



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců Mgr. Martina Lachmanna a JUDr. Jaromíra Klepše v právní věci

žalobkyně: **EDGE CZ s.r.o.**, IČO: 27096980
sídlem Hyacintová 3222/10, Praha 10

zastoupené JUDr. Jakubem Hlínou, advokátem,
sídlem Plaská 614/10, Praha 5

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 6. 2017, čj. 28624/17/5300-21444-711869

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 29. 6. 2017, čj. 28624/17/5300-21444-711869, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 15 342 Kč, a to do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně, JUDr. Jakuba Hlíny, advokáta.

Odůvodnění:

- I. **Předmět řízení a vymezení sporu**

1. Žalobkyně se podanou žalobou domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 6. 2017, čj. 28624/17/5300-21444-711869 (dále též „**Napadené rozhodnutí**“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti platebním výměrům Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále též „**správce daně**“)
 - a. ze dne 4. 7. 2016, čj. 5317328/16/2010-52525-108983, kterým byl žalobkyni za zdaňovací období měsíce února roku 2012 vyměřen nadměrný odpočet na DPH ve výši 8 025 496 Kč,
 - b. ze dne 4. 7. 2016, čj. 5317328/16/2010-52525-108983, kterým byl žalobkyni za zdaňovací období měsíce března roku 2012 vyměřen nadměrný odpočet na DPH ve výši 2 284 678 Kč;
 - c. ze dne 4. 7. 2016, čj. 5317829/16/2010-52525-108983, kterým byl žalobkyni za zdaňovací období měsíce dubna roku 2012 vyměřen nadměrný odpočet na DPH ve výši 7 690 Kč;
 - d. ze dne 4. 7. 2016, čj. 5318076/16/2010-52525-108983, kterým byla žalobkyni za zdaňovací období měsíce května roku 2012 vyměřena vlastní daňová povinnost na DPH ve výši 235 562 Kč;
 - e. ze dne 4. 7. 2016, čj. 5318562/16/2010-52525-108983, kterým byla žalobkyni za zdaňovací období měsíce června roku 2012 vyměřena vlastní daňová povinnost na DPH ve výši 6 741 770 Kč; a
 - f. ze dne 4. 7. 2016, čj. 5318766/16/2010-52525-108983, kterým byla za zdaňovací období měsíce ledna roku 2013 vyměřena vlastní daňová povinnost na DPH ve výši 297 950 Kč (dále též „**Platební výměry**“ či „**Prvostupňová rozhodnutí**“).
2. Napadeným rozhodnutím, které bylo žalobkyni doručeno dne 9. 7. 2017, žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti Platebním výměrům a tato rozhodnutí správce daně potvrdil.

II. Rozhodnutí žalovaného (napadené rozhodnutí)

3. Žalovaný v odůvodnění Napadeného rozhodnutí stručně zrekapituloval skutkový stav a předchozí průběh daňového řízení včetně doplnění dokazování správcem daně ve smyslu § 113 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**daňový řád**“), a doplnění dokazování žalovaným (str. 2 – 4 Napadeného rozhodnutí), shrnul podstatu odvolacích námitek žalobkyně (str. 4 – 6 Napadeného rozhodnutí) a obecně popsal právní stránku posuzované věci, včetně poukazů na relevantní rozhodovací praxi Soudního dvora Evropské unie (dále jen „**SDEU**“), Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu k otázkám souvisejícím s posuzováním nároku na odpočet DPH v případě zapojení daňového subjektu do tzv. karuselových podvodů na DPH (str. 6 – 10 Napadeného rozhodnutí).

Plnění přijatá od společnosti AMG

4. K přijatým plněním deklarovaným od dodavatele AMG group s.r.o. (dále jen „**AMG**“), z nichž žalobkyně uplatnila za zdaňovací období měsíce února až června roku 2012 nárok na odpočet DPH ve výši 94 577 699 Kč, žalovaný nezpochybnil formální správnost předložených daňových dokladů, existenci předmětných plnění i jejich použití k ekonomické činnosti žalobkyně ve smyslu § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**ZDPH**“). Žalovaný měl za to,

že žalobkyně formální i hmotněprávní podmínky pro vznik nároku na odpočet daně z předmětných plnění splnila. Žalovaný proto prověřoval, zda ve zde posuzovaném případě existují takové skutečnosti, na základě kterých lze dospět k závěru, že byly ve smyslu judikatury SDEU a Nejvyššího správního soudu naplněny podmínky pro odmítnutí žalobkyní uplatněného nároku na odpočet daně z důvodu podvodu na DPH.

5. K podmínce existence daňového podvodu žalovaný uvedl, že v daném případě byl účelově vytvořen řetězec společností (CUBECAPITAL s.r.o. - NINE ELEVEN s.r.o. - AMG – žalobkyně), v rámci kterého mělo být uvedené zboží předprodáváno, aniž by byla odvedena daň na výstupu u jednoho z článků řetězce. Vzhledem k tomu, že stejné schéma nestandardních obchodních transakcí žalobkyně vykazuje ve všech uvedených zdaňovacích obdobích, lze dle žalovaného dovodit, že tato situace nenastala nahodile, ale že se jedná o pravidlo a účelové schéma obchodu. Požadavek existence chybějící daně byl dle žalovaného naplněn, neboť bylo zjištěno, že dodavatel CUBECAPITAL s.r.o. (dále jen „CUBECAPITAL“) neuhradil daň na výstupu z prodeje zboží obchodovaného v rámci uvedeného řetězce, čímž došlo k narušení principu neutrality DPH. Žalovaný dále poukázal na to, že ze zjištění správce daně uvedených ve zprávě o daňové kontrole vyplynulo, že společnost AMG nedisponuje odpovídajícím materiálním a personálním vybavením ve vztahu k zabezpečení dodávek zboží. Další nestandardní skutečnosti pak podle žalovaného bylo, že text rámcových smluv o obchodní spolupráci uzavřených mezi společnostmi CUBECAPITAL a NINE ELEVEN s.r.o. (dále jen „NINE ELEVEN“), mezi společnostmi NINE ELEVEN a AMG a mezi společností AMG a žalobkyní, byl zcela totožný. Žalovaný doplnil, že v případě rámcové smlouvy uzavřené mezi společností AMG a žalobkyní nebylo postupováno dle všech bodů této smlouvy. Žalovaný doplnil, že společnost CUBECAPITAL nebyla založena standardním způsobem, ale společností, která se dle zjištěného vysokého počtu založených společností zabývá prodejem tzv. ready-made společností. Společnosti CUBECAPITAL a NINE ELEVEN pak mají dle žalovaného virtuální sídlo Společnosti figurující ve výše uvedeném řetězci přitom podle žalovaného nezveřejňují ve Sbírce listin své účetní závěrky, společnost NINE ELEVEN byla z Veřejného rejstříku vymazána a obchodní podíl společníka CUBECAPITAL je postižen exekucí. Všem uvedeným společnostem je také již podle žalovaného zrušena registrace k DPH. Uvedené skutečnosti ve svém souhrnu tvoří podle žalovaného významnou indicii svědčící o tom, že obchodování v předmětném řetězci bylo zatíženo podvodem na DPH, neboť společnosti figurující v předmětném řetězci nevykazují znaky běžných podnikatelských subjektů, které vykonávají obchodní činnost za účelem dosažení zisku, ale naopak vykazují znaky společností zakládaných účelově a do obchodního řetězce, v němž dochází k předprodeji zboží, zapojených účelově k jeho prodloužení a znepréhlednění celé obchodní transakce.
6. Žalovaný doplnil, že z výsledku jednatele společnosti AMG J. F., provedeného v rámci daňového řízení za předchozí zdaňovací období ve vztahu k obchodům se stejnou komoditou ve stejném řetězci společností vyplynulo, že J. F. nebyl schopen uvést žádného svého dodavatele uvedeného zboží. Dále byly dle žalovaného zjištěny jím specifikované rozpory v tvrzeních zúčastněných osob týkající se obchodní spolupráce AMG a žalobkyně (ve výpovědi J. F., bývalého jednatele žalobkyně Jakuba Vostráka a v písemné odpovědi jednatele žalobkyně M. K., získaných v rámci daňového řízení vedeného u žalobkyně za předchozí zdaňovací období ve vztahu k obchodům se stejnou komoditou a ve stejném řetězci společností. Skutečnost, že se žalobkyně a její přímý dodavatel neshodnou na základních okolnostech průběhu obchodních transakcí, svědčí o nestandardnosti daných

obchodů, a je proto dle žalovaného další indicií svědčící o podvodném jednání osob zapojených v předmětném řetězci.

7. Žalovaný dále zkoumal, zda lze žalobkyni považovat za účastníka popsaného podvodu na DPH a zda bylo na základě objektivních okolností prokázáno, že žalobkyně měla a mohla vědět, že předmětná plnění jsou součástí tohoto podvodu. Žalovaný v této souvislosti shrnul zjištěné skutečnosti s tím, že ačkoliv samostatně nemusí být v rozporu se zákonem, ve svém souhrnu podle přesvědčení žalovaného prokazují, že žalobkyně mohla a měla vědět o svém zapojení do podvodu na DPH. Žalovaný uvedl, že v posuzovaných zdaňovacích obdobích se jednalo o úzkou spolupráci stále stejných společností, schéma obchodních transakcí bylo shodné, jednotlivé obchodní transakce velkých objemů a značné hodnoty probíhaly v rychlém sledu za sebou. Dle žalovaného je v takových případech běžné, že se zboží dodává oproti finanční hotovosti nebo je vymíněna výhrada vlastnictví až do okamžiku zaplacení, v daném případě však takto postupováno nebylo a rámcová smlouva týkající se neobvykle vysokých objemů dodávek zboží neřeší další možná rizika spojená s obchodováním, např. sankce za prodlení při placení. Podle žalovaného dále nebylo postupováno dle bodů VI. a XII. rámcové smlouvy, když daňové doklady byly vystaveny v den uskutečnění zdanitelného plnění a nebyly uzavírány dílčí kupní smlouvy. Z výsledku J. F. přitom podle žalovaného vyplynulo, že rámcová smlouva nebyla vyhotovena před počátkem spolupráce, ale až dodatečně na žádost úřadů. Nestandardní je dle žalovaného rovněž okolnost, že žalobkyně akceptovala dodatečné vypracovanou rámcovou smlouvu, aniž by v ní její dodatečné vypracování vzbudilo jakékoliv podezření ohledně serióznosti daných obchodních transakcí. Žalovaný poukázal na další „nestandardnosti“ rámcové smlouvy, které dle jeho názoru musely v žalobkyni vyvolat pochybnosti o serióznosti daného obchodu, a to především nedostatek ošetření obchodních rizik. Skutečnost, že dodavatel nepožadoval žádnou záruku úhrady dodaného zboží, měla v žalobkyni podle žalovaného vyvolat pochybnosti o standardnosti dané obchodní transakce, a to již jen s ohledem na to, že sama žalobkyně ve vztahu ke svým odběratelům toto ošetřeno měla. Dále nebylo podle žalovaného dodržováno ustanovení smlouvy, dle něhož měla být kupní cena stanovena dle platného ceníku prodávajícího. Obchodní licitace popsaná žalobkyní a J. F., je dle žalovaného v daném případě postupem v rozporu s rámcovou smlouvou. Žalovaný dále poznamenal, že pokud by bylo pravdou, že si žalobkyně solidnost svého obchodního partnera ověřovala ze všech dostupných zdrojů, včetně internetového prostředí, pak by musela již na počátku obchodování s AMG prověřením na internetu zjistit, že se jedná o neseriózního obchodního partnera, což v ní mělo vzbudit alespoň pochybnost o tom, zda se obchodováním s touto korporací nezapojí do podvodného jednání na DPH.
8. Žalovaný posléze konstatoval, že vzhledem k objektivním okolnostem vymezeným výše bylo možné u žalobkyně očekávat, že přijme veškerá opatření, která vůči ní mohla být rozumně požadována s ohledem na okolnosti případu, aby tak zajistila svou neúčast na daňovém podvodu. Žalobkyně však podle žalovaného preventivní opatření ve vztahu k její případné účasti na podvodném jednání nepřijala a naopak ignorovala indicie svědčící o neserióznosti jejího obchodního partnera. Žalobkyně podle žalovaného nevěnovala pozornost negativním recenzím jejího dodavatele AMG, přičemž její tvrzení v rámci písemného podání, že záruku serióznosti pro ní představoval J. F., nelze podle žalovaného považovat bez dalšího za důkaz o přijetí dostatečných opatření k prevenci účasti žalobkyně na podvodném jednání. Samotná osoba J. F. se podle žalovaného z veřejně dostupných informací nejvíce v žádném případě seriózně. Z Veřejného rejstříku a Sbírky listin bylo dle

žalovaného zjištěno, že J. F. figuroval do začátku roku 2011 jako jediný jednatel a společník ve čtyřech společnostech, z nichž tři nakoupil od Společnosti pro Vás s.r.o., která se dle počtu založených společností zabývá prodejem tzv. ready-made společností. Dále pak tři z těchto společností měly podle žalovaného v době působení J. F. v těchto korporacích fiktivní sídlo a ve třech z nich J. F. působil velmi krátkou dobu. Všechny výše uvedené skutečnosti podle žalovaného ve svém souhrnu svědčí o tom, že podnikání J. F. vykazuje přinejmenším nestandardní znaky a staví jej do pozice rizikového obchodního partnera. Ani tvrzení žalobkyně, že zárukou spolehlivosti pro ni byla rovněž skutečnost, že mezi odběratele AMG patří „*velké společnosti typu ALZA*“, podle žalovaného neprokazuje, že činila preventivní opatření. Žalobkyně si podle žalovaného nezajistila adekvátní smluvní zajištění obchodů. Ani tato dodatečně vyhotovená rámcová smlouva přitom podle žalovaného nebyla v několika bodech dodržena (cena nebyla stanovena dle ceníku, daňové doklady byly vystavovány ve stejný den, ve kterém bylo dodáno zboží, a nebyly uzavírány dílčí smlouvy). Skutečnost, že společnost AMG nepožadovala odpovídající smluvní zajištění předmětných obchodů, je dle žalovaného nutné považovat za indicii, která měla v žalobkyni vzbudit pochybnosti o serióznosti společnosti AMG. Vzhledem k objemu obchodů a jejich vysoké hodnotě bylo dle žalovaného na místě uzavření písemného smluvního ujednání, kde by byly specifikovány podmínky obchodní transakce, dodací podmínky, ustanovení upravující zajištění závazku či záruky za vady zboží, pojištění zboží, platební podmínky a ustanovení týkající se možnosti odstoupit od smlouvy. Žalobkyně postupovala neobezřetně, pokud akceptovala nedostatečně právně upravené obchodní vztahy s AMG a sama nepožadovala odpovídající smluvní úpravu. Žalobkyně si dle žalovaného musela být vědoma, že se pohybuje na trhu rizikové komodity, což i sama potvrdila ve svém písemném podání, kdy uvedla, že ke zvýšené opatrnosti ji přivedla mediální kauza, v níž figurovaly mobilní telefony jako daňově exponované zboží. Musela si být dle žalovaného vědoma, že na trhu s uvedeným zbožím dochází k častým daňovým únikům, které jsou realizovány skrz řetězové podvody, a měla proto podle žalovaného věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům. Dle žalovaného je zřejmé, že předmětné obchodní transakce nejsou nahodilé a žalobkyně se jejich součástí nestala bez vlastního vědomí, přičemž nepřijala veškerá rozumná opatření, která lze po ni s ohledem na rozsah a charakter plnění spravedlivě požadovat, aby svojí účastí na podvodu na DPH předešla.

9. Žalovaný shrnul, že předmětné zboží bylo prodáváno v řetězci společností, zasaženého podvodem na DPH, kdy společnost CUBECAPITAL neodvedla daň na výstupu z prodeje tohoto zboží. Vzhledem k výše popsaným objektivním okolnostem pak žalobkyně podle žalovaného vědět mohla a měla, že dané obchodní transakce jsou zatíženy podvodným jednáním. Nepřijala však podle žalovaného taková opatření, která by její účast na tomto podvodném jednání vyloučila a prokázala tak dobrou víru, nepočínala si tedy dostatečně opatrně a obezřetně.

Plnění přijatá od společnosti Liloma

10. Ani v případě plnění deklarovaných od dodavatele Liloma s.r.o. (dále jen „**Liloma**“), z nichž žalobkyně uplatnila za zdaňovací období měsíce února až dubna roku 2012 nárok na odpočet DPH ve výši 14 889 345 Kč, žalovaný nezpochybnil formální správnost předložených daňových dokladů, existenci předmětných plnění i jejich použití k ekonomické činnosti žalobkyně ve smyslu § 72 odst. 1 ZDPH. I v tomto případě měl za to,

že žalobkyně formální i hmotněprávní podmínky pro vznik nároku na odpočet daně z předmětných plnění splnila.

11. K podmínce existence daňového podvodu žalovaný poukázal na správcem daně popsaný obchodní řetězec (Gab-Phone s.r.o., v likvidaci – Oskar Group s.r.o. – Liloma – žalobkyně) s tím, že ze zprávy o daňové kontrole ve věci Oskar Group s.r.o. (dále jen „Oskar Group“) vyplynulo, že společnost Gab-Phone s. r. o. (dále jen „Gab-Phone“) je nekontaktní a s místně příslušným správcem daně nespolupracuje, sídlí na virtuální adrese a neuhradila doměřenou DPH za zdaňovací období 1. a 2. čtvrtletí roku 2012. Podle žalovaného tato společnost neodvedla daň z prodeje zboží obchodovaného v rámci výše uvedeného řetězce, čímž došlo k daňovému úniku a narušení principu neutrality DPH, a lze tak konstatovat existenci daňového podvodu ve smyslu judikatury SDEU. Žalovaný dále uvedl, že společnosti Liloma a Gab-Phone byly založeny nestandardním způsobem (společností, která se dle zjištěného vysokého počtu založených společností zabývá prodejem tzv. ready-made společností, a až následně jsou prodávány dalším osobám), a mají virtuální sídlo. Společnosti figurující ve výše uvedeném řetězci pak podle žalovaného nezveřejňují ve Sbírce listin své účetní závěrky, společnost Gab-Phone byla zrušena s likvidací, společnost Oskar Group je v konkurzu a obchodní podíl společníka Liloma je postižen exekucí. Všem uvedeným společnostem pak byla podle žalovaného také zrušena registrace k DPH. Výše uvedené skutečnosti ve svém souhrnu tvoří podle žalovaného významnou indicii svědčící o tom, že obchodování v předmětném řetězci bylo zatíženo podvodem na DPH, neboť společnosti figurující v předmětném řetězci nevykazují znaky běžných podnikatelských subjektů, vykonávajících obchodní činnost za účelem dosažení zisku, ale naopak vykazují znaky společností zakládaných účelově a do obchodního řetězce, v němž je zboží přeprodáváno, zapojených účelově k jeho prodloužení a zneprůhlednění celé obchodní transakce.
12. Za nestandardní pak žalovaný považoval také skutečnost, že jednatel dodavatele Liloma P. B. nebyl schopen uvést svého dodavatele, od něhož nakupoval zboží, které následně dodával žalobkyni. Podle žalovaného by měl mít jednatel společnosti vzhledem k vysoké hodnotě obchodních transakcí nad těmito obchody i osobní kontrolu a přehled o konkrétních okolnostech dané transakce.
13. I v tomto případě žalovaný dále zkoumal, zda lze žalobkyni považovat za účastníka popsaného podvodu na DPH a zda bylo na základě objektivních okolností prokázáno, že žalobkyně měla a mohla vědět, že předmětná plnění jsou součástí tohoto podvodu. Žalovaný v této souvislosti shrnul zjištěné skutečnosti prokazující, že žalobkyně mohla a měla vědět o svém zapojení do podvodu na DPH. Žalovaný uvedl, že v posuzovaných zdaňovacích obdobích se jednalo o úzkou spolupráci stále stejných společností, schéma obchodních transakcí bylo shodné, jednotlivé obchodní transakce velkých objemů a značné hodnoty probíhaly v rychlém sledu za sebou. Žalobkyně si byla dle žalovaného vědoma, že obchoduje s rizikovou komoditou, nezajímala se, kdo jsou dodavatelé jejích dodavatelů, když si původ zboží ověřovala kontrolou čísla IMEI. Žalobkyně se dle žalovaného nezajímala o to, od jakých dodavatelů zboží skutečně pochází. S ohledem na zjištění, že na počátku popsaného řetězce figuruje nekontaktní subjekt, umocňují podle žalovaného výše uvedené skutečnosti podezření, že žalobkyně věděla nebo vědět měla o podvodném jednání uvnitř řetězce společností. Žalobkyně nepředložila žádnou smluvní dokumentaci ohledně obchodní spolupráce se společností Liloma, což při obchodech v řádech milionu korun za jedno zdaňovací období není podle žalovaného v běžném

obchodním styku obvyklé. Dle žalovaného je při obchodování ve vysokých finančních objemech zcela běžné uzavřít písemnou smlouvu (alespoň rámcovou), a to minimálně z důvodu ošetření rizik spojených s obchodováním. Došlo-li (jak vyplývá z výpovědi jednatele společnosti Liloma P. B.), ke kontaktu s žalobkyní přes internet, je dle žalovaného s podivem, že ani jedna ze smluvních stran nepožadovala smluvní zajištění předmětných obchodů, a tato skutečnost podle žalovaného pouze umocňuje podezření, že žalobkyně i její dodavatel v rámci předmětných obchodních případů vědomě spolupracovali a byli si vědomi, že se účastní účelových obchodních transakcí. Dle žalovaného byl přitom pohyb zboží i tok finančních prostředků zajištěn plynule a návazně tak, že žalobkyně mohla za zboží dodané společností Liloma platit obratem. Dle žalovaného není v běžné obchodní praxi obvyklé pořizovat zboží několikrát v průběhu jednoho měsíce od jednoho dodavatele, a to ve velkých objemech a toto zboží hradit ihned po odběru zboží. Popsané okolnosti podle žalovaného nasvědčují účelové organizaci celého řetězce společností, přičemž je značně nepravděpodobné, že se žalobkyně předmětných transakcí účastnila bez vědomí o jejich účelovosti. Jako značně nestandardní se dle žalovaného jeví úhrady ihned po dodání zboží. Žalobkyně musela podle žalovaného vzhledem k vysoké hodnotě zboží disponovat značnou finanční rezervou, což je dle žalovaného v rozporu s tvrzením bývalého jednatele žalobkyně.

14. Žalovaný posléze konstatoval, že vzhledem k objektivním okolnostem vymezeným výše bylo možné u žalobkyně očekávat, že přijme veškerá opatření, která vůči ní mohla být rozumně požadována s ohledem na okolnosti případu, aby tak zajistila svou neúčast na daňovém podvodu. Žalobkyně měla podle žalovaného postupovat s péčí řádného hospodáře a ověřit si údaje o svém dodavateli. Ze spisového materiálu však podle žalovaného nijak nevyplývá, že by tak žalobkyně učinila. Žalovaný uvedl, že informace zjištěné z Veřejného rejstříku indikují neserióznost dodavatele Liloma, který neměl na počátku obchodní spolupráce s žalobkyní zveřejněnou žádnou účetní závěrku. Žalovaný poukázal na závěry analýzy provedené společností CRIF – Czech Credit Bureau, a.s. s tím, že by bylo logické očekávat ze strany žalobkyně jistou míru obezřetnosti a důkladné prověření důvěryhodnosti dodavatele. Žalovaný zopakoval, že si žalobkyně musela být vědoma, že se pohybuje na trhu rizikové komodity, kde dochází k častým daňovým únikům, a měla proto věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům. Vzhledem k objemu obchodů a jejich vysoké hodnotě bylo podle žalovaného na místě uzavření písemné smlouvy o obchodní spolupráci, kde by byly specifikovány podmínky obchodní transakce, dodací podmínky, ustanovení upravující zajištění závazku či záruky za vady zboží, pojištění zboží, platební podmínky a ustanovení týkající se možnosti odstoupit od smlouvy. Dle žalovaného je zřejmé, že předmětné obchodní transakce nejsou nahodilé a žalobkyně se jejich součástí nestala bez vlastního vědomí. Žalobkyně podle žalovaného ani v tomto případě nepřijala veškerá rozumná opatření, která lze po ní s ohledem na rozsah a charakter plnění spravedlivě požadovat, aby svojí účastí na podvodu na DPH předešla.
15. Žalovaný shrnul, že předmětné zboží bylo prodáváno v řetězci společností, zasaženého podvodem na DPH. Vzhledem k výše popsaným objektivním okolnostem pak podle žalovaného žalobkyně vědět mohla a měla, že dané obchodní transakce jsou zatíženy podvodným jednáním. Nepřijala však podle žalovaného taková opatření, která by její účast na tomto podvodném jednání vyloučila a prokázala tak dobrou víru, nepočínala si tedy dostatečně opatrně a obezřetně.

16. Žalovaný posléze na str. 19 – 25 Napadeného rozhodnutí popsal důvody, pro které nepřisvědčil jednotlivým odvolacím námitkám žalobkyně.

III. Žaloba a její doplnění

17. Žalobkyně v podané žalobě předeslala, že finanční orgány nesprávně vyhodnotily skutkový stav zjištěný v průběhu daňového řízení a tento skutkový stav interpretovaly účelově, jednostranně a v neprospěch žalobkyně. Žalovaný podle žalobkyně za celou dobu řízení nepředložil ani jeden přímý důkaz o tom, že by žalobkyně znala jiné společnosti v údajném řetězci, než své přímé dodavatele. Žalobkyně byla přesvědčena, že byla finančními orgány uměle vtažena do údajného kolotočového podvodu. Rezolutně odmítla, že by byla účastníkem či snad spolupachatelem nějakého podvodu na DPH. Zdůraznila, že vykonávala svou podnikatelskou činnost po řadu let, aniž by jí byla ze strany finanční správy sdělena jakákoliv indikace o tom, že by snad uplatňovala nadměrné odpočty v rozporu se zákonnou úpravou. Finanční správa po dlouhá období nároky na odpočet uplatněné žalobkyní uznávala a odpočty vyplácela. Z nepochopitelných důvodů však podle žalobkyně došlo ke zcela radikální změně ze strany finanční správy, ačkoliv její obchodní model zůstal nezměněn. Správce daně tak k totožným obchodním transakcím přistupoval podle žalobkyně různě, čímž porušil zásadu legitimního očekávání a zásadu zákonnosti. Žalovaný podle žalobkyně nesprávně vyhodnotil skutkový stav, jím odkazovaná soudní judikatura je ve vztahu k projednávané věci zcela irelevantní a nepřiléhavá. Žalobkyně byla přesvědčena, že skutkový stav, tak jak byl v průběhu daňové kontroly zevrubně zjištěn, hovoří v její prospěch a nikoliv v neprospěch.
18. Žalobkyně namítla, že žalovaný umně vyzdvihnul zcela bagatelní a minoritní aspekty podnikatelské činnosti žalobkyně a zřejmě účelově opominul řadu podstatných důkazů hovořících v její prospěch. Měla za to, že závěry finančních orgánů ohledně jejího zapojení do podvodného jednání na DPH jsou nepodložené a neoprávněné.
19. K závěru uvedenému v bodě 4 Napadeného rozhodnutí, dle něhož bylo na základě zjištěných objektivních okolností prokázáno, že se žalobkyně podílela na řetězových obchodních transakcích, jejichž cílem bylo vylákání výhody na DPH podvodným způsobem, o kterém žalobkyně věděla nebo vědět mohla, žalobkyně namítala, že za celou dobu předmětných daňových řízení nebylo jakkoliv prokázáno, že by věděla nebo mohla vědět, že je účastna podvodu na DPH. Správce daně ani žalovaný podle žalobkyně o tom za celou dobu daňového řízení nepředložili jednoznačný důkaz.
20. K závěrům uvedeným v bodech 10 – 17 Napadeného rozhodnutí popisujícím zjištění o společnostech, které se měly údajného podvodného řetězce účastnit, žalobkyně uvedla, že vyjma společností AMG a Liloma neznala žádnou další společnost v údajném „řetězci“ ani její statutární zástupce. Dle žalobkyně je s podivem, že pokud měl správce daně nebo žalovaný pochybnost o tom, zda žalobkyně znala některého ze zástupců dotčených společností, neprovedl správce daně výslech dotčených osob. Tato skutečnost však nemůže být podle přesvědčení žalobkyně kladena k tíži.
21. K závěru (bod 10 Napadeného rozhodnutí), dle něhož společnost Gab-Phone neuhradila doměřenou DPH za zdaňovací období 1. a 2. čtvrtletí roku 2012 a na jejím osobním daňovém účtu je evidován vysoký nedoplatek na DPH, žalobkyně uvedla, že nemá tušení, jak daná skutečnost souvisí s daňovým řízením za situace, kdy žalobkyně s dotčenou

společností nikdy neobchodovala a nemohla mít povědomí o stavu daňových závazků této společnosti.

22. K poukazu na zrušení registrace k DPH společností v řetězci (bod 15 Napadeného rozhodnutí) žalobkyně konstatovala, že žalovaný nebral v potaz, že ke zrušení registrace k DPH u všech zmíněných společností došlo až po zkoumaných zdaňovacích obdobích, ve kterých správce daně neuznal nárok na nadměrný odpočet (dotčené roky jsou 2012 a 2013). Závěr, že budoucí události z roků 2014 – 2017 jsou s to mít dopad na zdaňovací období roku 2012, potažmo počátku roku 2013, je dle žalobkyně zcela absurdní. Žalovaný měl naopak ve prospěch žalobkyně vyhodnotit, že všechny dotčené společnosti (byť jedinými obchodními partnery, se kterými byla žalobkyně propojena a ve spojení, byla společnost AMG a společnost Liloma) byly v době realizací údajně závadných transakcí řádně registrovány k DPH, a je tak vyloučeno, že by žalobkyně mohla mít v tomto ohledu pochybnosti o solventnosti či důvěryhodnosti svého obchodního partnera. Žalobkyně doplnila, že v době realizací transakcí provedla kontrolu svých partnerů (AMG a Liloma), tyto měli platnou registraci k DPH, plnili si své povinnosti ve vztahu k obchodnímu rejstříku a neexistoval jakýkoliv relevantní důkaz o tom, že by si neplnili své povinnosti vůči finanční správě.
23. K závěrům uvedeným v bodech 17 a 64 Napadeného rozhodnutí stran veřejně dostupných informací o společnosti AMG, resp. J. F. či „hypermobil.cz“, žalobkyně namítla, že informace a údaje uvedené na internetovém blogu či zájmových internetových stránkách mohou jen stěží představovat relevantní důkazní materiál, který by se snad dal negativně přičítat k tíži žalobkyni. Doplnila, že negativní recenzi na danou společnost může v rámci svobodného přístupu k internetu vytvořit prakticky jakákoliv osoba disponující přístupem k internetu. Hodnocení zákazníka ve vztahu k dané obchodní společnosti je nutno brát jako subjektivní, uzavřený a individuální pohled na danou obchodní transakci s danou obchodní společností. Závěr žalovaného, že by měla žalobkyně před uskutečněním každé obchodní transakce „lustrvat“ své obchodní partnery, je dle žalobkyně absurdní a svědčí o neznalosti podnikatelské činnosti ze strany žalovaného. Pokud by měla žalobkyně u každého obchodního partnera provádět hloubkovou analýzu jeho virtuálního „obrazu“ na internetu, pak by takový požadavek podle jejího názoru představoval zcela neúměrné zatížení podnikatelské činnosti dané společnosti, který by pouze paralyzoval chod společnosti a neumožňoval by výkon podnikání. Žalobkyně zdůraznila, že základem fungujícího podnikání je především realizace úspěšných obchodů s daným obchodním partnerem; pro žalobkyni přitom byla rozhodující znalost osoby pana F. a jeho společnosti z minulosti, jakož i zcela bezproblémová spolupráce mezi AMG a žalobkyní. Odpovídající námitky vznesené v daňovém řízení však byly podle žalobkyně pravděpodobně účelově upozaďovány. Existence subjektivních názorů zákazníků společnosti AMG na internetových stránkách není dle žalobkyně důkazem o tom, že žalobkyně měla či mohla vědět, že dané obchodní transakce jsou zatíženy daňovým podvodem.
24. K závěrům, v nichž žalovaný pod body 27 – 31 Napadeného rozhodnutí popisoval podmínky daňového podvodu, žalobkyně namítla, že finanční orgány neprokázaly, že by uplatnila nárok na odpočet daně podvodně nebo zneužívajícím způsobem ve smyslu rozsudku SDEU ve věci *Mahagében*. Dle žalobkyně je podstatné zaměřit se na kategorii „nestandardností“, které žalovaný v odůvodnění Napadeného rozhodnutí zmiňuje, a

rovněž na „přiměřená či dostatečná opatření“, která žalobkyně dle žalovaného nepřijala. Žalobkyně byla přesvědčena, že žalovaný nedocílil přenesení důkazního břemene na žalobkyni a tzv. vědomostní test tak neproběhl ve smyslu citované tuzemské a unijní judikatury.

25. K závěrům uvedeným pod body 32 – 34 Napadeného rozhodnutí žalobkyně namítla, že žalovaný sice definoval, co měl on, popř. správce daně prokazovat, avšak již tak fakticky neučinil. Z dosavadních řízení není dle žalobkyně jakkoliv patrné, jaké právní, obchodní a osobní znaky transakce svědčí ve vztahu k žalobkyni o existenci daňového podvodu, zda a případně jaké vazby zde byly mezi žalobkyní a „ostatními“ korporacemi. Finanční orgány dle žalobkyně pregnantně nepopsaly a neprokázaly existenci jakéhokoliv propojení žalobkyně a ostatních „korporací“ v řetězci. Žalobkyně dále namítala, že žalovaným aplikovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, konkrétně rozsudky ze dne 21. 4. 2010, čj. 9 Afs 111/2009 - 274, a ze dne 10. 10. 2012, čj. 1 Afs 37/2012 - 50, a skutkový stav v nich zkoumaný nekoreluje a jsou zcela nepodobná průběhu daňových řízení vedených ve vztahu k žalobkyni, kdy v žalovaném citovaných věcech se jednalo o zcela očividné podvody při obchodování se zlatem, ve kterých byla řada osob v „řetězci“ nekontaktní, pravomocně odsouzená či pouze formálně nastrčena, veškeré obchodní transakce vykazovaly stejný „vzorec“ chování dotčených subjektů a společnosti v řetězci byly personálně propojeny, přičemž byl v uvedených případech rozporován stav formální se stavem faktickým. V nyní projednávané věci však podle žalobkyně správce daně nečinil dodání a přijetí zboží sporným. Žalobkyně s poukazem na zásadu legitimního očekávání konstatovala, že prostým srovnáním „podezřelých“ znaků obchodní transakce mezi žalovaným citovanými rozhodnutími a nyní projednávanou věcí je nutno dospět k závěru, že správce daně při svém hodnocení jednal zcela svévolně a nepředvídatelně, neboť lze jen stěží provést komparaci dvou zmiňovaných věcí s věcí touto a dospět k totožným závěrům, tedy, že se dotčené daňové subjekty účastnily podvodu na DPH. V daném případě bylo podle žalobkyně prokázáno, že transakce skutečně proběhly, IMEI obchodovaných mobilních telefonů byl vždy dohledatelný, předloženou účetní a daňovou evidenci lze tudíž jen stěží označit za pouze formální, když faktický stav a průběh obchodu odpovídal právě žalobkyni předloženým písemným podkladům.
26. K žalovaným předestřeným znakům neopatrnosti, nebezpečnosti či absence běžných obchodních podmínek (bod 44 Napadeného rozhodnutí) žalobkyně namítla, že s ohledem na uvedené pojmové znaky neopatrnosti či nebezpečnosti je žalobkyně extrémně opatrnou a obezřetnou. Žalobkyně konstatovala, že se chovala prakticky ve všech aspektech *contra* výše uvedené „negativní“ skutečnosti, což dle jejího přesvědčení prokazatelně vyplývá z obsahu daňového spisu.
27. Žalobkyně se dále vyjádřila k jednotlivým aspektům, které dle žalovaného svědčily o podvodnosti předmětného řetězce.
28. K závěru, že korporace AMG nedisponuje odpovídajícím materiálním a personálním vybavením, žalobkyně namítla, že společnost AMG na trhu působila ve zkoumaném období řadu let a pokud by nedisponovala odpovídajícím materiálním a personálním vybavením, pak by mohla jen stěží s žalobkyní po takovou dobu obchodovat. Po žalobkyni lze dle jejího přesvědčení jen stěží požadovat, aby ověřovala odpovídající materiální a personální vybavení svých obchodních partnerů. Dle žalobkyně je rozhodující, zda daná osoba/společnost je či není schopna poptávané zboží či služby

dodat. Správce daně navíc uspokojivým způsobem nedefinoval, co by mělo oním odpovídajícím vybavením býti, ani neuvedl, jakým relevantním způsobem by snad mohla toto odpovídající vybavení žalobkyně ověřit. Tuto „indicii“ je tak nutno podle žalobkyně považovat za irelevantní. Žalovaný si přitom dle žalobkyně protirečí, když v bodě 38 Napadeného rozhodnutí uvedl, že v souladu s rozsudkem *Mahagében* nelze od daňového subjektu požadovat, aby si svého obchodního partnera rozsáhle prověřoval mj. v tom, zda má personální a materiální zabezpečení, avšak považoval za relevantní, že společnost AMG snad nedisponovala odpovídajícím materiálním a personálním vybavením.

29. K závěru, že korporací CUBECAPITAL nebyla odvedena DPH a došlo tedy k úniku na DPH, žalobkyně namítla, že žalovaný žádným relevantním způsobem neobjasnil a neprokázal, že by snad měla povědomost o tom, že by společností CUBECAPITAL (jejíž statutární orgány, ani společnost samotnou, žalobkyně nezná) nebylo odvedeno DPH. Žalobkyně namítla, že ve věci *Optigen* je jednoznačně 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. Přesně o takový případ se dle žalobkyně jednalo i v projednávané věci. Žalobkyně nevěděla ani nemohla vědět, že v údajném „řetězci“ některý z daňových subjektů neodvedl DPH a tato skutečnost jí nemůže být přičítána k tíži. Žalovaný neprokázal, že by měla žalobkyně vědomost o skutečnosti, že společnost CUBECAPITAL neodvedla DPH. Tuto „indicii“ je tak nutno podle žalobkyně rovněž označit za irelevantní.
30. K závěru, že text rámcových smluv uzavřených mezi korporacemi CUBECAPITAL a NINE ELEVEN, mezi korporacemi NINE ELEVEN a AMG a mezi korporací AMG a žalobkyní, je zcela totožný, přičemž v případě rámcové smlouvy uzavřené mezi AMG a žalobkyní nebylo postupováno dle všech jejích ustanovení, žalobkyně namítla, že ani zde žalovaný neprokázal, že by žalobkyně měla mít jakoukoliv vědomost o textaci rámcové smlouvy uzavřené mezi společností AMG a jejími dodavateli. Skutečnost, že v některých případech není postupováno *stricto sensu* dle uzavřených písemných smluv, je dle žalobkyně v rámci obchodních vztahů zcela obvyklá a v žádném případě taková skutečnost nemůže osvědčovat fakt, že by žalobkyně měla, mohla nebo snad věděla o nějakém daňovém podvodu. Z odůvodnění Napadeného rozhodnutí podle žalobkyně vůbec nevyplyvá, jak žalobkyně měla nebo mohla vědět o tom, že někteří dodavatelé společnosti AMG neodvádí či neodvedli daň z přidané hodnoty. Žalobkyně opětovně poukázala na závěry vyslovené SDEU ve věci *Optigen*,
31. K závěru, že z výsledku jednatele společnosti AMG J. F., vyplynulo, že J. F. nebyl schopen uvést žádného svého dodavatele uvedeného zboží, žalobkyně netušila, jak mohla nebo může ovlivnit to, zda si jednatel jiné společnosti pamatuje, s jakými obchodními společnostmi obchodoval a kdo byl jeho dodavatel. Žalobkyni je tak dle jejího názoru fakticky kladeno k tíži jednání zcela jiného subjektu, které nemohla jakkoliv ovlivnit.
32. Považoval-li žalovaný dále za významné, že korporace vystupující v předmětném „řetězci“ jsou zakládány nestandardním způsobem, resp. byly pořizovány tzv. „ready-made“ společnostmi, svědčí to dle žalobkyně o absenci znalosti podnikatelského prostředí a podnikání jako takového ze strany správce daně, když koupě takových společností je postup zcela legální a hojně aplikovaný napříč celým podnikatelským světem. Žalobkyně přitom zopakovala, že dodavatele společnosti AMG neznala a z logiky věci nemohla ověřit, jakým způsobem byly tyto společnosti založeny. Zdůraznila, že koupí tzv. ready-

made společnosti by nicméně v žádném případě nehodnotila jako podezřelou skutečnost, která by snad měla indikovat existenci daňového podvodu.

33. K závěru o „virtuálních“ sídlech korporací žalobkyně podotkla, že finanční orgány v rámci svých úvah nezohledňují a nepřipouští si technologický posun a modernizaci podnikání daňových subjektů, kteří sídlo pro realizaci své podnikatelské činnosti zkrátka a jednoduše nepotřebují. Dle žalobkyně je třeba rozlišovat mezi tím, pokud má daňový subjekt své „virtuální“ sídlo na adrese, na které sídlí stovky jiných subjektů, avšak na tomto „virtuálním“ sídle je kontaktní, má zajištěno přebírání poštovních zásilek a svou dostupnost a kontaktnost, oproti případu, kdy je daňový subjekt na dané adrese nekontaktní, nepřebírá si doručované písemnosti a nemá zajištěno jakékoliv personální zázemí. Žalovaný se však omezil toliko na konstatování, že sídla dotčených společností jsou evidovány na adrese, kde je domicilována řada dalších společností, aniž by (ne)kontaktnost dotčených společností jakkoliv ověřoval. Žalovaný pak dle žalobkyně zcela opominul fakt, že zákonem preferovanou variantou doručování je systém datových schránek, tudíž potřeba mít fyzickou poštovní schránku na „virtuálním“ sídle je tímto značně upozaděna, neboť správce daně má k dispozici efektivní nástroj k doručování písemností. Žalobkyně nadto opakovaně zdůraznila, že jí skutečnost, že některé z dotčených společností, které se měly v údajném řetězci nacházet, měly tzv. „virtuální“ sídlo, nemohla být a nebyla známa.
34. K závěru, že korporace nezveřejňují povinné dokumenty ve Sbírce listin, pak žalobkyně uvedla, že povinnost uveřejňovat účetní závěrku je povinností veřejnoprávního charakteru a nemá s obchodní činností dvou subjektů nic společného. Navíc uvádět nezveřejnění účetní závěrky jako znak nesolventnosti firmy je v českém prostředí zcela utopické, neboť touto logikou by nutně musel správce daně podle žalobkyně dospět k závěru, že polovina českých společností jsou nesolventními a neseriózními obchodními partnery pro ostatní podnikatelské subjekty na českém trhu.
35. Hodnotil-li žalovaný jako další „důkaz“ svědčící v neprospěch žalobkyně mj. to, že obchodním společností v řetězci (konkrétně společnosti CUBECAPITAL, NINE ELEVEN, Liloma a AMG) byly zrušeny registrace k dani z přidané hodnoty, nebral dle žalobkyně v potaz, že ke zrušení registrace k DPH u všech zmíněných společností došlo až po zkoumaných zdaňovacích obdobích, ve kterých prvostupňový správce daně neuznal nárok na nadměrný odpočet. V tomto směru žalobkyně zopakovala v předchozí části žaloby uvedené námitky. Opětovně připomenula, že dodavatele společnosti AMG neznala a nemohla tak jakkoliv hodnotit či zkoumat stav jejich registrace k DPH.
36. Za zcela absurdní pak žalobkyně považovala závěr správce daně, že korporace figurující v předmětných řetězcích nevykazují znaky běžných podnikatelů, jejichž činnost směřuje k dosažení zisku, ale naopak vykazují znaky korporací zakládaných účelově pro prodloužení obchodního řetězce, v němž je zboží přeprodáváno, aby bylo pro správce daně odhalení podvodného řetězce náročnější. Správce daně podle žalobkyně opomněl zdůvodnit, co je myšleno pod znaky běžného podnikatele.
37. Žalobkyně byla přesvědčena, že výše zmíněné indicie a skutečnosti, ve svém souhrnu netvoří logický, ničím nenarušený a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují skutečnost, že

žalobkyně o podvodu na DPH věděla či minimálně vědět mohla, ale naopak se jedná o změť domněnek a fabulací ze strany správce daně a žalovaného.

38. Závěry stran osoby J. F. (bod 66 Napadeného rozhodnutí) žalobkyně označila za absurdní s tím, že právo člověka na svobodu podnikání žalovaný interpretuje jako negativní skutečnost, která by měla svědčit o rizikovosti dané osoby. Doplnila, že řada úspěšných podnikatelů vlastní celou paletu společností, ve kterých se nacházejí v pozici jednatele i společníka v jedné osobě. Tuto konstrukci ostatně podle žalobkyně nezakazuje žádný platný právní předpis, nicméně žalovaný ji přesto hodnotí negativně a dovozuje z ní, že pan J. F. nemohl být pro žalobkyni dostatečnou zárukou serióznosti společnosti AMG.
39. Žalobkyně dále namítala, že navzdory tomu, že žalovaný vzal za prokázané, že žalobkyně prováděla kontrolu IMEI obchodovaných mobilních telefonů, nepovažoval tuto skutečnost za relevantní. Žalobkyně byla přesvědčena, že provedení kontroly IMEI v rámci mezinárodní databáze je nejspolehlivější metodou vedoucí ke zjištění původu obchodovaného zboží (tj. že telefon je originální). Pokud byl žalovaný opačného názoru, měl dle žalované uvést, jaké opatření by v daném případě považoval za dostačující.
40. Žalobkyně uzavřela, že ve vztahu ke společnosti AMG přijala veškerá nezbytná opatření vedoucí k zamezení účasti na daňovém podvodu.
41. K závěrům ke zdanitelným plněním přijatým od společnosti Liloma (body 70 – 83 Napadeného rozhodnutí) žalobkyně uvedla, že žalovaný užívá obdobné argumenty, jako je tomu v rámci obchodování žalobkyně s korporací AMG. Žalobkyně proto v daném rozsahu odkázala na dříve uvedené. K závěru o neuhrazené DPH společností Gab-Phone žalobkyně netušila, jakým způsobem se měla dozvědět, že dotčená společnost neodvedla DPH a že na jejím osobním daňovém účtu je evidovaný vysoký nedoplatek na DPH. Žalovaný podle žalobkyně žádným způsobem neprokázal jakékoliv propojení mezi žalobkyní a dotčenou společností, žalobkyně nadto neměla přístup k informacím evidovaným na osobním daňovém účtu. K závěrům týkajícím se prohlášení jednatele společnosti Liloma P. B. žalobkyně zopakovala obdobné námitky, jako ve vztahu k obsahu výpovědi J. F. Uzavřela, že i ve vztahu ke společnosti Liloma přijala veškerá nezbytná opatření vedoucí k zamezení účasti na daňovém podvodu.
42. V části V. podané žaloby žalobkyně poukazovala na zapojení Finanční správy ČR do podvodu na DPH ve věci pořízení mobilních telefonů od společnosti 2P Commercial Agency s.r.o., jež byla účastníkem podvodného jednání. Namítala, že pokud finanční správa veřejně deklaruje, že není v jejích silách odhalit účast jejího dodavatele v daňovém podvodu, jen stěží může být tento požadavek vznášen ve vztahu k jiným daňovým subjektům, přičemž daňové subjekty nemohou být bez dalšího sankcionovány za neschopnost finanční správy zajistit vybrání daně u tzv. missing tradera.
43. Žalobkyně zdůraznila, že z obsahu správního spisu není patrná jakákoliv spojitost či propojení žalobkyně s jinými společnostmi, se kterými obchodovali dodavatelé žalobkyně, společnost AMG nebo Liloma. Poukázala přitom na skutečnosti hovořící v její prospěch, které nebyly žalovaným zohledněny. Těmito skutečnostmi dle žalobkyně jsou: (i.) žalobkyní předložené účetní a daňové doklady vyžádané správcem daně; (ii.) žalobkyní prováděné kontroly pravosti a nezávadnosti obchodované komodity; (iii.) faktické dodání a převzetí zboží; (iv.) žalobkyní vedená podrobná evidence obchodované komodity a řádné nastavení interních mechanismů uvnitř společnosti. Žalobkyně podotkla, že

předložila ke každé přijaté faktuře dodací list, na kterém byly v listinné podobě předloženy jednotlivé IMEI. Vedle těchto dodacích listů předložila rovněž platby jednotlivých faktur převodem z bankovního účtu. Uvedl-li správce daně, že při ověřování několika IMEI v uvedeném mezinárodním registru nebyly žádné z prověřovaných IMEI uvedeny, nezakládá se to dle žalobkyně na pravdu, neboť pracovníci správce daně ve vybraných případech nesprávně zadali do příslušného mezinárodního registru IMEI daného mobilního telefonu (jednalo se o prostý překlep v zadávání čísla, neboť jak vyplývá z informací obsažených ve zprávě o daňové kontrole, správce daně zadával čtrnáctimístné a nikoliv patnáctimístné číslo). Pokud by měly žalovaným akcentované okolnosti svědčit o podvodném jednání, účastnil by se dle žalobkyně podvodu potenciálně takřka každý podnikatel v České republice.

44. Žalobkyně shrnula, že v daňovém řízení osvědčila, že dané obchodní případy proběhly skutečně tak, jak je deklarováno v předložených dokumentech a účetní evidenci. Žalovaný údajnou vědomost žalobkyně o daňovém podvodu dovodil toliko ze skutečnosti, že jiné daňové subjekty (konkrétně CUBECAPITAL, resp. Gab-Phone) nesplnily své daňové povinnosti. Žalovaný však dle žalobkyně žádným relevantním způsobem neprokázal jakoukoliv propojenost mezi subjektem páchajícím daňový podvod a žalobkyní. Žalobkyně byla přesvědčena, že veškerá opatření, která v průběhu jednotlivých obchodních transakcí přijala (kontrola zboží prostřednictvím databáze IMEI, provádění plateb až po přijetí zboží), byla ve vztahu k vyvrácení vědomosti o existenci daňového podvodu zcela dostatečná. Žalobkyně je dle svého přesvědčení v daném případě postihována za jednání či důkazní nouzi společností, které byly v údajném „řetězci“ zapojeny, a o kterých nevěděla a vědět nemohla a je tak činěna odpovědnou za něco, se vymyká sféře jejího vlivu a co měl ve skutečnosti prokazovat někdo úplně jiný, s žalobkyní jakkoliv nespojený a nepropojený. Správce daně podle žalobkyně považuje zcela běžné odchylky v rámci podnikatelské činnosti za markantní a závažné indicie svědčící o nestandardním obchodování, zcela neopodstatněně demonizuje osobu hlavního obchodního partnera, přičítá žalobkyni skutečnosti, o nichž neměla a nemohla mít povědomí a v konečném důsledku tak zcela účelově konstruuje stav, ve kterém staví žalobkyni do pozice spolupachatele daňového podvodu. Takový stav však nemá podle žalobkyně oporu v provedeném dokazování a v obsahu správního spisu. Z obsahu správního spisu a dosavadního řízení naopak podle žalobkyně jednoznačně vyplývá, že postupovala v daných obchodních transakcích přiměřeně, že se jakéhokoliv podvodného jednání neúčastnila a ani o něm neměla či nemohla mít povědomí.

IV. Vyjádření žalovaného

45. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě ze dne 6. 11. 2017 po stručné rekapitulaci průběhu daňového řízení odkázal na Napadené rozhodnutí a předaný správní spis a setrval na argumentaci uvedené v odůvodnění Napadeného rozhodnutí.
46. Žalovaný uvedl, že žalobkyně do značné míry zkreslujícím a bagatelizujícím způsobem uvádí výčet skutečností, které jí byly přikládány k tíži, aniž by vždy zcela rozlišovala, kterými skutečnostmi správce daně a žalovaný dokládali existenci daňového podvodu, a které skutečnosti naopak svědčily o možné vědomosti žalobkyně o tomto daňovém podvodu a nedostatečnosti (resp. absenci) opatření, jimiž by žalobkyně své účasti na možném podvodu zamezila. Žalovaný byl přesvědčen, že se mu podařilo prokázat jak existenci samotného daňového podvodu, tak i to, že žalobkyně o něm přinejmenším vědět

měla a mohla. V důsledku toho na žalobkyni podle žalovaného přešlo důkazní břemeno stran prokázání, že učinila přiměřená opatření, aby své účasti na tomto podvodu zamezila, které žalobkyně neunesla. Závěr o spáchání daňového podvodu podle žalovaného nevyvrací ani to, že deklarované transakce byly reálně uskutečněny, ani to, že si žalobkyně prostřednictvím IMEI čísel ověřovala původ (resp. výrobce) zboží, neboť tyto skutečnosti nevypovídají nic o úhradě daně ani o spolehlivosti obchodních partnerů žalobkyně, resp. o okolnostech realizace jednotlivých obchodních případů. Dle žalovaného se jedná toliko o skutečnosti potvrzující žalovaným nezpochybňovanou reálnou existenci a původ obchodované komodity,

47. Žalovaný zdůraznil, že žalobkyní specifikované skutečnosti označil pouze jako indicie, z nichž lze usuzovat na to, že předmětné obchodní případy byly zatíženy podvodem na DPH. I skutečnosti, které nastaly až po uskutečnění předmětných obchodů, jsou přitom z hlediska posouzení existence podvodného řetězce relevantní, protože v konečném důsledku vypovídají o povaze subjektů zapojených do tohoto řetězce. Proto je dle žalovaného třeba nahlížet na závěr, že společnost zcela zjevně nedisponovala personálním a materiálním zázemím k samostatnému výkonu deklarované ekonomické činnosti jako na skutečnost dokládající povahu této obchodní společnosti jako pouze formálního článku řetězce, nikoli jako skutečnost, kterou žalobkyně musela vědět a pro kterou jí byl odepřen nárok na odpočet.
48. Žalovaný uvedl, že finanční orgány nikdy netvrdily, že žalobkyně si je vědoma konkrétních skutkových okolností, v nichž daňový podvod v daném případě spočívá, popř., kterým ze subjektů v řetězci nebyla odvedena daň z předmětných transakcí, avšak prokázaly existenci řady objektivních okolností, které ve svém souhrnu prokazují, že přinejmenším mohla a měla vědět, že jí realizované transakce se shora specifikovanými právníky osobami byly součástí podvodného jednání, jakož i to, že žalobkyně neučinila žádná relevantní opatření, aby své účasti na tomto podvodu zamezila. V tomto směru žalovaný odkázal na odůvodnění Napadeného rozhodnutí a rekapituloval některé ze zjištěných okolností. Žalovaný přitom uvedl, že své závěry postavil teprve na souhrnu těchto okolností, který tvoří nepřetržitý řetěz nepřímých důkazů svědčících o tom, že žalobkyně o své účasti na daňovém podvodu přinejmenším mohl a měla vědět. Tyto skutečnosti pak byly podle žalovaného posuzovány i v kontextu toho, že se v případě mobilních telefonů jedná o rizikovou komoditu, která je často spojována s daňovými úniky, pročez je namístě zvýšená obezřetnost.
49. Žalovaný uvedl, že to byla právě žalobkyně, která v odvolání proti Platebním výměrům tvrdila, že si své obchodní partnery důkladně prověřila, a to včetně jejich zevrubné lustrace na internetu. Žalovaný poznamenal, že ke zmiňovaným negativním recenzím přihlédl právě kvůli těmto tvrzením žalobkyně. Obdobné bagatelizace se žalobkyně podle žalovaného dopouští i ve vztahu k dodržování dohodnutých smluvních podmínek.
50. Žalovaný se dále neztotožnil s argumentací žalobkyně stran jejího legitimního očekávání. Důvodným neshledal ani poukaz žalobkyně na to, že Generální finanční ředitelství obchodovalo se společností účastnicí se podvodu na DPH, který shledal v kontextu projednávaného případu za irrelevantní.

V. Další podání žalobkyně

51. Žalobkyně se dále ve věci vyjádřila v podání ze dne 23. 4. 2018, v němž setrvala na své žalobní argumentaci. Poukázala přitom na závěry, které Městský soud v Praze vyslovil ve skutkově a právně související věci žalobkyně týkající se jiných zdaňovacích období v rozsudku ze dne 6. 3. 2018, čj. 11 Af 50/2016 - 160, v němž soud dle žalobkyně uzavřel, že nárok na odpočet DPH z plnění přijatých od společnosti AMG měl být žalobkyni přiznán.
52. Žalobkyně shrnula, že Městský soud v Praze v uvedeném rozsudku konstatoval následující závěry
- a. na ose AMG -> žalobkyně -> zákazník žalobkyně byla daň uhrazena a nedošlo tak k získání jakékoliv neoprávněné výhody. Neutralita DPH byla zachována;
 - b. správce daně ani žalovaný neprokázali, že by jediným či hlavním cílem transakce mezi AMG a žalobkyní bylo získání daňové výhody;
 - c. žalobkyně si ve vztahu k výběru dodavatele AMG počínala dostatečně obezřetně;
 - d. žalobkyně o podvodu na DPH nevěděla a vědět nemohla;
 - e. správce daně ani žalovaný neprokázali propojení mezi CUBECAPITAL a žalobkyní;
 - f. správce daně ani žalovaný neunesli důkazní břemeno stran prokázání účasti žalobkyně na podvodu na DPH;
 - g. u zdanitelných plnění přijatých od společnosti AMG byly splněny podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH na vstup.
53. Žalobkyně přitom uvedla, že uvedené body jsou v plném rozsahu aplikovatelné také na zdanitelná plnění přijatá od společnosti Liloma, neboť správce daně ani žalovaný, obdobně jako u dodávek AMG, neprokázali jakékoliv propojení mezi žalobkyní a subjektem, který DPH neodvedl (Gab-Phone), přičemž i na ose Liloma -> žalobkyně -> zákazník žalobkyně byla daň uhrazena a nedošlo k získání jakékoliv neoprávněné výhody, a to ani u žalobkyně, ani u jejího dodavatele. Žalobkyně tak byla přesvědčena, že ani v rámci tohoto „řetězce“ zde není důvod pro to, aby jí nebyl nárok na odpočet DPH přiznán.
54. V podání ze dne 25. 11. 2019 pak žalobkyně poukázala na závěry žalovaného vyslovené v rozhodnutích ze dne 19. 11. 2019, čj. 45473/19/5300-21444-711869 a čj. 45480/19/5300-21444-711869, které ve vztahu k plněním přijatým od dodavatele AMG podle žalobkyně potvrzují důvodnost podané žaloby.

VI. Posouzení věci Městským soudem v Praze

55. Městský soud v Praze ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.), přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí. Jiné vady, k nimž by byl povinen

přihlédnout z moci úřední, soud neshledal. O podané žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 2 ve spojení s § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. bez nařízení jednání.

56. V nyní projednávané věci je mezi žalobkyní a žalovaným sporným, zda v souvislosti se zdanitelnými plněními přijatými od společnosti AMG, resp. společnosti Liloma bylo možno odepřít žalobkyni nárok na odpočet DPH z těchto přijatých plnění z důvodu, že žalobkyně věděla, popř. vědět mohla a měla, že dané obchodní transakce jsou zatíženy podvodným jednáním, přičemž však nepřijala taková opatření, která by její účasti na tomto podvodném jednání zabránila.
57. Městský soud v Praze v tomto směru připomíná, 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*).
58. 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.
59. Platí nicméně, že i za těchto okolností lze však 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.
60. V posuzované věci žalovaný nezpochybnil, že žalobkyně formální podmínky k uplatnění nároku na odpočet podle § 72 a 73 ZDPH splnila. Nárok na odpočet daně na vstupu z titulu přijatých zdanitelných plnění však žalobkyni žalovaný odepřel právě s poukazem na její zapojení do daňového podvodu.
61. Podstatou předmětné věci je proto posouzení, zda žalovaný postupoval v souladu se zákonem a navazující rozhodovací praxí SDEU a Nejvyššího správního soudu, pokud odepřel žalobkyni nárok na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu z důvodu jejího zapojení do daňového podvodu na DPH.
62. 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 ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech *Mahagében kft a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11, (dále jen „**Mahagében**“)]. V uvedených rozhodnutích se přitom opakovaně konstatuje, že „[o]bchod uvnitř Společenství se zdá být živnou půdou pro podvody na DPH, které mohou nabývat různých podob, ale jsou vždy organizovány „řetězově“ s tím, že „práva Společenství se nelze dovolávat pro zneužívající nebo podvodné účely“.

63. 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 představitost těch, kteří je připravují, ve všech případech jde v podstatě o to, že není odvedena určitá částka získaná jako DPH (srov. k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2010, 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).
64. Kromě objektivních okolností je pak nutné posoudit i subjektivní stránku jednání, tedy vědomost daňového subjektu o daňovém podvodu. Městský soud v Praze v tomto ohledu připomíná, že ve věci *Optigen* bylo ze strany SDEU zdůrazněno, že nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by totiž překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu (srov. rozsudky SDEU ze dne 11. 5. 2006, *Federation of Technological Industries a další*, C-384/04, bod 32, a ze dne 21. 2. 2008, *Netto Supermarkt*, C-271/06, bod 23). Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, aby dostatečně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet daně bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu (srov. rozsudek ve věci *Mahagében*, bod 49).
65. V rozsudku ze dne 21. 2. 2008, *Netto Supermarkt*, C-271/06, SDEU v tomto směru konstatoval, že „pokud jde o zásadu proporcionality, Soudní dvůr již rozhodl, že v souladu s touto zásadou musejí členské státy využívat prostředků, které sice umožňují účinně dosáhnout

cíle sledovaného vnitrostátním právem, avšak co nejméně narušují cíle a zásady stanovené dotčenými předpisy Společenství (viz rozsudky Molenheide a další, uvedený výše, bod 46, jakož i ze dne 27. 9. 2007, Teleos a další, C 409/04, Sb.[bod 19]. Je tak sice legitimní, že se opatření přijatá členským státem snaží o co nejúčinnější ochranu plateb do veřejného rozpočtu, avšak tato opatření nesmějí přesahovat rámec toho, co je za tímto účelem nezbytné (viz zejména výše uvedené rozsudky Molenheide a další, bod 47, jakož i Federation of Technological Industries a další, bod 30)“ (srov. bod 20 uvedeného rozsudku). V uvedeném rozsudku mimo jiné SDEU poukázal na to, že „v souvislosti s podvodem, kterého se dopustila třetí osoba, musí být veškeré rozložení rizika mezi dodavatele a daňovou správu v souladu se zásadou proporcionality (rozsudek Teleos a další, uvedený výše, bod 58). Tak tomu není tehdy, jestliže daňový systém přenáší veškerou odpovědnost za zaplacení DPH na dodavatele, bez ohledu na to, zda se tento podíl na podvodu, kterého se dopustil kupující, či nikoli (viz v tomto smyslu rozsudek Teleos a další, uvedený výše, bod 58)“.

66. 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).
67. 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).
68. 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 stěžovatelčíným 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).

69. 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).
70. 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, čj. 1 Afs 53/2016 - 55; zde mimo jiné konstatoval, že *„neověřila totožnost osoby, která přinesla zlaté šperky do její provozovny a následně si přicházela vyzvednout hotovost [...] Jakkoliv bez znaleckého posudku nelze jednoznačně posoudit pravost podpisu na faktuře, nelze přijmout ani prosté tvrzení krajského soudu, že mu podpisy na faktuře a ve Sbírce listin připadají podobné. Určité odlišnosti podpisů jsou zřejmé na první pohled, proto aniž by bylo třeba učinit jednoznačný závěr o pravosti podpisu na faktuře, lze se důvodně domnívat, že pokud by si žalobkyně podpis ve Sbírce listin ověřila, odlišnosti podpisů by byly dalším upozorněním, že žalobkyně má předmětné transakci věnovat větší pozornost, aby se nezapojila do podvodu.“* Rovněž např. v rozsudku ze dne 31. 8. 2016, čj. 2 Afs 55/2016 - 38, č. 3505/2017 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud uvedl, že *„z hlediska posouzení nároku na odpočet daně je rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty. [...] Rovněž je třeba vzít v úvahu, zda předmětné obchodní transakce neprobíhaly za podmínek krajně neobvyklých či nelogických. Zejména zda docházelo k úhradám fakturovaných částek, zda byly všechny pohledávky řádným způsobem vymáhány, zda se nejednalo o neobvykle nízké ceny, zda nedošlo k absolutnímu selhání kontrolních mechanismů daňového subjektu či zda se daňový subjekt nechoval neobvykle pasivně při hledání obchodních partnerů“*. V rozsudku ze dne 15. 12. 2011, 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“*.
71. Nejvyšší správní soud pak ve svém významném rozhodnutí 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“* (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, čj. 5 Afs 60/2017 - 60). V naposledy označeném rozsudku Nejvyšší správní soud akcentoval, že *„pravidlo, plynoucí z judikatury SDEU, že každé plnění je třeba posuzovat samostatně a samo o sobě, bez ohledu na jeho účel nebo výsledky, vychází z požadavku, aby společný systém DPH byl neutrální, a ze zásady právní jistoty, která vyžaduje, aby používání právních předpisů Evropské unie bylo předvídatelné pro subjekty, na které se vztahuje. Dle přesvědčení Nejvyššího správního soudu nelze však požadavek evropské judikatury stran prověřování věrohodnosti obchodních partnerů*

v řetězci extenzivně a bezmezně rozšiřovat. Nelze extenzivně dovozovat, že se má jednat o nekonečně dlouhý řetězec osob, kam až by měla povědomost osoby povinné k dani, která zdanitelné plnění uskutečnila a její „obezřetnost“ sahat“. Podle Nejvyššího správního soudu bude takový požadavek dán „tam, kde již samotný dodavatel (z hlediska jeho samotné faktické existence, sídla, kontaktnosti), s nímž daňový subjekt uzavírá obchod, nebo samotný předmět dodávky (rizikovitost komodity, rozsah dodávky, fakticita plnění, její relevantnost ve vztahu k předmětu činnosti apod.) či její cena či jiné okolnosti budou vykazovat určité znaky pochybností o „solidnosti“ transakce, její vážnosti či smyslu a úmyslu jednajících (vylákat daňovou výhodu). V takovém případě lze na míru obezřetnosti a adekvátních opatření ze strany osoby povinné k dani k minimalizaci své účasti na možném podvodném jednání klást při uzavírání obchodu důvodně přísné požadavky“.

72. Obdobně je podle Nejvyššího správního soudu posuzovat „i samotné neodvedení daně v řetězci z hlediska závěru o daňovém podvodu. Znakem podvodu ve smyslu evropské judikatury je zjednodušeně řečeno skutečnost, že jeden z účastníků daň neodvede a další si ji odečte; tím v podstatě dochází k narušení daňové neutrality. Nelze však *stricto sensu* za „jednoho“ a „dalšího“ automaticky považovat „kteréhokoli“ z účastníků v řetězci obchodů, **ale vždy je třeba hledat skutkové souvislosti a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu a prokázáním vědomosti o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání za účelem vyláčení odpočtu na dani mezi těmito subjekty.** Opačným způsobem by byla zcela nepřipustně zakládána objektivní daňová odpovědnost kteréhokoli subjektu zapojeného v obchodním řetězci a odpovědnost za pohyb a osud zboží. Zcela absurdně by mohla při nerespektování zjištění přímé příčinné souvislosti mezi chybějící daní a poskytnutou či vylákanou výhodou nastat situace, kdy by z důvodu neodvedení daně jedním ze subjektů byla doměřena daň (či odepřen nárok na odpočet) kterémukoli, tedy teoreticky i všem subjektům v daném obchodním řetězci (zpravidla krom toho, který daň neodvedl). Nutno konstatovat, že neexistuje (pro případy řetězcových obchodů) zákonem upravená daňová dlužnická solidarita, k čemuž by postup výše naznačený fakticky vedl“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, čj. 5 Afs 60/2017 - 60; pozn. zvýraznění doplněno). Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku připomněl „náleží 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“.

73. Jak bylo naznačeno výše, v minulosti bylo opakovaně judikováno, že je to správce daně, koho tíží důkazní břemeno ohledně prokázání, že daňový subjekt věděl nebo měl vědět, že se podvodného jednání účastní (srov. rozsudek ve věci *Kittel*, bod 59, rozsudek ve věci *Mahagében*, bod 49). Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 25. 3. 2005, čj. 5 Afs 131/2004 - 45, publ. pod č. 599/2004 Sb. NSS, uvedl, že nelze důkazní břemeno daňového subjektu pojímat extenzivně a rozšiřovat je na prokázání i těch skutečností, ohledně kterých taková povinnost stíhá zcela jiný subjekt. Rovněž v rozsudku ze dne 23. 8. 2013, čj. 5 Afs 83/2012 - 46, Nejvyšší správní soud konstatoval: „Důkazní břemeno daňového

subjektu není bezbřehé (§ 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, a § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty); naopak je omezeno principy fungování jednotného trhu. Stejně jako si daňový subjekt, jakožto dodavatel, nemůže při svých obchodních aktivitách počínat neopatrně, neboť by pak nebyl schopen prokázat dobrou víru, resp. musí přijmout „všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že operace, kterou provádí, jej nepovede k účasti na daňovém podvodu“, je i stát při prosazování svých zájmů (řádný výběr DPH) povinen brát výše uvedené principy na zřetel. Důkazní břemeno daňového subjektu, tj. přijetí „všech“ opatření, tak může být státem vynucováno pouze s respektem k základním svobodám zavedeným Smlouvou o fungování EU, jako je zejména volný pohyb zboží a služeb.“ Nejvyšší správní soud přitom v tomto směru nesčetněkrát zdůraznil, že vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, aby tyto okolnosti dostatečně vymezil a prokázal (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2015, čj. 9 Afs 163/2015 - 44). V rozsudku ze dne 5. 10. 2016, čj. 6 Afs 170/2016 - 30, pak uzavřel, že „pokud tedy stěžovatel (zde žalovaný správní orgán – pozn. NSS) tvrdí, že žalobkyně se účastnila podvodného jednání s cílem získat neoprávněně nárok na odpočet DPH, je povinností stěžovatele shromáždit dostatečné množství důkazů, které tento závěr podporují (k tomu viz také rozsudek Soudního dvora ze dne 21. června 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, Mahagében kft proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal él-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága a Péter Dávid proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága, bod 49). O přesunu důkazního břemene na žalobkyni, aby prokázala, že se daňového podvodu neúčastnila, nelze v právním státě uvažovat (čímž však není řečeno, že žalobkyně nemůže na svou obhajobu důkazy předkládat).“

74. Z výše podrobně popsanych judikatorních východisek pak vyšel Městský soud v Praze i v nyní posuzované věci.
75. Soud dále nemohl přehlédnout, že se již správní soudy v minulosti zabývaly odepřením nároku žalobkyně na odpočet DPH za předcházející zdaňovací období v souvislosti s pořízením zboží od společnosti AMG za situace, kdy společnost CUBECAPITAL (coby dodavatel dodavatele společnosti AMG) neodvedla ze souvisejících uskutečněných plnění DPH. Městský soud v Praze v žalobkyní připomenutém rozsudku ze dne 6. 3. 2018, čj. 11 Af 50/2016 - 160, uzavřel, že žalovaný neunesl důkazní břemeno ohledně skutečností, jež by mohly ve smyslu relevantní judikatury SDEU oprávněně zapříčinit výjimečné odepření nároku na odpočet.
76. Městský soud v Praze v uvedeném rozsudku ve věci, v níž žalovaný akcentoval obdobné skutkové okolnosti svědčící dle jeho přesvědčení o naplnění požadavku existence podvodu na DPH a prokazující dle žalovaného, že žalobkyně o svém zapojení do podvodu DPH věděla, nebo vědět mohla a měla, vyložil důvody, pro které dospěl k závěru, že žalovaným předestřené skutečnosti pro odepření nároku žalobkyně na DPH nepostačovaly. Vycházejí do značné míry ze závěrů vyslovených ve výše připomenutém rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, čj. 5 Afs 60/2017 - 60, dospěl jedenáctý senát zdejšího soudu k závěru, že „na základě žalovaným popsanych objektivních skutečností nelze dospět k závěru, že žalovaný unesl důkazní břemeno stran toho, že v řízení bylo prokázáno, že záměrem žalobkyně bylo čerpat odpočet na DPH, i když věděla nebo mohla vědět, že DPH na výstupu nebyla v řetězci v plné výši odvedena, tj. mohla vědět, respektive věděla, že se účastní podvodu na dani. Podle informací, které jsou ve spise založeny, bylo

prokázáno, že smluvní dodavatel žalobkyně AMG Group s. r. o. z plateb přijatých od žalobkyně za dodávku mobilních telefonů daň na výstupu řádně uhradil, rovněž žalobkyně uhradila dodavateli cenu včetně daně v plné výši; z následné ekonomické činnosti žalobkyně odvedla daň.

Není proto zřejmé, na základě čeho žalovaný kalkuluje, že jediným a hlavním účelem transakce se jeví získání výhody – čerpání nadměrného odpočtu z fakturované ceny, respektive neubrazení daně, když články obchodního řetězce žalobkyni bezprostředně předcházející žádnou neoprávněnou daňovou výhodu nezískaly a ani nenarušily neutralitu DPH. Potud nelze žalobkyni ničeho vyčítat“.

77. V návaznosti na analýzu zaměřenou na ověření okolností svědčících o tom, zda žalobkyně věděla či mohla vědět o své zapojení do podvodu na DPH, městský soud v uvedeném rozsudku uvedl, že „z odůvodnění napadeného rozhodnutí je zjevné toliko to, že společnost CUBECAPITAL neodvedla za výše uvedená období daň. Nicméně to samo o sobě nevypovídá o tom, že se jedná o daňový podvod, ale ani o tom, že existuje jakákoli spojitost mezi touto společností a žalobkyní a o tom, že žalobkyně měla a mohla vědět, že byla zapojena do obchodního řetězce zatíženého (na samém jeho počátku) podvodem na DPH. Je povinností správce daně specifikovat, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (to ostatně tvrdí i samotný žalovaný). Samotné neodvedení daně, které žalovaný vzal za podvodné jednání, podvodem ve smyslu judikatury SDEU není“. Doplnil, že „je-li žalobkyni kladena k tíži účast na podvodném jednání společnosti CUBECAPITAL, pak z odůvodnění napadeného rozhodnutí soudu není zřejmá jakákoli propojenost žalobkyně s touto společností, kterou by mohla žalobkyně objektivně z dostupných veřejných rejstříků či podkladů seznat; nadto nejsou ani definovány skutkové znaky podvodného jednání. Vědomost žalobkyně o podvodu na DPH dovodil žalovaný pouze ze skutečnosti, že uvedená společnost nesplnila své daňové povinnosti. Nejvyšší správní soud ve své již konstantní judikatuře upozorňuje na rozdíl mezi situací, kdy daňový subjekt nedostojí své daňové povinnosti a situací, kdy vědomě jedná tak, aby se majetkově obohatil tím, že neodvede příslušnou DPH do rozpočtu státu“. V bodech 51 – 54 pak, reflektujíc závěry uvedené ve shora připomínaném rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 5 Afs 60/2017 - 60, uzavřel, že „provedenými důkazy nebylo prokázáno, že obchodní transakce prováděné žalobkyní a společností AMG Group probíhaly za podmínek krajně neobvyklých a nelogických, nebyly specifikovány skutkové okolnosti podvodu (...), nebylo jednoznačně prokázáno, že by se žalobkyně chovala obezřetně při uzavření smlouvy s tímto dodavatelem, nebylo ani prokázáno, že žalobkyně mohla vědět či dokonce věděla o nějakém podvodném jednání, resp. se ho dokonce sama účastnila, nebyla ani prokázána jakákoli souvislost či propojenost mezi žalobkyní a společností CUBECAPITAL, u které daňový dluh vznikl“.

78. Městský soud v Praze dále zdůrazňuje, že závěry vyslovené ve shora citovaném rozsudku čj. 11 Af 50/2016 - 160, obstály rovněž v kasačním přezkumu. Nejvyšší správní soud v recentním rozsudku ze dne 16. 4. 2019, čj. 4 Afs 104/2018 - 79, sice v některých dílčích ohledech korigoval nepřesnosti či nejasnosti v odůvodnění rozsudku městského soudu, přes stížní námitky žalovaného nicméně dospěl k závěru, že „Městský soud v Praze v napadeném rozsudku nikterak nevybočil z dosavadní rozhodovací praxe správních soudů či Soudního dvora Evropské unie ve věcech podvodů na dani z přidané hodnoty“. Doplnil, že „Městský soud v Praze totiž skutkovým zjištěním žalovaného vytkl zcela zásadní vadu ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, že tyto

okolnosti sice mohly nasvědčovat nestandardním poměrům ve společnosti AMG group s.r.o., nikoliv však takovým nestandardním poměrům, které by bylo možné, byť v souhrnu, propojit s možným průběhem podvodu na dani z přidané hodnoty. Městský soud v Praze žalovanému tak v souladu s naposledy uvedeným rozsudkem Nejvyššího správního soudu přezkoumatelně vytkl, že neprokázal skutkové a příčinné souvislosti mezi žalobkyní a společností CUBECAPITAL s.r.o., která neodvedla daň z přidané hodnoty do veřejného rozpočtu. V takovém případě ovšem nebylo povinností Městského soudu v Praze, aby konkrétně rozebral každou jednotlivou okolnost, která podle žalovaného svědčila o podezřelých poměrech ve společnosti AMG group s.r.o. a žalobkyně si jí měla být vědoma, neboť to v první řadě právě z hlediska existence skutkových a příčinných souvislostí neučinily daňové orgány. Podle Nejvyššího správního soudu však nelze zcela vyloučit, že žalovaný v dalším řízení chybějící závěry doplní a požadované souvislosti prokáže“ (pozn. zvýraznění doplněno).

79. Městský soud v Praze se se závěry vyslovenými jiným senátem tohoto soudu na půdorysu skutkové a právně obdobné věci týkající se fungování téhož obchodního řetězce (resp. jeho části s totožnými subjekty) v předcházejících zdaňovacích obdobích, potvrzenými Nejvyšším správním soudem, ztotožňuje, neshledává důvodu se od nich v nyní posuzované věci odchylovat a pro větší stručnost na ně na tomto místě v plném rozsahu odkazuje. Soud tak činí především s ohledem na skutečnost, že žalovaný žalobkyni ve věci řešené zdejší soudem pod sp. zn. 11 Af 50/2016 vytkl obdobné skutkové okolnosti, na nichž stavěl svůj závěr o tom, že žalobkyně věděla nebo vědět měla a mohla, že se přijetím předmětných zdanitelných plnění účastní obchodů, které jsou zatíženy podvodem na DPH.
80. Pokud jde o otázku naplnění první podmínky algoritmu vyplývajícího z výše popsaných judikatorních závěrů, tj. závěru o tom, že dotčené transakce jsou zatíženy podvodem na DPH, soud připomíná, že v nyní řešeném případě vytkl žalovaný (obdobně jako v případě týkajícím se dřívějších zdaňovacích období) žalobkyni sadu okolností, které dle jeho přesvědčení nasvědčovaly závěru, že předmětné obchodní transakce jsou zasaženy podvodem na DPH. Těmito okolnostmi přitom byly především otázka nedostatečného materiálního a personálního vybavení dodavatele AMG, obsahové shody ve smlouvách uzavřených mezi jednotlivými společnostmi v řetězci, skutečnost, že v obchodním vztahu mezi žalobkyní a jejím dodavatelem nebylo postupováno podle všech bodů rámcové smlouvy, společnost CUBECAPITAL byla založena jako tzv. ready-made společnost, některé společnosti měly tzv. virtuální sídlo, společnost NINE ELEVEN byla z obchodního rejstříku vymazána, podíl společníka CUBECAPITAL je postižen exekucí, společností v řetězci byla zrušena registrace, společnost CUBECAPITAL neuhradila daň na výstupu z prodeje zboží obchodovaného v rámci uvedeného řetězce, jednatel dodavatele AMG nedokázal uvést žádného svého dodavatele, či okolnosti spočívající v identifikovaných rozporech ve výpovědích dotčených osob.
81. Z výše rekapitulovaných závěrů vyplývajících z ustálené rozhodovací praxe SDEU a Nejvyššího správního soudu (popř. Ústavního soudu) se jednoznačně podává povinnost orgánů Finanční správy ČR unést ve shora vyloženém rozsahu důkazní břemeno o tom, že je konkrétní obchod zatížen podvodem na DPH. Jak bylo zdůrazněno výše, správní soudy přitom ustáleně judikují, že nekontaktnost dodavatelské společnosti žalobce ve spojení s neuhrazením příslušného DPH nepostačují samy o sobě ke spolehlivému závěru o účasti daňového subjektu na daňovém podvodu. V tomto ohledu v souladu s dříve

uvedeným platí, že každé daňově relevantní plnění totiž musí být zohledněno samo o sobě a jednání daňového subjektu tak nelze hodnotit pouze v kontextu jednání jeho dodavatele (srov. shora označenou rozhodovací praxi SDEU a Nejvyššího správního soudu). Z toho, že je subdodavatelská společnost žalobkyně vůči příslušnému finančnímu úřadu nekontaktní, že nepodala přiznání a neuhradila v relevantních zdaňovacích obdobích DPH, ještě nelze podle soudu bez důkladného zohlednění dalších okolností (spolehlivě) usuzovat na účast žalobkyně na daňovém podvodu.

82. Žalovaný přitom při vymezení uvedených okolností podle přesvědčení dostál 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, čj. 1Afs 13/2013 - 61). Žalovanému nelze vytknout, že by vůbec nespecifikoval, v čem vlastně jím zjištěný podvod spočíval a kdo se na něm v jakém rozsahu podílel, že by se omezil na identifikaci okolností svědčících jen o prostém porušení daňových povinností ze strany dodavatele jiného dodavatele společnosti AMG, ani to, že by zcela rezignoval na uvedení konkrétních okolností svědčících o existenci kolotočového podvodu v obchodním řetězci. Z odůvodnění Napadeného rozhodnutí je (byť z pohledu desátého senátu zdejšího soudu spíše v minimálním nezbytném rozsahu) zřejmé, že žalovaný považoval podmínku existence daňového podvodu za naplněnou tím, že dle jeho názoru byl účelově vytvořen řetězec společností obchodujících s předmětným zbožím s cílem získat neoprávněně částku odpovídající DPH na výstupu u tzv. missing tradera.
83. Jakkoli si jistě lze představit preciznější popis a reflexi jednotlivých skutkových okolností a především jejich vzájemných souvislostí a vazeb z pohledu míry významu pro závěr o existenci daňového podvodu, soud se ztotožnil se závěry vyslovenými v rozsudku jiného senátu zdejšího soudu čj. 11 Af 50/2016 - 160, potvrzenými rozsudkem Nejvyššího správního soudu čj. 4 Afs 104/2018 - 79, a uzavřel, že souhrn těchto okolností byl na daném skutkovém půdorysu oprávněn vést žalovaného k závěru o naplnění podmínek prvního kroku algoritmu posuzování nároku na odpočet v případech podvodů na DPH.
84. Desátý senát zdejšího soudu v tomto směru k závěrům vysloveným v rozsudku čj. 11 Af 50/2016 - 160 doplňuje, že z pohledu míry významu pro závěr o existenci daňového podvodu jsou kromě zjištění o neodvedení daně společností CUBECAPITAL, které by s ohledem na odstup této společnosti od žalobkyně v rámci identifikovaného řetězce pro daný závěr v souladu s dříve uvedenými východisky samo o sobě nepostačovalo, rozhodné především skutečnosti spočívající v identifikovaných nedostacích a rozporech ve výpovědích dotčených osob, popř. výmaz některých společností z rejstříku či exekuční postižení podílu v nich, event. zjištění týkající se následného zrušení registrace k DPH těmito společnostem. Naproti tomu některé jiné okolnosti jsou z pohledu soudu pro závěr o existenci daňového podvodu marginální až nevýznamné (zjištění stran tzv. ready-made společností či tzv. virtuálních sídel).
85. Procesní obrana žalobkyně se ostatně plně pochopitelně zaměřovala především na zpochybnění závěru ohledně druhého kroku algoritmu vyplývajícího z výše popsanych judikatorních závěrů, tj. závěru o existenci objektivních okolností, na jejichž základě lze dovodit, že žalobkyně věděla nebo měla vědět, že se podvodného jednání účastní. Jakkoli žalobkyně v tomto ohledu brojila částečně rovněž proti zjištěním stran okolností

reflektovaných žalovaným v rámci závěru o existenci daňového podvodu, svou procesní obranu v tomto směru zaměřovala na nedostatek subjektivní stránky ve vztahu k uvedeným skutečnostem (neuhrazená DPH, zrušení registrací, nedostatek identifikace vazeb svědčících ve vztahu k žalobkyni o daňovém podvodu, absence popisu vazeb mezi žalobkyní a dalšími korporacemi v řetězci předcházejícími dodavateli žalobkyně apod.).

86. Soud proto shodně jako v případě řešeném jedenáctým senátem zdejšího soudu týkajícím se fungování obdobného řetězce v předchozích zdaňovacích obdobích považoval za rozhodné posoudit důvodnost právě těchto námitek, jimiž žalobkyně zpochybňovala závěr o existenci objektivních okolností, na jejichž základě lze dovodit, že žalobkyně věděla nebo mohla a měla vědět, že se v souvislosti s přijetím předmětných zdanitelných plnění účastní podvodného jednání.
87. V rámci tohoto druhého kroku algoritmu posuzování nároku na odpočet v případech podvodů na DPH žalovaný žalobkyni vytýkal, že (i.) se jednalo o úzkou spolupráci stále stejných společností, přičemž schéma obchodních transakcí bylo shodné (ii.) rámcová smlouva neřeší možná rizika spojená s obchodováním, (iii.) nebylo postupováno dle některých ustanovení rámcové smlouvy, (iv.) rámcová smlouva byla vyhotovena dodatečně, (v.) žalobkyně nereflektovala veřejně dostupné informace o dodavateli AMG, jeho jednateli, resp. e-shopu hypermobil.cz. Obdobné okolnosti přitom žalovaný žalobkyni vytkl rovněž ve věci řešené zdejším soudem shora opakovaně připomínaným rozsudkem čj. 11 Af 50/2016 - 160, potvrzeným rozsudkem Nejvyššího správního soudu čj. 4 Afs 104/2018 - 79.
88. Městský soud v Praze je s ohledem na shora detailně vyložená judikatorní východiska nucen žalobkyni přisvědčit v jádru její procesní obrany spočívajícím v tom, že žalovaný prozatím neunesl důkazní břemeno, které jej k prokázání skutečností svědčících o tom, že žalobkyně věděla nebo měla a mohla vědět, že se podvodného jednání v souvislosti s přijetím předmětných zdanitelných plnění účastní, tížilo.
89. Jakkoli soud v obecné rovině sdílí pochybnosti správce daně a žalovaného stran možného zapojení žalobkyně do řetězce, v němž v souladu s dříve uvedeným pravděpodobně došlo k podvodu na DPH, a nevylučuje, že žalobkyni bude možno v případě unesení důkazního břemene finančními orgány neuznat jí uplatněný nárok na odpočet DPH, nelze podle přesvědčení soudu v posuzované věci upustit od standardů plynoucích ze shora odkazované rozhodovací praxe a tedy skutečně postavit na jisto, že žalobkyně věděla, či na základě objektivně existujících a identifikovaných okolností měla a mohla vědět, že se účastní podvodu na DPH.
90. Takový závěr se přitom v souladu s dříve uvedeným nemůže opírat toliko o žalovaným popsané okolnosti, neboť ty v souladu se závěry vyloženými výše neprokazují, že existuje taková souvislost mezi společností CUBECAPITAL, jež neodvedla z titulu souvisejících plnění DPH na výstupu, a žalobkyní, a především to, že žalobkyně měla a mohla vědět, že byla zapojena do obchodního řetězce zatíženého (na samém jeho počátku) podvodem na DPH. Jakkoli mohou být alespoň některé žalovaným identifikované okolnosti vodítkem pro závěr o naplnění podmínky druhého kroku algoritmu, samy o sobě pro učinění takového závěru a pro unesení důkazního břemene finančními orgány ve vztahu k tomuto závěru ve světle vyložených judikatorních mantinelů nepostačují.

91. Nejvyšší správní soud v tomto ohledu dle přesvědčení soudu v rozsudku čj. 4 Afs 104/2018 - 79 správně poukazuje na to, že „*skutkové a příčinné souvislosti mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu podle Nejvyššího správního soudu vznikají, i když daňový subjekt, uplatňující nárok na odpočet na dani z přidané hodnoty, nemá poznatky o daňovém subjektu, který tuto daň neodvedl do veřejného rozpočtu, avšak subjekty, se kterými bezprostředně spolupracoval, vykazovaly takové podezřelé znaky, že mohl či musel vědět, že se zapojuje do obchodního řetězce, jehož účelem je podvod na dani z přidané hodnoty. Podstatné je, že nárok na odpočet nevylučuje, že obchodní subjekty, se kterými bezprostředně spolupracoval, vykazují jakékoliv nestandardní znaky, o kterých přinejmenším mohl vědět, ale takové znaky, které nasvědčují podezření, že na některém, byť na neznámém článku obchodního řetězce, má dojít k neodvedení daně do veřejného rozpočtu. Pokud však daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet na dani z přidané hodnoty vědomě (tedy alespoň „mohl vědět“) navázal bezprostřední obchodní spolupráci s obchodními subjekty, které vykazují znaky nasvědčující podezření o zapojení do podvodu na dani z přidané hodnoty, vzniká tím souvislost mezi tímto daňovým subjektem a neznámým subjektem, který neodvedl daň, přestože pro sebe mohou být tyto subjekty navzájem jinak zcela neznámé“.*
92. Soud je přitom ve světle těchto závěrů přesvědčen, že žalovaným označené okolnosti sice mohly nasvědčovat nestandardním poměrům ve společnosti AMG, nikoliv však takovým nestandardním poměrům, které by bylo možné, byť v souhrnu, propojit s možným průběhem podvodu na dani z přidané hodnoty, a jimiž by žalovaný v potřebném rozsahu prokázal skutkové a příčinné souvislosti mezi žalobkyní a společností CUBECAPITAL s.r.o., která neodvedla daň z přidané hodnoty do veřejného rozpočtu, jak ostatně v rozsudku čj. 4 Afs 104/2018 - 79 výslovně potvrdil i Nejvyšší správní soud.
93. Soudu nezbyvá, než žalovanému obdobně jako v případě týkajícím se fungování obdobného řetězce v dřívějších zdaňovacích obdobích vytknout, že se žalovaný tímto klíčovým aspektem věci vůbec nezabýval. Z Napadeného rozhodnutí nejsou s přihlédnutím k závěrům vysloveným v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, čj. 5 Afs 60/2017 - 60, dostatečně seznatelné skutkové souvislosti a okolnosti svědčící pro závěr o příčinné souvislosti mezi neodvedením daně subjektem CUBECAPITAL s.r.o. a nárokováním odpočtu a prokázáním vědomosti žalobkyně o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání za účelem vylákání odpočtu na dani mezi těmito subjekty. V posuzovaném případě žalovaný dle přesvědčení soudu prozatím neprokázal, že si žalobkyně byla v souvislosti se svou účastí v předmětném řetězci vědoma takových okolností, které nasvědčovaly závěru, že na některém, byť pro ni neznámém článku obchodního řetězce, má dojít k neodvedení daně do veřejného rozpočtu. Soud v daném ohledu přisvědčuje závěrům vysloveným v rozsudcích Městského soudu v Praze čj. 11 Af 50/2016 - 160 a Nejvyššího správního soudu čj. 4 Afs 104/2018 - 79, že žalovaným specifikované okolnosti týkající se společnosti AMG nesvědčí o tom, že žalobkyně coby subjekt uplatňující nárok na odpočet na dani z přidané hodnoty vědomě (popř. alespoň za situace, kdy „měla a mohla vědět“) navázala bezprostřední obchodní spolupráci s obchodními subjekty, které vykazují znaky nasvědčující podezření o zapojení do podvodu na dani z přidané hodnoty, aby tak byla založena souvislost mezi žalobkyní a subjektem nacházejícím se na pozici dodavatele jiného dodavatele společnosti AMG.
94. Shodně se závěry vyslovenými v naposledy označených rozsudcích je tak třeba uzavřít, že žalovaný prozatím v rozporu s výše podrobně popsányi judikatorními standardy

neprokázal (slovy rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 5 Afs 60/2017 - 60) přímou příčinnou souvislost mezi chybějící daní a poskytnutou či vylákanou výhodou.

95. Soud s odkazem na dříve uvedené připomíná, že Nejvyšší správní soud v rozsudku čj. 4 Afs 104/2018 - 79 přisvědčil jedenáctému senátu zdejšího soudu, který v rozsudku čj. 11 Af 50/2016 - 160 za této situace nepřistoupil k detailnímu vypořádání jednotlivých žalovaným vypočtených aspektů, jejichž prostřednictvím žalovaný žalobkyni vytýkal vědomost o jejím zapojení do řetězce zatíženého podvodem na DPH. Soud tedy k uvedenému detailnímu vypořádání žalobní argumentace s poukazem na shodný identifikovaný deficit v postupu žalovaného pro předčasnost nepřistoupil ani v nyní posuzované věci, neboť žalovaný bude v souladu s právním názorem vysloveným v tomto rozsudku zavázán pro případ, že bude zamýšlet žalobkyni znovu odeprít uplatněný nárok na odpočet DPH, identifikovat a specifikovat další okolnosti, které spolu s popsányi okolnostmi budou dostatečným základem pro závěr o naplnění podmínky dle druhého kroku algoritmu, a zajistit, aby tyto okolnosti našly patřičnou oporu v obsahu správníhopisu.
96. Přesto však soud považuje za potřebné doplnit, že se žalovaný v rámci tohoto postupu bude muset z pohledu městského soudu vypořádat mj. i s žalobkyní opakovaně akcentovanou skutečností spočívající v dlouhodobém obchodování s dodavatelskou společností AMG a vlivem konkrétních zjištění stran parametrů této předchozí spolupráce na posuzování, nakolik žalobkyně s přihlédnutím k žalovaným identifikovaným okolnostem věděla, či na základě nich měla a mohla vědět, že se spoluprací se společností AMG účastní podvodu na DPH páchaném v předchozích člancích řetězce. Žalovaný by měl proto v dalším řízení mj. rovněž zvážit a odpovídajícím způsobem se vypořádat s argumentací žalobkyně poukazující na dlouhodobý charakter obchodních vztahů mezi žalobkyní a společností AMG, popř. žalobkyní (a za ni jednajícími fyzickými osobami) a panem J. F. Nelze totiž odhlédnout od toho, že tyto okolnosti mohou do jisté míry omezovat význam zjištění identifikovaných žalovaným výše pod body (i.) – (v.) (srov. bod 86 tohoto rozsudku).
97. Soud v tomto ohledu doplňuje, že žalovaný sám mezi okolnostmi svědčícími pro závěr o naplnění podmínky dle druhého kroku algoritmu zmínil, že se jednalo o úzkou spolupráci stále stejných společností, přičemž schéma obchodních transakcí bylo shodné. Z pohledu unesení důkazního břemene by tedy bylo dle přesvědčení městského soudu na místě, aby žalovaný případně vysvětlil důvody, pro které ani případně prokázaná dlouhodobost spolupráce žalobkyně se společností AMG nebyla způsobila na straně žalobkyně rozptýlit pochybnosti, jež jí měly dle žalovaného vzniknout v souvislosti s dodatečně vyhotovenou rámcovou smlouvou, žalovaným tvrzenou absencí smluvní úpravy obchodních rizik či zjištěními stran neplnění smluvních ujednání, popř. pochybnosti vyplývající z veřejně dostupných informací o dodavateli či osobě jeho jednatele. Zvláště je tomu tak tehdy, pokud žalovaný ve věci řešené zdejším soudem pod sp. zn. 11 Af 50/2016 žalobkyni vytýkal, že v případě jiného obchodního řetězce obchodovala se společností FROYEN pouze v listopadu roku 2011, a to na základě čtyř faktur vystavených v krátkém časovém úseku, kdy byl během týdne uskutečněn obchod v celkové hodnotě cca 17,5 mil. Kč, aniž by bylo ve spolupráci následně pokračováno.
98. Obdobně by pak měl žalovaný dle přesvědčení soudu v rámci úvahy nad naplněním podmínky dle druhého kroku algoritmu posuzování odeprění nároku na odpočet DPH

v případě zapojení do daňových podvodů konkrétně zkoumat a zvážit případné okolnosti svědčící o vědomosti žalobkyně o subjektech vystupujících v předchozích člancích žalovaným popsaného řetězce. Pokud by se tak totiž žalovanému např. podařilo prokázat, že žalobkyně věděla, které konkrétní subjekty v obchodním řetězci před společností AMG figurují, bylo by pak možno žalobkyni případně vytýkat i okolnosti související s těmito společnostmi.

99. Klíčovým parametrem úvahy žalovaného by pak měl být podle stanoviska soudu rovněž výsledek porovnání s případnými jinými distribučními kanály, jimiž žalobkyně event. pořizovala zboží obdobného charakteru od jiných dodavatelů. Přestože taková úvaha v Napadeném rozhodnutí absentuje, jeví se dle soudu potenciálně důležitým ověřit, zda žalobkyně ve svých případných dalších obchodních vztazích s jinými subjekty (konkrétně při pořizování zboží od jiných dodavatelů) postupovala co do okolností rozhodných z hlediska druhého kroku algoritmu odlišně, s jinou mírou obezřetnosti a opatrnosti apod.
100. Soud dále podotýká, že pokud žalovaný za významnou objektivní okolnost svědčící pro závěr o vědomosti žalobkyně o podvodném jednání považoval skutečnost, že žalobkyně se svým dodavatelem neuzavřela písemnou smlouvu, resp. že ji uzavřela teprve následně v průběhu daňových řízení, je třeba zdůraznit, že podle relevantní rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu může být tato okolnost pro daňový subjekt přítěžující pouze tehdy, pokud dostatek jiných objektivních skutečností nasvědčuje o jeho zapojení do karuselového podvodu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2016, čj. 4 Afs 233/2015 - 47). Sama o sobě tedy absence písemně uzavíraných smluv o vědomém zapojení žalobkyně do daňového podvodu svědčit nemůže. Žalovaný ostatně ani v tomto směru nijak nevysvětlil, zda a do jaké míry bylo v daném segmentu a s přihlédnutím k rozsahu obchodování mezi žalobkyní a společností AMG obvyklé uzavírat k takovým obchodům písemné smlouvy. Žalovaný se tedy v tomto směru v odůvodnění Napadeného rozhodnutí s touto otázkou přesvědčivě nevyrovnal a žalobkyni nepředestřel, jaký stav v případě sjednávaných smluv v obchodním styku na relevantním trhu v rozhodném období považoval za standardní či běžný.
101. Obdobné závěry přitom dle přesvědčení soudu platí i ve vztahu k závěrům žalovaného o nedostatečné smluvní regulaci obchodních rizik či o neplnění konkrétně označených smluvních ujednání dle následně uzavřené rámcové smlouvy. I v tomto případě bylo dle soudu žádoucí, aby žalovaný konkrétně, a to i s přihlédnutím k výše zmíněné žalobkyní akcentované dlouhodobosti obchodních vztahů se společností AMG, specifikoval, jakým konkrétním rizikům byla např. žalobkyně v souvislosti s absencí konkrétních smluvních ujednání, a to při porovnání s právním režimem daných vztahů vyplývajících z dispozitivní právní úpravy soukromého práva, vystavena v rozporu s pravidly vyplývající z péče řádného hospodáře. Rovněž bylo na žalovaném, aby se vypořádal s tím, nakolik byl postup v rozporu s jím označenými ustanoveními rámcové smlouvy uzavřené s AMG způsobilý vyvolat na straně žalobkyně podezření o zapojení do podvodu na dani z přidané hodnoty. Zvláště se měl pak žalovaný vypořádat s tím, nakolik jsou jeho závěry slučitelné, když na jedné straně žalobkyni vytýká dodatečné uzavření smlouvy, resp. přistoupení na dodatečně uzavřenou smlouvu, a na straně druhé zdůrazňuje, že smluvní strany v rámci obchodní spolupráce v době před uzavřením této smlouvy nepostupovaly podle všech jejích ustanovení.

102. Žalovaný by pak měl rovněž mj. zvážit, nakolik by žalobkyní namítané okolnosti týkající se evidence IMEI, které dle názoru žalovaného na rozdíl od názoru správce daně nesvědčí pro závěr o vědomosti žalobkyně o jejím zapojení do podvodu na DPH, měly, nebo neměly být pojímány jako skutečnosti svědčící ve prospěch její procesní argumentace. Uvedená otázka souvisí spíše s třetím krokem algoritmu, k němuž soud s ohledem na dříve vyřčené závěry nemohl prozatím přistoupit (srov. dále); platí však, že by žalovaný měl i v rámci prokazování vědomosti žalobkyně o možném zapojení do podvodu na DPH zvážit, do jaké míry bylo lze předmět plnění zachycený na sporných daňových dokladech v rozhodném období považovat za rizikovou komoditu, popř. zda bylo na relevantním trhu v dané době obvyklé shromažďovat identifikační údaje týkající se pořizovaných a dodávaných mobilních telefonů, event. jakým konkrétním způsobem a v jakém rozsahu.
103. Soud přitom doplňuje, že pokud žalobkyně v podané žalobě na různých místech zpochybňovala relevanci zjištění, že v obchodním řetězci, v němž se nachází společnost AMG, figurovaly společnosti zakládáné jako tzv. *ready-made* společnosti, že společnosti v řetězci měly virtuální sídla, informace o zrušení registrace společností v řetězci nebo postižení podílu v některých společnostech, s tím, že se jedná o okolnosti, o nichž žalobkyně v době uskutečnění plnění nemohla vědět, je třeba jí v obecné rovině přisvědčit. Uvedené okolnosti by snad mohly být z pohledu druhého kroku algoritmu do jisté míry relevantní v případě, kdy by se žalovanému (jak bylo naznačeno výše), podařilo prokázat, že žalobkyně věděla, které konkrétní subjekty v obchodním řetězci před společností AMG figurují; v takovém případě by pak bylo eventuálně možno žalobkyni vytýkat i okolnosti související s těmito společnostmi, které v době navázání spolupráce a jejím průběhu nastaly. Přesto by však bylo třeba důkladně zvážit a přezkoumatelným způsobem odůvodnit, nakolik takové jednotlivé okolnosti svědčí pro závěr o příčinné souvislosti mezi neodvedením daně subjektem CUBECAPITAL s.r.o. a nárokováním odpočtu a prokázáním vědomosti žalobkyně o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání za účelem vylákání odpočtu na dani mezi těmito subjekty. Soud nicméně upozorňuje, že žalovaný předmětné okolnosti nepovažoval a v odůvodnění Napadeného rozhodnutí neoznačil jako objektivní okolnosti, které by v žalobkyni měly vzbudit podezření, zda se neúčastní podvodu na DPH, nýbrž toliko jako skutečnosti, jež podle žalovaného významným způsobem dokreslují rozhodné okolnosti posuzované věci a prokazují existenci podvodného řetězce.
104. Přestože tedy soud v souladu s dříve uvedeným s ohledem na shora vytčené vady prozatím nepřistoupil k detailnímu vypořádání jednotlivých žalovaným vypočtených okolností svědčících dle jeho názoru o vědomosti žalobkyně o jejím zapojení do podvodu na DPH, považoval soud za vhodné žalovaného upozornit na výše uvedená hlediska.
105. Jak bylo uvedeno výše, všechny prvky úvahy je pak v daném případě třeba zaměřovat především na identifikaci skutkových okolností a okolností svědčících pro závěr o příčinné souvislosti mezi neodvedením daně subjektem CUBECAPITAL s.r.o. a nárokováním odpočtu a prokázáním vědomosti žalobkyně o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání za účelem vylákání odpočtu na dani mezi těmito subjekty. Je na žalovaném, aby unesl důkazní břemeno v tom směru, že si žalobkyně byla v souvislosti se svou účastí v předmětném řetězci vědoma takových okolností, které nasvědčovaly závěru, že na některém, byť pro ni neznámém článku obchodního řetězce, má dojít k neodvedení daně do veřejného rozpočtu. Žalovaný však toto důkazní břemeno

prozatím neunesl, neboť jím v Napadeném rozhodnutí specifikované okolnosti týkající se společnosti AMG nesvědčí o tom, že žalobkyně coby subjekt uplatňující nárok na odpočet na dani z přidané hodnoty věděla či mohla a měla vědět, že navázala bezprostřední obchodní spolupráci s obchodními subjekty, které vykazují znaky nasvědčující podezření o zapojení do podvodu na DPH. Žalovaný by se tak měl, bude-li nadále uvažovat o odepření nároku žalobkyně na odpočet DPH na vstupu z titulu pořízení předmětných plnění z důvodu zapojení žalobkyně do daňového podvodu, zaměřit znovu kromě jiného rovněž na okolnosti navázání spolupráce mezi žalobkyní a společností AMG, případné personální a jiné vazby mezi zúčastněnými společnostmi včetně případných vazeb vyplývajících ze zjištěných bankovních operací, na detailní analýzu obvyklosti právních a obchodních znaků transakcí a na další výše řešené otázky.

106. Bude na žalovaném, aby v dalším řízení specifikoval další okolnosti, které spolu s popsánymi okolnostmi budou dostatečným základem pro závěr o naplnění druhé podmínky algoritmu. Tyto okolnosti přitom musí nalézt patřičnou oporu v obsahu správního spisu. Soud s poukazem na závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 4 Afs 104/2018 - 79 uzavírá, že v žádném případě nevylučuje, že bude možné v souladu s judikaturou správních soudů i SDEU učinit závěr o odepření nároku na odpočet daně žalobkyni ve vztahu k dodavatelskému řetězci, ve kterém figurovala společnost AMG. Takový případný závěr však bude muset žalovaný náležitě odůvodnit na základě důkladného posouzení zjištěného skutkového stavu věci s přihlédnutím ke shora soudem popsaným vadám a nedostatkům.
107. Žalovaný by se v takovém případě neměl dle přesvědčení soudu ve vztahu k jednotlivým jím identifikovaným objektivním okolnostem svědčícím podle něj o tom, že žalobkyně o svém zapojení do podvodného jednání věděla či vědět musela, omezit na jejich výčet, aniž by přitom své závěry blíže rozvedl zcela konkrétně ve vztahu k subjektivní stránce jednání žalobkyně, a především, aniž by popsal důvody, pro které by bylo lze dle jeho přesvědčení uzavřít, že tyto okolnosti ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují skutečnost, že žalobkyně o podvodu na DPH věděla nebo vědět mohla a měla. Žalovaný by tak měl dle stanoviska soudu nad rámec identifikace uvedených objektivních okolností popsat, v čem se jednotlivé okolnosti doplňují a v čem na sebe navazují, a na základě jakých konkrétních úvah týkajících se hodnocení provedených důkazů v jejich vzájemné souvislosti tedy případně setrvá na závěru, že žalobkyně s přihlédnutím k takovým okolnostem o svém zapojení do podvodu na DPH věděla či vědět mohla a měla. V tomto směru pak také žalovaný bude muset reflektovat závěry, k nimž ve vztahu k plněním pořízeným od AMG v jiných zdaňovacích obdobích sám dospěl v recentně vydaných rozhodnutích ze dne 19. 11. 2019, čj. 45473/19/5300-21444-711869 a čj. 45480/19/5300-21444-711869, na něž žalobkyně poukázala v podání ze dne 25. 11. 2019.
108. Městský soud v Praze dále konstatuje, že obdobnými nedostatky, které soud obsáhle rozvedl výše, je Napadené rozhodnutí zatíženo rovněž ve vztahu k závěrům vylučujícím nárok žalobkyně na odpočet DPH z titulu plnění pořízených od společnosti Liloma.
109. I v tomto případě žalovaný v rámci prvních dvou kroků judikatorně nastaveného algoritmu posuzování existence nároku na odpočet DPH v případech zapojení do daňových podvodů poukázal na obdobné okolnosti.

110. Pokud jde o otázku naplnění podmínek prvního kroku algoritmu vyplývajícího z výše popsaných judikatorních standardů, tj. závěru o tom, že dotčené transakce jsou zatíženy podvodem na DPH, žalovaný žalobkyni (obdobně jako v případě pořízení zboží od společnosti AMG) vytkl sadu okolností, které dle jeho přesvědčení nasvědčovaly závěru, že předmětné obchodní transakce jsou zasaženy podvodem na DPH. Těmito okolnostmi přitom byly především skutečnost, že společnost Gab-Phone (dodavatel dodavatele společnosti Liloma) je vůči správci daně nekontaktní a neuhradila daň na výstupu z prodeje zboží obchodovaného v rámci uvedeného řetězce, dále že společnosti Liloma a Gab-Phone mají tzv. virtuální sídlo a byly založeny jako tzv. ready-made společnosti, společnost Gab-Phone byla zrušena s likvidací, společnost Oskar Group je v konkurzu a obchodní podíl společníka Liloma je postižen exekucí, přičemž společností v řetězci byla zrušena registrace k DPH, jednatel dodavatele Liloma nedokázal uvést žádného svého dodavatele, či okolnosti spočívající v identifikovaných rozporech ve výpovědích dotčených osob.
111. Ani v tomto případě soud s ohledem na dříve vyložené závěry nepochyboval o tom, že s ohledem na žalovaným identifikované okolnosti bylo lze uzavřít o tom, že první podmínka algoritmu byla v daném případě splněna. Soud v tomto směru pro větší stručnost v plném rozsahu odkazuje na shora uvedené závěry a podotýká, že i v tomto případě je z odůvodnění Napadeného rozhodnutí (byť z pohledu desátého senátu zdejšího soudu spíše v minimálním nezbytném rozsahu) zřejmé, že žalovaný považoval podmínku existence daňového podvodu za naplněnou tím, že dle názoru soudu byl účelově vytvořen řetězec společností obchodujících s předmětným zbožím s cílem získat neoprávněně částku odpovídající DPH na výstupu u tzv. missing tradera. I v tomto případě tak soud přes výhrady obdobné těm výše naznačeným sdílí závěr žalovaného, že souhrn těchto okolností byl na daném skutkovém půdorysu oprávněn vést žalovaného k závěru o naplnění podmínky dle prvního kroku algoritmu posuzování nároku na odpočet v případech podvodů na DPH. I ve vztahu k tomuto finančními orgány detekovanému řetězci přitom soud podotýká, že z pohledu míry významu pro závěr o existenci daňového podvodu jsou kromě zjištění o neodvedení daně společnostmi Gab-Phone, které by s ohledem na odstup této společnosti od žalobkyně v rámci identifikovaného řetězce pro daný závěr v souladu s dříve uvedenými východisky jistě samo o sobě nepostačovalo, rozhodné především skutečnosti spočívající v identifikovaných nedostacích a rozporech ve výpovědích dotčených osob, popř. zrušení společností s likvidací či jejich úpadek, popř. exekuční postižení podílu v nich, event. zjištění týkající se následného zrušení registrace k DPH těmito společnostem. Naproti tomu některé jiné okolnosti jsou z pohledu soudu pro závěr o existenci daňového podvodu marginální až nevýznamné (zjištění stran tzv. ready-made společností či tzv. virtuálních sídel).
112. I v souvislosti s pořízením zboží od společnosti Liloma pak byla procesní obrana žalobkyně zaměřena především na zpochybnění závěru o naplnění podmínky dle druhého kroku algoritmu vyplývajícího z výše popsaných judikatorních závěrů, tj. závěru o existenci objektivních okolností, na jejichž základě lze dovodit, že žalobkyně věděla nebo měla a mohla vědět, že se podvodného jednání účastní.
113. Žalovaný žalobkyni podobně jako v případě pořízení zboží od společnosti AMG vytkl, že (i.) se jednalo o úzkou spolupráci stále stejných společností, přičemž schéma obchodních transakcí bylo shodné (ii.) mezi žalobkyní a jejím dodavatelem nebyla uzavřena žádná

písemná (a to ani rámcová) smlouva řešící možná rizika spojená s obchodováním, (iii.) žalobkyně se nezajímala o dodavatele svých dodavatelů při obchodování s rizikovou komoditou, (iv.) neobvyklost úhrad ihned po odběru zboží.

114. Ani v tomto případě nedostal žalovaný podle přesvědčení soudu shora obsáhle vyloženým požadavkům vyplývajícím z ustálené rozhodovací praxe SDEU a správních soudů a neunesl důkazní břemeno, které jej k prokázání skutečností svědčících o tom, že žalobkyně věděla nebo měla a mohla vědět, že se podvodného jednání v souvislosti s přijetím předmětných zdanitelných plnění od společnosti Liloma účastní, tížilo.
115. Jakkoli soud i v tomto případě sdílí pochybnosti správce daně a žalovaného stran možného zapojení žalobkyně do řetězce, v němž v souladu s dříve uvedeným pravděpodobně došlo k podvodu na DPH, a nevylučuje, že žalobkyni bude možno v případě unesení důkazního břemene finančními orgány neuznat i tento uplatněný nárok na odpočet DPH, nemohl soud ani zde upustit od standardů plynoucích ze shora odkazované rozhodovací praxe a posoudit, zda žalovaný prokázal, že žalobkyně věděla, či na základě objektivně existujících a identifikovaných okolností měla a mohla vědět, že se přijetím těchto konkrétních plnění účastní podvodu na DPH.
116. I v tomto případě se přitom skutkové okolnosti zásadním způsobem odlišují od okolností, které byly v rozsudku jedenáctého senátu zdejšího soudu čj. 11 Af 50/2016 - 160 v části týkající se jiného žalovaným detekovaného řetězce, v němž žalobkyně pořizovala zboží od společnosti FROYEN s.r.o., aprobovány jako okolnosti svědčící pro závěr o tom, že žalobkyně věděla, či měla a mohla vědět, že se účastní podvodu na DPH. Na rozdíl od tohoto případu, v němž žalovaný žalobkyni správně vytknul ignorování zásadních signálů svědčících pro takový závěr (srov. bod 55 naposledy označeného rozsudku), je závěrem žalovaného v souvislosti s pořízením zboží od dodavatele Liloma třeba vytknout, že ani v tomto případě žalovaným popsané okolnosti neprokazují, že existuje taková souvislost mezi společnostmi Gab-Phone, jež neodvedla z titulu souvisejících plnění DPH na výstupu, a žalobkyní, a především to, že žalobkyně měla a mohla vědět, že byla zapojena do obchodního řetězce zatíženého (na samém jeho počátku) podvodem na DPH. Obdobně jako v případě pořízení zboží od společnosti AMG platí, že jakkoli mohou být alespoň některé žalovaným identifikované okolnosti vodítkem pro závěr o naplnění podmínky dle druhého kroku algoritmu, samy o sobě pro učinění takového závěru a pro unesení důkazního břemene finančními orgány ve vztahu k tomuto závěru ve světle vyložených judikatorních mantinelů nepostačují. Z Napadeného rozhodnutí nejsou ani v případě tohoto řetězce dle přesvědčení soudu s přihlédnutím k závěrům vysloveným v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, čj. 5 Afs 60/2017 - 60, dostatečně seznatelné skutkové souvislosti a okolnosti svědčící pro závěr o příčinné souvislosti mezi neodvedením daně společností Gab-Phone a nárokováním odpočtu a prokázáním vědomosti žalobkyně o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání za účelem vylákání odpočtu na dani mezi těmito subjekty. V posuzovaném případě žalovaný dle přesvědčení soudu prozatím neprokázal, že si žalobkyně byla v souvislosti se svou účastí v předmětném řetězci vědoma takových okolností, které nasvědčovaly závěru, že na některém, byť pro ni neznámém článku obchodního řetězce, má dojít k neodvedení daně do veřejného rozpočtu.
117. Soud tedy ani v tomto případě prozatím nepřistoupil k detailnímu vypořádání jednotlivých žalovaným vypočtených okolností svědčících pro vědomost žalobkyně o

zapojení do podvodu na DPH, neboť žalovaný bude v souladu s právním názorem vysloveným v tomto rozsudku zavázán pro případ, že bude zamýšlet žalobkyni znovu odeprít nárok na odpočet DPH uplatněný z pořízení zboží od společnosti Liloma, identifikovat a specifikovat další okolnosti, které spolu s popsányi okolnostmi budou dostatečným základem pro závěr o naplnění podmínky dle druhého kroku algoritmu, a zajistit, aby tyto okolnosti nalezly patřičnou oporu v obsahu správního spisu. Přesto však soud považuje za vhodné alespoň stručně reagovat na žalovaným akcentované hledisko neobvyklosti okamžitých úhrad zboží. Ani v tomto případě totiž žalovaný prozatím nijak konkrétně nevysvětlil, na základě jakých konkrétních zjištění a úvah dospěl k závěru o tom, že se způsob obchodování v daném případě vymykal obvyklému způsobu obchodování na relevantním trhu, popř. rovněž obvyklému postupu žalobkyně v rámci srovnatelných obchodních transakcí. Žalovaný se tedy v tomto směru v odůvodnění Napadeného rozhodnutí s touto otázkou přesvědčivě nevyrovnal a žalobkyni nepředestřel, jaký stav považoval v daném ohledu v obchodním styku na relevantním trhu v rozhodném období, popř. v souvislosti se srovnatelnými obchodními transakcemi žalobkyně, za standardní či běžný, a jak a z jakých konkrétních důvodů svědčí případná odchylka od standardního procesu pro žalovaným přijatý závěr.

118. Zbývá podotknout, že pokud žalovaný v Napadeném rozhodnutí uzavřel, že bylo na žalobkyni, aby svému zapojení do podvodu DPH předešla přijetím preventivních opatření, soud zdůrazňuje, že otázka prokázání dobré víry žalobkyně a učinění opatření, kterými měla předejít účasti na případném daňovém podvodu, představuje ve světle výše rekapitulovaných judikatorních závěrů teprve poslední krok, jenž však může a má být předmětem zkoumání teprve za podmínky, že finanční orgány unesou důkazní břemeno k prokázání existence daňového podvodu a k existenci objektivních okolností svědčících o tom, že žalobkyně o svém zapojení do daňového podvodu věděla či vědět měla a mohla. Napadené rozhodnutí žalovaného však takové zdůvodnění ve vztahu k naplnění druhé podmínky z výše vyložených důvodů prozatím postrádá. Jak bylo soudem zdůrazněno výše, jsou to přitom právě finanční orgány, které nesou v souladu se shora označenou rozhodovací praxí SDEU a Nejvyššího správního soudu důkazní břemeno stran prokázání okolností svědčících o tom, že žalobkyně o svém zapojení do podvodného jednání věděla či vědět měla a mohla.
119. V tomto směru pak soud nemohl dále přehlédnout, že žalovaný v bodě 31. Napadeného rozhodnutí v obecnější rovině k posuzování právního základu projednávané věci naznačil, že *„důkazní břemeno ohledně prokázání účasti daňového subjektu na daňovém podvodu leží na správci daně. K přenesení tohoto důkazního břemene zpátky na daňový subjekt dochází na základě tzv. vědomostního testu. V rámci vědomostního testu 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.“* Obdobně se přitom žalovaný o takovém přenosu důkazního břemene zmínil i ve svém vyjádření k podané žalobě.
120. V této souvislosti soud podotýká, že závěry žalovaného stran takto naznačeného přenosu důkazního břemene jsou zcela mylné. Jak bylo soudem uvedeno výše, nesou finanční orgány v souladu se shora označenou rozhodovací praxí SDEU a Nejvyššího správního soudu důkazní břemeno stran prokázání okolností svědčících o tom, žalobkyně o svém zapojení do podvodného jednání věděla či měla a mohla vědět. Nejvyšší správní soud

přitom ve své rozhodovací praxi opakovaně zdůraznil, že toto důkazní břemeno se již nikam nepřenáší. Dovodil, že „jestliže daňový subjekt prokáže uskutečnění zdanitelného plnění, může správce daně neuznat odpočet DPH jen v případě, že prokáže podvod na DPH, o kterém daňový subjekt věděl nebo měl vědět. Pokud je v této fázi důkazní břemeno uneseno, již dále nepřechází. Jakkoli daňový subjekt zpochybňuje svou účast na podvodu, důkazní břemeno v tomto případě leží stále na správci daně a pořád se jedná o otázku jeho unesení“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2016, čj. 6 Afs 147/2016 - 28).

121. Ve shora připomínaném rozsudku ze dne 30. 1. 2018, čj. 5 Afs 60/2017 - 60, pak Nejvyšší správní soud v daném směru trefně uvedl, že „zásadně nesouhlasí s úvahami žalovaného o jakémkoli přenášení důkazního břemene zpět na stěžovatelku na základě „vědomostního testu“ (aniž by tento instrument náležitě popsal). Skutečnost, že stěžovatelka mohla vědět, měla vědět či dokonce přímo věděla o veškerých popsanych objektivních okolnostech (týkajících se osob a dílčích transakcí od jejího smluvního dodavatele odlišných), které následně žalovaný zjistil, a z čeho tak žalovaný usuzuje, prokazuje zásadně vždy správce daně. Pokud stěžovatelka předestře své verze podložené relevantními skutečnostmi o tom, že obchodní transakce či některé její části byly v rámci jeho běžné obchodní praxe standardní, je naopak na správci daně, aby přesvědčivě odůvodnil, že se o běžnou obchodní praxi nejednalo a na základě čeho tak usuzuje. (...) Správce daně si zcela jistě může učinit názor na průběh obchodní transakce, její logistiku, jakož např. i na odbornost osob či praktičnost a účelnost školení obsluhy apod., nicméně pokud stěžovatelka argumentuje, a to obzvláště v oblasti odborně náročné a technicky složité, běžnou obchodní praxí v dané oblasti, nemůže žalovaný, coby laik, bez dostatečně odůvodněného tvrzení a vypořádání se s vyjádřeními a vysvětleními stěžovatelky, která dle Nejvyššího správního soudu nejsou nikterak nemyslitelná, absurdní a mimo realitu, učinit pouze na základě svých domněnek závěr vedoucí k vědomosti stěžovatelky o zapojení v podvodném řetězci s cílem vylákání daňového odpočtu, resp. neodvedení daně“.
122. Soud uzavírá, že se zřetelem ke všem výše popsaným důvodům dospěl k závěru, že žalovanému lze sice přisvědčit potud, že obchodní transakce v řetězci vykazovaly některé nejasnosti a legitimně založily pochybnosti správce daně o možném daňovém podvodu a o zapojení žalobkyně do něj. Na základě žalovaným popsanych objektivních skutečností však podle soudu prozatím nelze dospět k závěru, že žalovaný unesl důkazní břemeno stran prokázání toho, že záměrem žalobkyně bylo čerpat odpočet na DPH, i když věděla nebo vědět mohla a měla, že DPH nebyla v řetězci v plné výši odvedena, tj. že měla a mohla vědět, event. dokonce věděla, že se účastní podvodu na dani.
123. Vzhledem k tomu, že přezkoumatelný popis identifikovaných objektivních okolností svědčících o tom, že žalobkyně o svém zapojení do daňového podvodu věděla či vědět měla a mohla, je pro celou věc naprosto zásadní, přičemž takové zdůvodnění Napadené rozhodnutí žalovaného prozatím s ohledem na dříve uvedené postrádá, nemůže se soud pro předčasnost vyjádřit k dalším žalobním námitkám.

VII. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

124. Na základě všech shora uvedených skutečností soud Napadené rozhodnutí žalovaného podle § 76 odst. 1 písm. b) ve spojení s § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s. zrušil, když skutkový stav, který vzal žalovaný za základ Napadeného rozhodnutí, je v rozporu se spisy nebo v nich nemá oporu a je třeba jeho zásadní doplnění. V dalším řízení zohlední žalovaný závěry vyslovené soudem výše v bodech 79 – 123 odůvodnění tohoto rozsudku, vypořádá se

přezkoumatelným způsobem se všemi námitkami žalobkyně a znovu posoudí, zda jsou ve světle výše popsanych východisek dány všechny podmínky pro odepření nároku žalobkyně na DPH z titulu prověřovaných přijatých zdanitelných plnění z důvodu jejího zapojení do daňového podvodu.

125. Právním názorem soudu vysloveným v tomto rozsudku je žalovaný v dalším řízení vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
126. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého má účastník, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem. V řízení úspěšná žalobkyně má právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložila, a proto jí soud přiznal právo na náhradu nákladů za právní zastoupení spočívající v zaplaceném soudním poplatku ve výši celkem 3 000 Kč, odměně za 3 úkony (§ 11 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů – tj. převzetí zastoupení, podání žaloby a za další podání ve věci] právní služby v částce 3 100 Kč za jeden úkon, celkem 9 300 Kč (§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb.) a náhradu hotových výdajů za tři úkony v částce 300 Kč za jeden úkon, celkem 900 Kč (§ 13 odst. 3 téže vyhlášky). Zástupce žalobkyně jako advokát prokázal soudu, že je plátcem DPH, a proto se částka zvyšuje o hodnotu příslušné sazby. Žalovaný je tedy povinen zaplatit žalobkyni celkem 15 342 Kč.

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.

V Praze dne 4. prosince 2019

JUDr. Ing. Viera Horčicová v.r.
předsedkyně senátu