2010, sp. zn. IV. ÚS 1885/10, uvedl, že „se nelze ztotožnit ani se stěžovatelčím přesvědčením, že správní soudy chápou pojem podvodu na DPH odlišně od judikatury Soudního dvora, protože v odůvodnění svého rozhodnutí se nespokojily pouze se zjištěním, že v řetězci transakcí předcházejících dodání zlata stěžovatelce nebylo zaplacen DPH, ale v souladu se závěry vyslovenými Soudním dvorem zkoumaly subjektivní stránku, tj. zda stěžovatelka věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a hodnocením zjištění učiněných správními orgány dospěly soudy ke kladnému závěru“ (srov. rovněž usnesení ze dne 7. 3. 2012, sp. zn. II. ÚS 296/12, nebo

usnesení ze dne 26. 1. 2011, sp. zn. III. ÚS 3587/10, ze dne 15. 11. 2010, sp. zn. I. ÚS 1991/10, a další).

44. Městský soud v Praze na základě výše uvedeného konstatuje, že z odůvodnění napadeného rozhodnutí je zjevné toliko to, že společnost OCEANIA Trading neodvedla za výše uvedená období daň. Nicméně to samo o sobě nevypovídá o tom, že existuje jakákoli spojitost mezi touto společností a žalobcem, resp. o tom, že žalobce měl a mohl vědět, že byl zapojen do obchodního řetězce zatíženého (na samém jeho počátku) podvodem na DPH.
45. Správce daně, jak bylo předesláno výše, je povinen věrohodně vyvrátit tvrzení žalobce, že opatření přijatá k zamezení jejího možné účasti na daňovém podvodu byla dostatečná, resp. je povinen uvést, proč má za to, že nebyla dostatečná.
46. Je-li žalobci kladena k tíži účast na podvodném jednání společnosti OCEANIA Trading, pak z odůvodnění napadeného rozhodnutí soudu není zřejmá jakákoli propojenost žalobce s touto společností, kterou by mohl žalobce objektivně z dostupných veřejných rejstříků či podkladů seznat. Vědomost žalobce o podvodu na DPH dovodil žalovaný z telefonního hovoru zachyceného mezi volajícím P. G. (jednatel společnosti Gab-Phone, tj. odběratele společnosti OCEANIA Trading) a volaným A. H. (koncipient společnosti BRALOVANE) uskutečněného dne 2. 7. 2012 (odst. 55 napadeného rozhodnutí), z nějž podle žalovaného vyplývá, že v okamžiku, kdy v telefonu uvedl A. H. jméno J. K., byl okamžitě P. G. napomenut, že toto nesmí do telefonu říkat. Z citovaného hovoru podle mínění žalovaného jasně vyplývá pokyn a upozornění P. G., aby se o žalobci (resp. předsedovi představenstva žalobce) nebavili do telefonu. Z toho žalovaný uzavřel, že *„bez vědomého zapojení (žalobce - pozn. soudu) je vyloučeno, aby P. G. takto preventivně žalobce chránil před následky slov Mgr. A. H. Skutečnost, že se nesmí do telefonu říkat „J. K.“, v daném případě poslední článek v tuzemsku, kde jsou čerpány nadměrné odpočty, nesvědčí o věrohodnosti deklarované transakce a je indicií svědčící o povědomí žalobce o podvodu.“*. Tato konstrukce je však ve zcela zjevném rozporu s obsahem telefonního hovoru zachyceného mezi P. G. a A. H. dne 19. 7. 2012 (odst. 56 napadeného rozhodnutí), v němž se *„P.G. ptá A. H., zda má na 100% ověřeného toho J. K. Na to A. H. sděluje, že „jo, jo“*. Z tohoto posledně citovaného telefonního hovoru evidentně neplyne, že by se jméno J. K. nesmělo do telefonu říkat, jak dovodil žalovaný, když naopak sám P. G., který měl dle přesvědčení žalovaného dne 2. 7. 2012 dávat A. H. pokyn a upozornění, aby jméno J. K. nepoužíval, se na „toho J. K.“ dotazoval.
47. Rovněž zachycený telefonní hovor mezi volajícím Mgr. P. K. (předsedou představenstva žalobce) a Ing. V. U. (jednatel obchodní společnosti VGD, s.r.o., bývalým zástupcem žalobce) ze dne 3. 9. 2012 nesvědčí o žádné nestandardní obchodní spolupráci zmíněných společností a o jejich vzájemné provázanosti, resp. vědomosti žalobce o podvodu. Z tohoto hovoru je pouze zřejmé, že se účastníci hovoru domlouvají na tom, kdo pana K. M. dovede ke správci daně k provedení svědeckého výslechu s tím, že jej výslovně upozorní na to, *„že když nebude vědět, tak si nemá nic vymýšlet“*. Obsah hovoru naopak nasvědčuje tomu, že zájmem žalobce bylo, aby svědek vypověděl pravdu, tedy jen to, co sám viděl a slyšel, nikoli, co „si myslí“.
48. Nejvyšší správní soud ve své již konstantní judikatuře upozorňuje na rozdíl mezi situací, kdy daňový subjekt nedostojí své daňové povinnosti a situací, kdy vědomě jedná tak, aby se majetkově obohatil tím, že neodvede příslušnou DPH do rozpočtu státu. Jako podvod na

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

DPH označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění; tento souvislý řetězec nebyl prokázán.

49. Okolnostmi, za kterých plátce věděl nebo měl vědět o tom, že je součástí podvodu, se zabýval Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1Afs 53/2016 - 55; zde mimo jiné konstatoval: „(n)eoověřila totožnost osoby, která přinesla zlaté šperky do její provozovny a následně si přicházela vyzvednout hotovost (...) Jakkoliv bez znaleckého posudku nelze jednoznačně posoudit pravost podpisu na faktuře, nelze přijmout ani prosté tvrzení krajského soudu, že mu podpisy na faktuře a ve Sbírce listin připadají podobné. Určité odlišnosti podpisů jsou zřejmé na první pohled, proto aniž by bylo třeba učinit jednoznačný závěr o pravosti podpisu na faktuře, lze se důvodně domnívat, že pokud by si žalobkyně podpis ve Sbírce listin ověřila, odlišnosti podpisů by byly dalším upozorněním, že žalobkyně má předmětné transakci věnovat větší pozornost, aby se nezapojila do podvodu.“ Rovněž např. v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2Afs 55/2016 - 38, se uvádí, že „z hlediska posouzení nároku na odpočet daně je rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (...) Rovněž je třeba vzít v úvahu, zda předmětné obchodní transakce neprobíhaly za podmínek krajně neobvyklých či nelogických. Zejména zda docházelo k úhradám fakturovaných částek, zda byly všechny pohledávky řádným způsobem vymáhány, zda se nejednalo o neobvykle nízké ceny, zda nedošlo k absolutnímu selhání kontrolních mechanismů daňového subjektu či zda se daňový subjekt nechoval neobvykle pasivně při hledání obchodních partnerů.“ V rozsudku ze dne 15. 12. 2011, č. j. 9Afs 44/2011 - 343, Nejvyšší správní soud mimo jiné konstatoval: „Je totiž 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.“
50. V případě žalobce se nejednalo typově o žádný z výše naznačených případů; žalobce si počínal stran výběru svého dlouhodobého obchodního partnera dostatečně obezřetně. Ačkoli tedy žalovaný i správce daně citují judikaturu SDEU, která se podvodů na DPH týká (C- 439/04, *Axel Kittel a C - 440/04, Recolta Recycling SPRL*), aplikují ji ne zcela případně.
51. Z uvedené judikatury vyplývá, že lze výjimečně odmítnout nárok na odpočet, a to osobě, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani; jak je uvedeno výše, správce daně tuto skutečnost neprokázal. Naopak lze uvést např. rozsudek ve věci C -355/03, *Fulcrum Electronics Ltd*, nebo C - 484/03, *Bond House Systems Ltd*, z něhož vyplývá, že taková plnění, která nejsou sama o sobě zasažena podvodem s daní z přidané hodnoty, jsou dodáním zboží uskutečněným osobou povinnou k dani a hospodářskou činností ve smyslu směrnice o DPH, pokud splňují objektivní kritéria, na nichž jsou uvedené pojmy založeny, bez ohledu na úmysl jiného subjektu, než je dotyčná osoba povinná k dani, který je součástí téhož řetězce dodávek nebo na případnou podvodnou povahu jiného plnění v řetězci, které předchází nebo následuje po plnění uskutečněném osobou povinnou k dani, o níž tato osoba nevěděla nebo nemohla vědět. Nárok osoby povinné k dani, která uskutečnila plnění, na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu není dotčen okolností, že v řetězci dodávek, v němž byla tato plnění uskutečněna, je jiné plnění, které předchází nebo následuje po plnění uskutečněném touto osobou povinnou k dani zasaženo podvodem na dani z přidané hodnoty, aniž by to sama posledně uvedená věděla nebo mohla vědět.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

52. Otázkou, nakolik je příjemce zdanitelného plnění povinen si ověřit, zda poskytovatel zdanitelného plnění si plní své povinnosti apod., se zabýval SDEU rovněž v již uváděné věci C-80/11, *Mahagében*; dospěl k závěru, že správce daně nemůže odmítnout uznat nárok na odpočet z důvodu, že „se příjemce zdanitelného plnění neujistil, zda vystavitel faktury na zboží, na které je uplatňován nárok na odpočet, byl v postavení osoby povinné k dani, která měla k dispozici dotčené zboží a byla schopna toto zboží dodat, a zda splnil své povinnosti ohledně podání daňového přiznání a úhrady DPH, nebo z důvodu, že uvedená osoba povinná k dani nemá kromě uvedené faktury k dispozici jiné doklady, jimiž lze prokázat, že byly tyto skutečnosti splněny, jestliže je prokázáno, že zdanitelné plnění se uskutečnilo a bylo jeho příjemcem použito pro účely vlastních zdanitelných plnění, pokud tento příjemce nemá žádné indicie odůvodňující podezření, že na straně uvedeného vystavitele došlo k nesrovnalostem či podvodu.“
53. V případě zjištění neodvedení daně v obchodním řetězci tak 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 musel žalobce vědět. Tímto způsobem nelze dospět k závěru o prokázání objektivních a subjektivních skutečností svědčících pro odepření nároku na odpočet.
54. Jak již bylo uvedeno výše, za podvod na DPH označuje judikatura SDEU situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání daňového zvýhodnění. Pravidlo, plynoucí z judikatury SDEU, že každé plnění je třeba posuzovat samostatně a samo o sobě, bez ohledu na jeho účel nebo výsledky, vychází z požadavku, aby společný systém DPH byl neutrální, a ze zásady právní jistoty, která vyžaduje, aby používání právních předpisů Evropské unie bylo předvídatelné pro subjekty, na které se vztahuje. Dle přesvědčení Nejvyššího správního soudu nelze však požadavek evropské judikatury stran prověřování věrohodnosti obchodních partnerů v řetězci extenzivně a bezmezně rozšiřovat. Nelze extenzivně dovozovat, že se má jednat o nekonečně dlouhý řetězec osob, kam až by měla povinnost osoby povinné k dani, která zdanitelné plnění uskutečnila a její „obezřetnost“ sahat. Je v právě projednávaném případě zcela mimo možnosti žalobce, který v běžném obchodním styku uzavře řádnou smlouvu se svým dodavatelem (písemnou či ústní), který jediný je odpovědný za řádné a včasné dodání zboží, v rámci „obezřetnosti“ předvídat a prověřovat všechny možné subjekty (subdodavatele), které se na obchodní transakci jakkoli v různých fázích podílely. To je nemyslitelné. Naopak zcela na místě takový požadavek bude tam, kde již samotný dodavatel (z hlediska jeho samotné faktické existence, sídla, kontaktnosti), s nímž daňový subjekt uzavírá obchod, nebo samotný předmět dodávky (rizikovost komodity, rozsah dodávky, fakticita plnění, její relevantnost ve vztahu k předmětu činnosti apod.) či její cena či jiné okolnosti budou vykazovat určité znaky pochybností o „solidnosti“ transakce, její vážnosti či smyslu a úmyslu jednajících (vylákat daňovou výhodou). V takovém případě lze na míru obezřetnosti a adekvátních opatření ze strany osoby povinné k dani k minimalizaci své účasti na možném podvodném jednání klást při uzavírání obchodu důvodně přísné požadavky. Obdobně je 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 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 (viz rozsudek NSS č. j. 5Afs 60/2017 – 60).

55. Nebyla-li na určitém článku řetězce daň odvedena, nemůže dojít k odmítnutí nároku na odpočet tomu, kdo v dobré víře získá zdanitelné plnění, aniž by o nezákonných praktikách jiného plátce či plátců věděl či mohl vědět. Z vazeb mezi zúčastněnými subjekty, jak vyplývají ze spisového materiálu, nebylo prokázáno, že by žalobce v tomto ohledu v dobré víře nebyl. Nemůže mu být přičítáno k tíži jednání jiných daňových subjektů, s nimiž neměl založeny obchodněprávní vztahy. Provedenými důkazy nebylo prokázáno, že obchodní transakce prováděné žalobcem a společností BRALOVANE probíhaly za podmínek krajně neobvyklých a nelogických, nebyly specifikovány skutkové okolnosti podvodu (vyjma konstatování, že společnost BRALOVANE nedisponuje odpovídajícími skladovými prostory, že nebylo postupováno podle podrobných písemných smluv a že společnost BRALOVANE má sídlo na virtuální adrese), nebylo jednoznačně prokázáno, že by se žalobce nechoval obezřetně při uzavření smlouvy s tímto dodavatelem, nebylo ani prokázáno, že žalobce mohl vědět či dokonce věděl o nějakém podvodném jednání, resp. se ho dokonce sám účastnil, nebyla ani prokázána jakákoli souvislost či propojenost mezi žalobcem a společností OCEANIA Trading, u které daňový dluh vznikl.
56. Při hodnocení existence objektivních okolností, které vzbuzují podezření o nesrovnalosti nebo o podvodu a při hodnocení přiměřenosti opatření, jež přijal žalobce ve vztahu ke společnosti BRALOVANE, je třeba vyjít ze skutečnosti, že v průběhu daňového řízení žalobce předložil řadu důkazních prostředků, kterými prokazoval oprávněnost nároku na odpočet daně uplatněný na základě daňových dokladů, na kterých byla jako dodavatel uvedena společnost BRALOVANE. Jednalo se o daňové doklady vystavené společností BRALOVANE, k nim předložené objednávky, dodací a záruční listy vystavené společností BRALOVANE, e-mailovou korespondenci, bankovní výpisy o úhradách. V souvislosti s přijatými daňovými doklady od společnosti BRALOVANE, předložil žalobce podle zjištění žalovaného také daňové doklady vystavené svým odběratelům, e-mailovou korespondenci s těmito odběrateli, dodací a záruční listy vystavené svým odběratelům, bankovní výpisy o úhradách. Dále jsou obsahem správního spisu přepravní dokumentace, objednávky o přepravě, faktury přijaté za přepravu, letecké nákladní listy, MRN listy, e-mailová korespondence. Na základě předložených důkazních prostředků žalovaný uzavřel, že žalobce prokázal hmotněprávní podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně, tedy prokázal, že plnění tak, jak jsou deklarována na přijatých fakturách od společnosti BRALOVANE, se uskutečnila.
57. Z výše uvedených důvodů nemůže podle názoru městského soudu rozhodnutí žalovaného obstát z hlediska zákonnosti, když žalobce podle stavu dokazování v době vydání žalobou napadeného rozhodnutí splnil veškeré podmínky stanovené platnými právními předpisy pro přiznání nároku na odpočet u obchodních transakcí se společností BRALOVANE; unesl důkazní břemeno stran faktického uskutečnění zdanitelného plnění co do jeho ceny a rozsahu, které přijal od plátce DPH a které použil v rámci ekonomické činnosti. Účetní doklady k předmětným transakcím byly shledány v pořádku, obchodovaná komodita byla fakticky dodána, byly vystaveny a zároveň i zaplaceny faktury, platby proběhly standardním bankovním převodem a dodavatel žalobce splnil povinnost odvést daň. Z umístění sídla společnosti BRALOVANE na tzv. virtuální adrese ani z faktu, že

jednatelem společnosti byl polský občan, tedy občan EU, rizikovost spolupráce dovozovat nelze. Informaci, zda dodavatel disponuje či nedisponuje faktickým zázemím k provozování ekonomické činnosti a skladovacími prostorami, není možno získat z veřejných rejstříků. S ohledem na závěr žalovaného, že uskutečnění zdanitelných plnění, tak jak jsou deklarována na přijatých fakturách od společnosti BRALOVANE, má správce daně za prokázané, je pak z hlediska vyhodnocení vědomostního testu irelevantní, zda svědek K. M. si pamatoval přesnou adresu skladovacích prostor společnosti BRALOVANE či zda v rámci své výpovědi uvedl pouze „Ostrava – Mariánské Hory“, stejně jako je irelevantní, zda svědek označil či neoznačil konkrétní vozidlo, konkrétního zaměstnance, který měl zboží předávat či konkrétní místo vykládky. Žádná další (relevantní) skutková zjištění žalovaný z výpovědi svědka K. M. neučinil, soud se proto námitkou hodnocení této svědecké výpovědi podrobněji nezabýval.

58. Pokud jde o plnění přijatá v listopadu a prosinci 2011, je mezi účastníky nesporné, že seznamy IMEI dodavatelská společnost BRALOVANE žalobci k fakturám nedokládal, přičemž žalobce je ani nepožadoval. Zboží odebírané od společnosti BRALOVANE bylo dle žalobce specifikováno obdobně jako zboží odebírané od jiných dodavatelů – např. T-Mobile, O2 atd. V průběhu daňového řízení na jaře 2012 žalobce na výzvu správce daně seznamy IMEI od dodavatele BRALOVANE vyžádal a převzal. Žalobce rovněž uceleně a logicky vysvětlil zdánlivou nesrovnalost existence IMEI kódů uvedených na dokladech z roku 2011 určených odběratelům žalobce (jednalo se o druhopisy vygenerované v roce 2012 v rámci daňového řízení s automaticky vloženými údaji).
59. Soud proto nemůže souhlasit s názorem žalovaného, že žalobce nepřijal opatření, jež by byla reálně schopná eliminovat rizika jeho účasti na podvodných transakcích, že by si nepočínal s péčí řádného hospodáře a tedy že by takové jednání bylo lze označit jako neobezřetné a nezodpovědné ve smyslu judikatury Nejvyššího správního soudu. Žalovaný neshromáždil dostatek důkazních prostředků, na jejichž základě by byla doložena existence objektivních okolností svědčících tomu, že žalobce vědět mohl a měl, že je součástí podvodného jednání. Indicie o podvodném jednání tedy na vztah mezi žalobcem a jeho dodavatelem nedopadají, orgány finanční správy svá tvrzení o nestandardnosti obchodů neprokázaly.
60. Důkazní břemeno stran skutečností, jež by mohly oprávněně zapříčinit ve smyslu relevantní judikatury SDEU výjimečné odepření nároku na odpočet, tj. vědomost o podvodném jednání či účast na něm a neobezřetnost při uzavírání obchodu, správce daně ani žalovaný neunesl.
61. Soud následně přistoupil k vypořádání dalších nosných žalobních námitek, které žalobce v žalobě specifikoval, tyto však neshledal důvodnými.
62. Ze správního spisu vyplývá, že žalobce byl s výsledkem kontrolního zjištění daňové kontroly seznámen ve smyslu § 88 odst. 2 daňového řádu již dne 19. 9. 2014 v rámci ústního jednání (protokol č. j. 1595765/14/3101-05401-800467). Žalobci byla dána možnost se k výsledku kontrolního zjištění vyjádřit a navrhnout jeho doplnění. Lhůta k vyjádření byla správcem daně na žádost žalobce prodloužena až do 24. 11. 2014, kdy bylo správcem daně doručeno vyjádření žalobce k výsledku kontrolního zjištění (spojené s námitkou podjatosti a stížností proti postupu správce daně, které byly shledány nedůvodnou resp. nepřipustnou). Správce daně následně vyhodnotil vyjádření žalobce k výsledku kontrolního zjištění, přičemž na svých kontrolních zjištěních setrval a dne 13. 5. 2015

navrhl žalobci tři termíny k projednání zprávy o daňové kontrole. Dne 17. 5. 2015 žalobce podal žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 odst. 6 daňového řádu, která byla shledána nepřípustnou. Po oznámení nového termínu projednání zprávy o daňové kontrole (1. 6. 2015) žalobce doručil správci daně dne 25. 5. 2015 další stížnost proti postupu správce daně (důvody stížnosti byly následně shledány jako nedůvodné) a dne 26. 5. 2015 požádal o prošetření způsobu vyřízení stížnosti. Současně téhož dne žádal o zaslání konceptu zprávy o daňové kontrole, aby se mohl na projednávání připravit. Z termínu projednání zprávy o daňové kontrole stanoveného na 1. 6. 2015 se žalobce omluvil, stejně jako z nově stanoveného termínu na 19. 6. 2015. Dne 23. 7. 2015 byla zpráva o daňové kontrole jako příloha vyrozumění o zaslání zprávy o daňové kontrole doručena do datové schránky zástupce žalobce dle §88 odst. 5 daňového řádu. Ze skutkového stavu podrobně popsaného žalovaným v odst. 73 až 79 napadeného rozhodnutí vyplývá, že správce daně se od 13. 5. 2015 opakovaně pokoušel projednat s žalobcem zprávu o daňové kontrole, na což žalobce reagoval pouze omluvami z jednání a stížnostmi. Soud přisvědčuje žalovanému, že žalobce nebyl postupem správce daně zkrácen na svých procesních právech.

63. Dle § 88 odst. 3 daňového řádu se podáním vyjádření k výsledku kontrolního zjištění právo žalobce rozporovat závěry přijaté správcem daně na základě provedené daňové kontroly realizovalo a současně vyčerpalo. Opakované podávání stížností na postup správce daně v období před projednáním zprávy o daňové kontrole, opakované omluvy, kde jako důvod žalobce uvádí, že mu nebyla zpráva o daňové kontrole zaslána v dostatečném časovém předstihu, žalovaný adekvátně posoudil jako vyhýbání se projednání zprávy o daňové kontrole, a postupoval dle ust. § 88 odst. 5 daňového řádu tak, že zprávu o daňové kontrole, doručil zástupci žalobce do datové schránky jako přílohu Vyrozumění o zaslání zprávy o daňové kontrole ze dne 23. 7. 2015. Dnem doručení zprávy o daňové kontrole byla zpráva o daňové kontrole projednána a daňová kontrola byla ukončena. Kdyby byla námitka žalobce stran neukončení daňové kontroly shledána důvodnou, vedlo by to v praxi de facto k reálné nemožnosti ukončení daňové kontroly před okamžikem, kdy bude daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění absolutně spokojen. Povinnost pro správce daně zaslat daňovému subjektu před projednáním zprávy o daňové kontrole koncept zprávy nevyplývá z žádného ustanovení daňového řádu a nelze dovodit ani ze zásad daňového řízení. Žalovaný se rovněž přiléhavě vypořádal s námitkami žalobce souvisejícími s vyřízením žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti ze dne 26. 5. 2015 a žádosti o přešetření způsobu vyřízení stížnosti podané dne 18. 6. 2015, soud se se závěry uvedenými v bodě 79 až 82 napadeného rozhodnutí plně ztotožňuje. Soud uzavírá, že daňová kontrola byla zákonným způsobem ukončena dne 23. 7. 2015; námitku žalobce proto neshledal důvodnou.
64. Soud nevěšel ani na námitku žalobce, že ke dni ukončení daňové kontroly nebyly vyřízeny žádosti žalobce o prošetření způsobu vyřízení stížnosti, ačkoliv se dle § 261 odst. 6 daňového řádu na žádost o prošetření vztahuje rovněž § 261 odst. 4 daňového řádu o tom, že stížnosti (resp. žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti) proti nevhodnému chování úřední osoby při daňové kontrole nebo postupu správce daně při daňové kontrole musí být vyřízeny nejpozději do ukončení daňové kontroly. Podle obsahu správního spisu žalobce uplatnil dne 26. 5. 2015 a dne 18. 6. 2015 žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížností ve smyslu § 261 odst. 6 daňového řádu, které byly žalovaným vyřízeny dne 29. 7. 2015 (vyrozumění č. j. 24558/15/5100-41455-711442), resp. 11. 8. 2015 (vyrozumění č. j. 26265/15/5100-41455-711442), tedy až po dni ukončení daňové kontroly. Skutečnosti namítané ve stížnosti § 261 odst. 1 daňového řádu prověřuje a případná opatření k nápravě

činí primárně ten správce daně, proti jehož postupu stížnost směřuje. Proto je v § 261 odst. 6 daňového řádu zakotvená možnost požádat nadřízeného správce daně, aby prošetřil způsob vyřízení stížnosti. Ochrana poskytovaná § 261 daňového řádu, tj. prostřednictvím stížnosti i žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti, plní roli subsidiárního prostředku ochrany práv osob zúčastněných na správě daní, nastupujícího jen v případech, kdy neexistují jiné prostředky ochrany předvídané daňovým zákonem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 143/2015 – 71 ze dne 3. 11. 2015). K možnosti správce daně ukončit daňovou kontrolu před vyřízením žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti se vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 4 Afs 213/2016 – 33 ze dne 31. 1. 2017, který judikoval „K povinnosti správce daně vyčkat s ukončením daňové kontroly až do okamžiku projednání žádosti o prošetření vyřízení stížnosti Nejvyšší správní soud uvádí, že již v rozsudku ze dne 3. 11. 2015, č. j. 2 Afs 143/2015 – 71, uvedl, že „existuje-li možnost podat odvolání proti rozhodnutí jakožto výsledku sporného postupu správce daně, jež lze v průběhu odvolacího řízení učinit předmětem přezkumu, vylučuje to podání stížnosti podle § 261 odst. 1 daňového řádu i za situace, nelze-li odvolání podat v tu samou chvíli, ve které by osoba zúčastněná na správě daní mohla uplatnit svoji stížnost, ale až v budoucnu (po ukončení sporného postupu)“. Z uvedeného vyplývá, že stížnost a žádost o prošetření vyřízení stížnosti jsou svou povahou opravné prostředky subsidiární, zbytkové, které slouží k ochraně práv účastníků řízení, pokud zákon nepředpokládá uplatnění jiných opravných prostředků. Nejvyšší správní soud upozorňuje, že daňový řád určuje, že opravným prostředkem, který slouží účastníkům řízení k tomu, aby brojili proti skutkovým a právním závěrům učiněným správcem daně při daňové kontrole, respektive v dodatečném platebním výměru, je primárně odvolání ve smyslu § 109 a násl. daňového řádu. Jelikož je z obsahu stížností i žádostí o prošetření vyřízení stížnosti zjevné, že v nich žalobkyně brojila proti skutkovým a právním závěrům správce daně učiněným při daňové kontrole, daňový řád jí v této souvislosti k ochraně jejích práv určoval odvolání, které ostatně žalobkyně uplatnila. Její odvolání a námitky směřující proti dodatečným platebním výměrům i daňové kontrole Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu věcně přezkoumalo a rozhodlo o nich. Podle Nejvyššího správního soudu proto samotná skutečnost, že Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu nerozhodlo před ukončením daňové kontroly o žádostech o prošetření vyřízení stížnosti žalobkyně, které obsahovaly námitky totožné s těmi, jež žalobkyně uplatnila v odvolání, nepředstavuje v kontextu projednávané věci vadu řízení, která by měla za následek vydání nezákonného rozhodnutí ve věci samé, neboť předmětné námitky žalobkyně byly dostatečně přezkoumány v odvolacím řízení.“ Soud tak přisvědčuje argumentaci žalovaného, že podání žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 odst. 6 daňového řádu, kterou žalobce učinil při daňové kontrole, není absolutní překážkou pro ukončení daňové kontroly. Daňovou kontrolu lze před vyrozuměním daňového subjektu o výsledku šetření jeho žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti vztahující se k daňové kontrole ukončit, neboť tyto námitky by měl daňový subjekt uplatnit až v odvolání proti platebním výměrům, jakožto silnějšímu prostředku ochrany.

65. Jednou ze základních zásad správního řízení, kterou je nutno aplikovat i na řízení daňové, je zásada písemnosti, jež charakterizuje správní řízení jako řízení vedené zejména na základě písemných podkladů a která nevyžaduje, aby bylo k projednání věci u správního orgánu svoláno ústní jednání. Tuto zásadu je možno modifikovat pouze tehdy, jestliže je tak stanoveno zákonem nebo jestliže je to nutné k objasnění povahy věci. Je tedy plně v kompetenci správce dane, kdy využije prostředky stanovené mu zákonem a kupříkladu

předvolá daňový subjekt (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu, č. j. 7 Afs 41/2005 – 49). Obdobně uzavřel Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 7 Afs 114/2006 – 78, v němž uvedl, že ačkoliv jsou i finanční orgány povinny postupovat ústavně konformním způsobem, není povinností správce daně nařít v daňovém řízení ústní jednání před vydáním rozhodnutí. V daném případě žalovaný při posouzení odvolání vycházel z obsahu správního spisu, nebylo prováděno další dokazování, žalovaný vyšel ze zjištěného skutkového stavu a nedospěl k odlišnému právnímu názoru než prvostupňový správní orgán. Žalovaný umožnil žalobci realizovat právo nahlížení do spisu dle § 66 a násl. daňového řádu, čehož žalobce dne 1. 6. 2016 a dne 17. 10. 2016 využil. Předpoklady pro to, aby byl žalobce seznámen se zjištěnými skutečnostmi a důkazy dle § 115 odst. 2 daňového řádu tak naplněny nebyly. Soud ani tuto námitku žalobce neshledal důvodnou.

66. Napadené rozhodnutí shledal soud přezkoumatelným a dostatečně odůvodněným. Soud připomíná, že na orgány veřejné moci nelze klást přemrštěné požadavky, pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s odvolacími námitkami. Žalovaný se zabýval všemi nosnými námitkami žalobce v adekvátním rozsahu a tyto podrobně vypořádal (srov. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové, č. j. 52 Af 54/2014 – 78 ze dne 14. 9. 2015).

VIII. Závěr a náklady řízení

67. Na základě všech výše uvedených důvodů Městský soud v Praze dospěl k závěru, že podaná žaloba je důvodná. Soud proto postupoval podle ustanovení § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s. a rozhodnutí žalovaného zrušil a věci mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude na žalovaném, aby v případě, že i nadále setrvá na názoru o nemožnosti uznání nadměrného odpočtu z obchodních transakcí žalobce se společností BRALOVANE, podrobně odůvodnil ve smyslu výše uvedených důvodů, na základě jakých skutkových či právních okolností a na základě jakých úvah k tomuto závěru dospěl a z jakých důkazů či podkladů přitom vycházel. Žalovaný správní úřad je právním názorem, vysloveným Městským soudem v Praze, v dalším řízení vázán (ustanovení § 78 odst. 5 s. ř. s.).
68. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce měl ve věci úspěch, proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému.
69. Výše nákladů řízení o žalobě sestává ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3 000 Kč (položka 18 bod 2 písm. a) sazebníku poplatků k zákonu č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích) a z odměny za zastoupení žalobce daňovým poradcem za 3 úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby a účast na jednání) ve výši 3 100 Kč za úkon dle § 11 odst. 1 písm. a), d), g) na základě § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bod 5 vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, včetně 3 režijních paušálů po 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). Soud nepřiznal zástupci žalobce odměnu za úkon v podobě repliky a tripliky k vyjádření žalovaného (shrnující stanovisko), neboť tato vyjádření nepřinášejí žádné nové relevantní skutečnosti nad rámec podané žaloby. Jelikož zástupce žalobce doložil, že je plátcem DPH, zvyšují se náklady řízení ve smyslu § 57 odst. 2 s. ř. s. o částku 2 142 Kč odpovídající 21% z náhrady nákladů a náhrady hotových výloh, vyjma soudního poplatku. Celkovou částku nákladů řízení ve výši 15 342 Kč je žalovaný povinen zaplatit žalobci ve lhůtě jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce.

Poučení:

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

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

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 26. února 2020

JUDr. Naděžda Řeháková v. r.
předsedkyně senátu