



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

žalobce: **KIM Group s.r.o.**, IČO: 27402991
sídlem Radošovická 996/4, Praha 10

zastoupeného Mgr. Bc. Hanou Gregorovou, daňovým poradcem
sídlem Pod Terebkou 1221/7, Praha 4

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 8. 2015, čj. 28580/15/5300-22441-711458

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 31. 8. 2015, čj. 28580/15/5300-22441-711458, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 11 228 Kč, a to do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce Mgr. Bc. Hany Gregorové, daňové poradkyně.

Odůvodnění:

- I. Předmět řízení a vymezení sporu

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 8. 2015, čj. 28580/15/5300-22441-711458 (dále též „**Napadené rozhodnutí**“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, územního pracoviště pro Prahu 10 (dále též „**správce daně**“) ze dne 4. 6. 2014, čj. 3825387/14/2010-24903-104618 a čj. 3826055/14/2010-24903-104618 (dále též „**Platební výměry**“ či „**Prvostupňová rozhodnutí**“). Platebními výměry správce daně žalobci dodatečně vyměřil vlastní daňovou povinnost na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2009 ve výši 131 073 Kč a penále ve výši 26 214 Kč a vlastní daňovou povinnost na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2009 ve výši 102 015 Kč a penále ve výši 20 403 Kč.
2. Napadeným rozhodnutím, které bylo žalobci doručeno dne 11. 9. 2015 (žalobce v žalobě zjevně omylem uvádí rok 2014), žalovaný zamítl odvolání žalobce 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**“) vyústivšího ve změnu právního hodnocení projednávané věci (str. 2 – 4 Napadeného rozhodnutí), shrnul podstatu odvolacích námitek žalobce (str. 4 – 5 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. 5 – 8 Napadeného rozhodnutí).
4. Žalovaný nezpochybnil faktické uskutečnění plnění spočívajících v dodání mobilních telefonů od společnosti Jihomoravská obchodní společnost s.r.o. v likvidaci (dále jen „**společnost JOS**“). Neztotožnil se se závěry správce daně, že žalobce neprokázal uskutečnění předmětných zdanitelných plnění společností JOS, a že nebude žalobci uznán nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění uvedených na daňových dokladech č. 29110222 a č. 29110232, jelikož společnost JOS, která tyto doklady vystavila, nebyla v době uskutečnění zdanitelných plnění plátcem DPH. Nesouhlasil se závěry správce daně ohledně neuznání nároku na odpočet z dokladu č. 29110212 z důvodu, že nebylo prokázáno faktické přijetí zboží od deklarovaného dodavatele. Správce daně podle žalovaného neprokázal existenci pochyb o fakticitě dodání zboží mezi společností JOS a žalobcem. S ohledem na rozsudek SDEU ze dne 22. 12. 2010 ve věci C-438/09, *Dankowski*, pak nelze podle žalovaného ustrnout na názoru, že samotná skutečnost, že dodavatel není plátcem registrovaným k DPH, postačuje pro odmítnutí nároku na odpočet daně. Správcem daně nebyla podle žalovaného vyvrácena skutečnost, že si žalobce nemohl být vědom, že dodavatel není registrován jako plátce DPH.
5. Žalovaný však dospěl k závěru, že obchodní transakce žalobce jako odběratele a společnosti JOS jako dodavatele mobilních telefonů nevykazují znaky standardního obchodního vztahu, a zkoumal, zda naplňují znaky podvodného jednání na DPH. Dospěl přitom k závěru, že skutková zjištění správce daně založila důvodnou pochybnost o tom, že žalobce věděl, nebo vědět mohl a měl o podvodném jednání společnosti JOS, a nárok na odpočet daně žalobci odmítl z důvodu účasti na podvodu na DPH.

Shodu s prvopisem potvrzuje SŠ.

6. Žalovaný popsal důvody, pro které byl přesvědčen, že chybějící daň se nachází u společnosti JOS, která nepodala daňová přiznání k DPH za zdaňovací období červenec a srpen 2009 a které byla z moci úřední ke dni 14. 7. 2009 zrušena registrace k DPH, protože neplnila své daňové povinnosti a byla nekontaktní. Žalovaný rovněž konstatoval, že žalobcem dodatečně předložené důkazy se buď nijak nevztahují k projednávanému případu, neboť dosvědčovaly pouze spáchání jiného trestného činu jednatele společnosti JOS ve vztahu k žalobci, případně jimi žalobce neunesl své důkazní břemeno o tom, že se nestal součástí podvodného jednání na DPH, když předložil především výkazy zisků a ztrát za roky 2008 a 2009.
7. Následně žalovaný shrnul, v čem spatřoval nestandardnost obchodního vztahu mezi žalobcem a společností JOS a uvedl objektivní okolnosti svědčící podle jeho přesvědčení o tom, že žalobce vědět mohl a měl, že se pořízením předmětného zboží účastní plnění, které bylo součástí podvodu na DPH. Podle žalovaného bylo z informací během řízení zjištěno, že žalobce neuzavřel se společností JOS žádnou (písemnou) kupní smlouvu nebo rámcovou smlouvu a byl schopen doložit toliko dodací listy včetně doložených čestných prohlášení společnosti JOS, že je plátcem DPH. Žalobce dle žalovaného nedoložil objednávky, neznal původ zboží a neměl garanci o deklarované kvalitě dodávaného zboží. Žalovaný rovněž uvedl, že není jasné, jak byla řešena záruka, zda a jak měl zboží pojištěné, jak měl žalobce mobilní telefony identifikovány pro případ pozdějších reklamací. Oponoval-li žalobce, že žádné reklamace dodaného zboží neproběhly, přičemž pokud by k nim došlo, probíhaly by v souladu s tehdy účinným občanským a obchodním zákoníkem, žalovaný uzavřel, že *„důkazní prostředky ohledně reklamací a pojištění se vedou pouze v rovině tvrzení a nejsou podloženy žádnými písemnými dokumenty“*. Žalobce dle žalovaného nedisponoval ve vztahu k dodaným mobilním telefonům ani seznamem jejich IMEI kódů, pročez nemohl ověřit identitu takto dodaných mobilních telefonů. Jako neurčité vyhodnotil žalovaný i odpovědi žalobce na otázky stran navázání obchodní spolupráce žalobce se společností JOS prostřednictvím mezinárodního serveru. Žalobce si pak dle žalovaného ani nepamatoval, kdo zboží přebíral, zda se zboží skladovalo, či bylo ihned dodáváno odběratelům. Konečně žalovaný poukázal na to, že žalobce bezhotovostně zasílal částky odpovídající částkám na daňových dokladech ve prospěch účtu, který nepatřil společnosti JOS, nýbrž soukromé osobě, o níž nebylo zřejmé, jaký má vztah ke společnosti JOS. Předmětný účet byl navíc založen pouhý měsíc před zahájením obchodní spolupráce se žalobcem dne 1. 6. 2009 a kromě třech příchozích plateb reflektujících společností JOS vystavené daňové doklady k tíži žalobce z období měsíců července a srpna 2009 a jim odpovídajících tentýž den provedených výběrů v hotovosti ze strany jednatele společnosti JOS nevykazoval žádné další transakce.
8. Na základě uvedených skutečností žalovaný uzavřel, že nárok na odpočet daně byl žalobcem uplatněn podvodným způsobem, protože žalobce si při svém obchodním jednání se společností JOS nepočínal tak, jak je obvyklé, tedy s péčí řádného hospodáře, a tudíž lze takové jednání označit jako neobezřetné a nezodpovědné ve smyslu judikatury Nejvyššího správního soudu. Žalobce podle žalovaného ignoroval nestandardní okolnosti průběhu obchodních případů a vědět měl a mohl, že je součástí podvodného jednání. Žalovaný přitom konstatoval, že své důkazní břemeno o vědomosti žalobce o podvodném jednání unesl.
9. Žalovaný nepřisvědčil odvolací námitce žalobce poukazující na nesprávné vyhodnocení účinnosti zrušení registrace společnosti JOS k DPH z moci úřední správcem daně.

Shodu s prvopisem potvrzuje SŠ.

Žalovaný konstatoval, že vzhledem k doplněnému dokazování a změně právního hodnocení, s nímž byl žalobce seznámen, nejsou tyto námitky nadále relevantní a podstatné. Z týchž důvodů pak žalovaný nepřisvědčil námitkám rozporujícím závěr správce daně, že nebyl v projednávané věci prokázán nákup zboží od společnosti JOS jako dodavatele.

10. Třetí okruh odvolacích námitek žalobce směřoval proti posouzení, že obchodní vztah mezi žalobcem a společností JOS vykazoval nestandardnosti obchodních transakcí. Žalobce především v této souvislosti brojlil proti závěru správce daně, že plnil nestandardně na předmětný účet uvedený na daňových dokladech společnosti JOS. Žalobce namítal, že plnil na bankovní účet tak, jak to bylo v roce 2009 zvykem, když v té době neexistovala možnost ověření vlastníka bankovního účtu, přičemž o tom, že bankovní účet, na který proplácel daňové doklady společnosti JOS, nepatří společnosti JOS, se dozvěděl až z výsledku trestního řízení s jednatelem společnosti JOS. Žalobce přitom s poukazem na rozsudek Obvodního soudu pro Prahu 10, sp. zn. 2 T 11/2011 namítal, že se v daném případě jednalo ve smyslu § 99 daňového řádu o předběžnou otázku, v důsledku jejíhož soudního řešení byla vyvrácena pochybnost správce daně i žalovaného ohledně přijatého zdanitelného plnění. K tomuto okruhu námitek žalovaný uvedl, že z doplnění dokazování vyšly najevo takové objektivní okolnosti, které svědčí o tom, že žalobce mohl a měl vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Uvedl přitom, že „*na objektivní kritéria uvedená pod bodem [28] tohoto rozhodnutí je třeba nablížit komplexně, protože jednotlivé indicie v kontextu s ostatními zjištěními dávají dohromady celek svědčící o podvodu na DPH*“. Skutečnost, že správce daně začal zveřejňovat bankovní účty až od 1. 4. 2013 v databázi registru plátců DPH, nelze dle žalovaného přiřazovat k tíži správce daně, neboť žalobce si měl jako podnikatelský subjekt počínat s péčí řádného hospodáře a v jeho vlastním zájmu bylo ověřit si bankovní účet, na nějž zasílal své platby za zboží od společnosti JOS. Ohledně odkazovaného rozsudku trestního soudu žalovaný uzavřel, že se o předběžnou otázku ve smyslu § 99 daňového řádu nejednalo, protože Obvodní soud pro Prahu 10 v žalobcem odkazované věci pravomocně rozhodl otázku ohledně viny jednatele společnosti JOS přčinem podvodu a naopak nerozhodoval o otázce uskutečňování obchodů mezi žalobcem a společností JOS. Z těchto důvodů označil žalovaný i tento okruh námitek za nedůvodný.
11. Žalovaný neshledal důvodnou ani námitku, že žalobce splnil veškerá opatření, která po něm bylo lze rozumně požadovat, aby zabránil své účasti na daňovém podvodu na DPH, zejména že ověřil právní existenci společnosti JOS jako dodavatele, zdali není v konkurzu či likvidaci, že je registrovaným plátcem DPH a v roce 2010 zaslal místně příslušnému správci daně žádost o prověření plateb z důvodu podezření na jejich zpronevěru. K této námitce žalovaný uvedl, že žalobce o těchto tvrzeních nepředložil žádné důkazy, a dále rozporoval relevanci žádosti žalobce o prověření plateb, neb ta dle jeho názoru nesouvisela s projednávaným případem. Žalovaný ohledně této námitek uzavřel, že žalobce v průběhu řízení neprokázal, že provedl veškerá opatření, která po něm bylo možno rozumně požadovat k zabránění účasti na daňovém podvodu.
12. Následnou námitkou žalobce s odkazem na publikaci „Daně v Evropské unii“ od autora prof. J. Šírokého brojlil proti tomu, že žalovaná dospěla k závěru, že se v projednávané věci jednalo o karuselový podvod. O ten se ovšem dle žalobce nemohlo jednat, protože společnost JOS byla prvním článkem v řetězci a nepodala daňová přiznání k DPH, tudíž se jednalo pouze o nesplnění povinnosti společnosti JOS, které nemůže být kladeno k tíži

Shodu s prvopisem potvrzuje SŠ.

žalobce. Zároveň žalobce poukázal na absenci institutu nespolehlivého plátce v roce 2009, v důsledku čehož se žalobce nemohl dozvědět o neplnění daňových povinností svých dodavatelů. Žalovaný k této odvolací námitce šířeji uvedl, že podvody na DPH mají mnoho forem, nicméně vždy jsou založeny na vylákání výhody spojené s nárokem na odpočet daně nebo nepřiznání či neodvedení daňové povinnosti. Žalovaný uvedl, že neoznačil žalobce za článek kolotočového podvodu, dokazování v řízení podle něho vedlo k prokázání účasti žalobce na podvodu na DPH. V této souvislosti žalovaný odkázal na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 9. 4. 2015, čj. 30 Af 67/2013 - 181, kde soud za podvodný řetězec označil už řetězec dvoučlankový, s tím, že „zásadním prvkem podvodu na DPH je ... jednak existence plátce, který svou daňovou povinnost neuhradí, resp. ani nepřizná, a dále plátce, který uplatňuje nárok na odpočet“. Dále se žalovaný konstatoval, že skutečnost, že v roce 2009 neexistoval institut nespolehlivého plátce daně, nemůže být přičítána k tíži správce daně, a naopak žalobce si měl jako podnikatelský subjekt při svém obchodním jednání počínat, jak bylo obvyklé, tedy s péčí řádného hospodáře a v jeho vlastním zájmu bylo provést třeba i preventivní opatření, která by později prokázala, že žalobce udělal vše proto, aby se nestal součástí podvodu na DPH.

13. K námitkám žalobce brojícím proti správcem daně identifikovaným objektivním okolnostem nestandardnosti žalobcových obchodních transakcí se společností JOS, se kterými byl seznámen v rámci druhé seznamovací výzvy správce daně v rámci odvolacího řízení, žalovaný v obecné rovině uvedl výčet možných objektivních okolností svědčících o neopatrnosti nebo též o absenci běžných obchodních podmínek. Bez další konkrétnější specifikace pak žalovaný dodal, že „ne všechna tato, dá se říci v obchodní praxi běžná opatření, žalobce provedl“. Žalovaný uvedl, že od jiného dodavatele mobilních telefonů žalobce soupisy kódů IMEI disponoval, otázkou tak podle žalovaného zůstalo, proč si tyto IMEI kódy žalobce neobstaral rovněž k mobilním telefonům dodaným společností JOS. Podle žalovaného tak nelze ověřit identitu mobilních telefonů, které byly žalobci dodány právě společností JOS. Žalovaný se sice dále ztotožnil s názorem žalobce, že požadavek uzavírat kupní smlouvy v písemné formě nevyplýval ze žádných zákonných ustanovení, nicméně zároveň poukázal na to, že „lze doporučit klasickou písemnou formu, která je průkaznější, nežli ústně uzavřené kontrakty“. K žalobcově námitce, že nemohl předložit důkazy o reklamaci dodaných mobilních telefonů, neboť žádná neproběhla, žalovaný konstatoval, že žádné takové důkazy nepožadoval, podstatné je, že žalobce neměl žádným způsobem ošetřenu situaci, kdy by bylo potřeba mobilní telefony reklamovat. Závěrem žalovaný zpochybnil tvrzení žalobce, že navázal spolupráci se společností JOS prostřednictvím serveru www.gsmexchange.com, jako účelové, když žalobce předtím v řízení odpovídal na tutéž otázku s ohledem na časový odstup neurčitě a navíc toto tvrzení nepodložil žádnými důkazními prostředky. Proto žalovaný i tento námitkový okruh žalobce označil za nedůvodný.
14. Konečně k námitce žalobce, že se žalovaný nevypořádal s jeho argumentací a předloženými důkazními prostředky uvedenými v jeho reakci na první seznamovací výzvu správce daně v rámci odvolacího řízení, a přesto změnil svůj právní názor, žalovaný konstatoval, že se se všemi námitkami žalobce vypořádal v odůvodnění Napadeného rozhodnutí.

III. Žaloba a její doplnění

15. Žalobce v podané žalobě shrnul průběh daňového řízení a poukázal na to, že žalovaný v průběhu odvolacího řízení dospěl k odlišnému právnímu názoru nežli správce daně, čili že žalobce nárok na odpočet DPH uplatnil podvodným způsobem. V obecné rovině uzavřel, že Napadené rozhodnutí bylo nezákonné a současně žalovaný porušil ustanovení o řízení před správním orgánem, které mělo za následek nezákonné rozhodnutí ve věci, přičemž konkrétní pochybení následně žalovanému vytknul v následujících žalobních námitkách.
16. Žalobce namítl, že se žalovaný řádně nevypořádal s účinností zrušení registrace společnosti JOS, protože ta podle žalobce nastává až dnem nabytí právní moci rozhodnutí o zrušení registrace podle § 106 odst. 8 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v rozhodném znění (dále jen „ZDPH“). Správce daně zveřejnil dotčené rozhodnutí o zrušení registrace veřejnou vyhláškou až dne 15. 9. 2009, což je patrné ze zprávy o daňové kontrole ze dne 3. 6. 2014, čj. 3622612/13/2010-05401-106824. Podle § 106 odst. 8 ve spojení s § 48 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v rozhodném znění (dále jen „ZSDP“), proto bylo lze se proti tomuto rozhodnutí odvolat ve lhůtě třiceti dnů ode dne doručení takového rozhodnutí o zrušení registrace. Na základě této úvahy žalobce dospěl k názoru, že tak společnost JOS zůstala plátcem DPH ve smyslu ustanovení § 6, § 94 a § 95 ZDPH v době z její strany uskutečněných zdanitelných plnění. Žalovaný tak podle žalobce nesprávně posoudil otázku, od kterého data lze zrušit registraci plátce DPH, přičemž nebyla vyřešena otázka, proč nebyla provedena registrace poté, co byly dány důvody podle § 5 ZDPH. Podle žalobce tak stěží obстоjí, že si žalobce mohl být vědom, že dodavatel není registrován jako plátcem DPH. V této souvislosti žalobce dále kladl žalovanému za vinu, že správce daně zrušil registraci společnosti JOS k DPH z důvodu, že za příslušné zdaňovací období měsíců července a srpna 2009 nepodala daňové přiznání a že společnost JOS byla nekontaktní, aniž by zároveň využil zákonného postupu podle ZSDP a vyzval společnost JOS k podání daňových přiznání k DPH, případně stanovil daň z přidané hodnoty v případě nepodání daňového přiznání nebo hlášení. Nekomaktnost dodavatele vůči správce daně přitom podle žalobce neznamená, že je dodavatel nekontaktní i pro své odběratele. Podle mínění žalobce tudíž nebylo přípustné, aby nečinnost správce daně byla přičítána k tíži žalobce a stát tak přenášel břemeno výběru daní na daňové poplatníky. Žalobce zdůraznil, že v době uzavírání obchodů neměl k dispozici údaje o neplnění povinností dodavatele vůči státu, ani je nemohl mít, protože nejsou veřejně dostupné. Dodavatel přitom v rozhodném období existoval a byl registrovaným plátcem DPH.
17. Žalobce dále brojil proti žalovaným zjištěným objektivním okolnostem, ze kterých žalovaný v Napadeném rozhodnutí vyvozoval závěr, že žalobce o podvodu na DPH vědět mohl a měl, a proti závěru, že žalobce nepřijal veškerá opatření, která po něm mohla být rozumně požadována k zabránění jeho vlastní účasti na podvodu na DPH. Žalobce především zpochybnil závěr žalovaného, že v podmínkách roku 2009 bylo běžné k obchodovanému zboží přikládat průvodní dokumentaci o původu zboží a technických údajích. Podle žalobce je v obchodním styku naprosto obvyklé, že si dodavatelé zboží chrání informace, od koho pořizují zboží; v opačném případě by se mohlo stát, že by je odběratel obešel a nakoupil zboží přímo od výrobce nebo dovozce. Podle žalobce se nadto jednalo o nákup zboží od českého dodavatele, tudíž žalobci nevznikaly žádné povinnosti vykazování pohybu zboží a jeho původu, jako by tomu bylo v případě obchodu

realizovaného mezi členskými státy Evropské unie. Ke zjišťování původu zboží nebyl ostatně žalobce ze zákona ani jakkoliv oprávněn. Technické údaje o dodávaném zboží povahy mobilních telefonů byly navíc obecně dostupné na internetu. Žalobce brojil i proti závěru žalovaného, že žalobce nedoložil objednávky zboží od společnosti JOS, s tím, že výsledkem jednatele společnosti JOS pana Z. V. i závěry uvedenými v rozsudku Obvodního soudu pro Prahu 10, sp. zn. 2 T 11/2011, bylo osvědčeno, že objednávky zboží byly realizovány na základě emailové korespondence.

18. Žalobce dále namítl, že neporušil žádné zákonné ustanovení, když se ve svých obchodních transakcích při nákupu zboží řídil občanským a obchodním zákoníkem. K závěrům žalovaného ohledně nestandardně absentujícího pojištění dodávek zboží žalobce namítl, že takové pojištění nepotřeboval, protože za kvalitu zboží odpovídala společnost JOS a za přepravu zboží pak přepravní společnost, a že pojištěn byl toliko sklad, kde bylo zboží umístěno, a to u společnosti Kooperativa pojišťovna, a.s., Vienna Insurance Group. Žalobce zopakoval, že k žádné reklamaci zboží nedošlo. Žalobce navíc vždy pořizoval zboží až ve chvíli, když měl zajištěn jeho odbyt, proto zboží nakupoval v takovém množství, v jakém požadoval odběratel. Proto byl žalobce schopen identifikovat dodané zboží i v případě reklamace. Žalobce považoval závěry žalovaného o důkazy nepodložených tvrzení žalobce stran reklamace a pojištění za nelogické s tím, že nelze doložit žádný důkaz o tom, co se nestalo. Namítl, že daňové řízení musí vycházet z reálného podnikatelského prostředí, nemůže být od něj zcela odtrženo.
19. Žalobce rovněž brojil proti závěru žalovaného stran absence IMEI kódů u nakupovaného zboží. Žalobce namítl, že si v obchodních podmínkách roku 2009 nemohl být vědom nutnosti požadovat IMEI kódy u nakupovaného zboží (v daném období nebylo možno podle žalobce důvodně předpokládat, že se mobilní telefony stanou rizikovou komoditou), přičemž IMEI kódy na něm nevyžadovali ani jeho odběratelé. Žalobce žádnou takovou zákonnou evidenční povinnost při dodávce předmětného zboží neměl. Pokud mu byly takové údaje se zbožím některými dodavateli předány, tak je pochopitelně dokumentačně zachoval. Žalobce namítal, že neměl důvod pochybovat o svém obchodním partnerovi, jednal v dobré víře ve správnost uvedených evidencí a i z hlediska dodávky zboží vše probíhalo podle jeho představ, neboť zboží vždy fakticky obdržel a za uvedené zboží zaplatil. Podle žalobce byly pokaždé vydány i příslušné doklady se zákonnými náležitostmi (faktury a dodací listy). Případná nekontaktnost dodavatele a nemožnost ověřit žalobci poskytnutá plnění nemůže být podle žalobce přičítána k jeho tíži. Žalobce v této souvislosti poukázal na rozhodovací praxi SDEU. Opačný postup by dle žalobce porušil rovný přístup správce daně k jednotlivým subjektům, když fakticky by byl postižen ten subjekt, který je kontaktní a plní svoje povinnosti.
20. Žalobce rovněž brojil proti závěru žalovaného, že jednatelka žalobce paní M. K. odpovídala neurčitě na otázky správce daně týkající se navázání spolupráce se společností JOS. Žalobce poukázal na to, že jednatele při ústním jednání dne 2. 7. 2015, kterého se zúčastnila tři týdny po porodu dcery, nebyly kladeny otázky, ale byla správcem daně vyzvána k podrobnému vysvětlení průběhu spolupráce se společností JOS. Jednatelka přitom sdělila informace tak, jak si je v té chvíli pamatovala, přičemž v protokolu upozornila na šestiletý časový odstup i na to, že z předvolání nebylo zřejmé, čeho se mají požadované informace týkat. Předmětnou informaci tedy žalobce doplnil dodatečně do svého vyjádření k seznámení se zjištěnými skutečnostmi dne 19. 8. 2015.

21. Žalobce v této souvislosti dále uvedl, že jako velkoobchod s elektronickým a telekomunikačním zařízením a jeho díly fungoval při přepočteném průměrném stavu zaměstnanců v počtu 4 a dokládanými ročními tržbami nepřetržitě od roku 2009 až do roku 2014 ve výši od 87,431 do 347,558 milionů Kč. Poukázal na to, že nákupy zboží v hodnotě 500 000 Kč a vyšší pro něj nejsou neobvyklé, jak vyplývá z pohybů na příslušném účtu účetnictví žalobce v rozhodné době. Žalobce zopakoval, že nikdy nekupoval zboží na sklad, ale teprve ve chvíli, kdy si byl jist, že pro něj má odběratele. Cena zboží dodaného společností JOS se přitom dle žalobce nijak nelišila, aby upoutala pozornost žalobce. To, že žalobce neodpověděl na otázku, kdo za něj přebíral zboží od dodavatele, nebylo možné pro ještě nejasné kompetence spojené se začínajícím podnikáním žalobce v roce 2009. Z předložených vydaných a přijatých faktur, stejně jako z přepravních listů, byla však patrná délka skladování zboží, kdo zboží vyskladnil a předal k přepravě. Žalobce rovněž namítl nepravdivost závěru žalovaného o tom, že si dodavatel nepamatuje, komu a kde zboží předával, a poukázal na obsah svědecké výpovědi jednatele společnosti JOS pana Z. V., který vypověděl, že „už neví kde asi v sídle společnosti většinou panu K.“. Žalobce v této souvislosti poukázal na to, že svědek se vrátil z nápravného zařízení a od uzavření obchodů se žalobcem uplynuly 4 roky, což jistě ovlivnilo jeho svědeckou výpověď.
22. Konečně žalobce brojil proti závěru žalovaného, v němž vytýkal žalobci, že si dostatečným způsobem nezajistil důkazy o tom, že bankovní účet č. 5002041319/5500, na který provedl bezhotovostní převod částek odpovídajících částkám na daňových dokladech, patřil společnosti JOS. Žalobce s poukazem na dobrou víru a legitimní očekávání na svou obranu uvedl, že bylo naprosto standardní, když platil svým dodavatelům na bankovní účty uvedené na daňových dokladech, když přitom žalobci nesvědčila žádná možnost takové ověření bankovního účtu provést, zejména ověřit jeho vlastníka. K odpovídající změně došlo až novelou ZDPH s účinností od 1. 1. 2013, když správce daně od tohoto data zveřejňuje způsobem umožňujícím dálkový přístup čísla bankovních účtů daňových subjektů. Žalobce rovněž popřel tvrzení žalovaného v odůvodnění Napadeného rozhodnutí, v němž uvedl, že mu „není jasné, jaký vztah měla“ soukromá osoba – majitelka účtu „ke společnosti“ JOS, přičemž poukázal na to, že v podání ze dne 11. 5. 2015 správci daně sdělil, že vlastníkem předmětného bankovního účtu je P. V., která byla přítelkyní jednatele společnosti JOS, pana V., přičemž své tvrzení doložil rozsudkem Obvodního soudu pro Prahu 10 sp. zn. 2 T 11/2011. Žalobce poukázal na to, že informaci o skutečném vlastníku bankovního účtu, na který finančně plnil, se dozvěděl až v rámci shora zmiňovaného trestního řízení proti jednatele společnosti JOS. Z uvedeného rozsudku je přitom podle žalobce dostatečně zřejmé, jakým způsobem pan V. jednal, a to jak v soukromém životě, tak jako jednatel společnosti JOS. Jednatelka žalobce přitom písemně informovala místně příslušného správce daně společnosti JOS o nezákonném chování p. V. Tím žalobce podle svého přesvědčení vyčerpal všechny možnosti pro zabránění podvodu na DPH a přijetí veškerých opatření, která po něm mohla být v rozumné míře požadována.
23. Konečně se žalobce odvolal i na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2013, čj. 5 Afs 83/2012 - 46 a uzavřel, že jednal s veškerou rozumnou opatrností a v návaznosti na žalovaný odkazovanou judikaturu SDEU bylo zapotřebí chránit žalobcova subjektivní práva a legitimní očekávání. Žalovaný podle žalobce tedy zejména neunesl své důkazní břemeno ve smyslu ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) a d) daňového řádu.

24. Žalobce svým nedatovaným podáním doručeným zdejšímu soudu dne 8. 8. 2018 doplnil žalobu o recentní judikaturní závěry. Žalobce citoval část rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2018, čj. 5 Afs 60/2017 - 60, s tím, že odpovědnost za přijetí plnění zasaženého podvodem musí mít své hranice a jakákoliv neodvedená daň neznamená automaticky podvod na DPH, v jehož rámci může být plátcí omezen nárok na odpočet, přičemž je třeba rozlišovat neplnění daňových povinností od vědomého majetkového obohacení se neodvedením příslušné DPH. Objektivní odpovědnost za jakoukoli neodvedenou DPH v řetězci je dle názoru Nejvyššího správního soudu nepřijatelná. Následně žalobce citoval první právní větu shora označeného rozsudku Nejvyššího správního soudu v tomto znění: *„Požadavek evropské judikatury týkající se prověřování věrohodnosti obchodních partnerů v řetězci nelze extenzivně a bezmezně rozšiřovat. Taktéž 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“ sahá.“* Žalobce dále v této souvislosti poukázal na to, že Generální finanční ředitelství nakoupilo mobilní telefony, aniž by dbalo na indicie, které podle něj mají obecně varovat před rizikem, že jde o neseriózního partnera, přičemž již v dané době prováděla finanční správa u předmětného dodavatele daňovou kontrolu v souvislosti s podvody na DPH. Žalobce dále zdůraznil, že dle názoru Nejvyššího správního soudu nelze vést boj proti daňovým podvodům takovým způsobem, že se správce daně zaměří na nejlukrativnější subjekt v řetězci a u něho daň vybere. Žalobce v tomto směru citoval čtvrtou právní větu uvedeného rozhodnutí, dle níž *„má-li být daň správně stanovena (§ 1 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., 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 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.“* Žalobce konečně citoval závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2015, čj. 7 Afs 237/2015 - 33 s tím, že v nyní posuzované věci se jedná pouze o dodavatele, společnost JOS, který neplnil své zákonné povinnosti, a žalobce jako odběratele zboží. Žalobce měl za to, že se v projednávaném případě nemohlo ani jednat o řetězový (kolotočový) podvod.

IV. Vyjádření žalovaného

25. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě ze dne 20. 1. 2016 po stručné rekapitulaci průběhu daňového řízení odkázal na Napadené rozhodnutí a předaný správní spis, a setrval na argumentaci uvedené v odůvodnění Napadeného rozhodnutí.
26. Žalovaný zopakoval, že v řízení bylo potvrzeno, že žalobce byl součástí podvodu na DPH. Zdůraznil, že se neztotožnil se závěry správce daně, že žalobce neprokázal uskutečnění předmětných zdanitelných plnění společností JOS. Žalovaný naopak v Napadeném rozhodnutí osvědčil doklady vystavené společností JOS ve prospěch žalobce jako daňové doklady.
27. Žalovaný potvrdil, že v rámci Napadeného rozhodnutí vyšel z judikatury SDEU v tom směru, že nárok na odpočet daně nemusí být správcem daně přiznán, pokud jej plátce uplatňuje podvodně nebo zneužívajícím způsobem. Žalovaný shrnul, že vycházel z objektivních skutečností zjištěných správcem daně a po doplnění dokazování v odvolacím řízení shledal, že žalobce byl součástí podvodu na dani z přidané hodnoty, o

čemž věděl nebo vědět měl a mohl. Jako objektivní skutečnosti přitom žalovaný v projednávané věci osvědčil absenci písemných dokumentů jako je kupní smlouva, objednávka atd., absenci písemných dokladů vztahujících se k reklamacím a k pojištění zásilek a absenci IMEI kódů mobilních telefonů, v důsledku čehož nebylo možno skutečně ověřit identitu mobilních telefonů, které byly uvedeny jako předmět zdanitelných plnění na daňových dokladech. Za objektivní skutečnosti považoval žalovaný i to, že pouze neurčitě byly zodpovězeny jeho otázky navázání obchodní spolupráce se společností JOS, a také skutečnost, že žalobce nebyl schopen uvést, jakým způsobem bylo zboží předáváno, když vypověděl, že si nepamatuje, kdo zboží přebíral a zda se zboží skladovalo, či bylo ihned prodáváno odběratelům. Stejně tak si zástupce dodavatele nepamatoval, komu a kde zboží předával. V neposlední řadě bylo dle žalovaného ověřeno i to, že částky odpovídající převodům peněz na předmětných daňových dokladech byly převedeny na bankovní účet soukromé osoby, která není a nebyla např. jednatelem či společníkem společnosti JOS, čímž byla potvrzena nestandardnost celé obchodní transakce mezi žalobcem a společností JOS.

28. Žalovaný shrnul, že žalobce si v projednávané věci nepočínal s péčí řádného hospodáře. Ačkoliv žalovaný uznal, že žalobce splnil hmotněprávní i procesní podmínky uplatnění nároku na odpočet daně, dospěl žalovaný k názoru, že žalobce jej uplatnil podvodně.
29. Žalovaný měl za prokázané, že finanční orgány učinily veškeré úkony nezbytné k prokázání žalobcem uváděných skutečností a tvrzení žalobce označil za spíše jen polemiku s hodnocením jednotlivých závěrů žalovaného.

V. Posouzení věci Městským soudem v Praze

30. Městský soud v Praze 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. O podané žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 2 ve spojení s § 76 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. bez nařízení jednání (účastníci řízení ostatně sami s rozhodnutím věci bez jednání dle § 51 odst. 1 s. ř. s. souhlasili).
31. 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*).

32. V případě, že z uvedeného posouzení vyplývá, že dodání zboží či služby bylo reálně uskutečněno tak, jak to vyplývá z daňového dokladu, a že toto zboží či služba byly na výstupu užity subjektem nárokujícím odpočet, nelze v zásadě přiznání nároku na odpočet ve světle označené rozhodovací praxe SDEU a Nejvyššího správního soudu odmítnout.
33. 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.
34. V posuzované věci žalovaný (po změně právní kvalifikace provedené v odvolacím řízení) nezpochybnil, že žalobce formální podmínky k uplatnění nároku na odpočet podle § 72 a 73 ZDPH splnil. Nárok na odpočet daně na vstupu z titulu přijatých zdanitelných plnění však žalobci žalovaný odepřel právě s poukazem na jeho zapojení do daňového podvodu.
35. Podstatou předmětné věci je proto posouzení, zda žalovaný postupoval v souladu se zákonem, pokud odepřel žalobci nárok na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu z důvodu jeho zapojení do daňového podvodu na DPH.
36. 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]lbchod uvnitř Společenství se zdá být živnou půdou pro podvody na DPH, které mohou nabývat různých podob, ale jsou vždy organizovány „řetězově“ s tím, že „práva Společenství se nelze dovolávat pro zneužívající nebo podvodné účely“.
37. 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).

38. 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).
39. 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)“.
40. 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).

41. 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 daňové 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).
42. Pro úplnost lze připomenout, že Ústavní soud např. v usnesení ze dne 23. 11. 2010, sp. zn. IV. ÚS 1885/10, uvedl, že *„se nelze ztotožnit ani se stěžovatelčím přesvědčením, že správní soudy chápou pojem podvodu na DPH odlišně od judikatury Soudního dvora, protože v odůvodnění svého rozhodnutí se nespokojily pouze se zjištěním, že v řetězci transakcí předcházejících dodání zlata stěžovatelce nebylo zapláceno DPH, ale v souladu se závěry vyslovenými Soudním dvorem zkoumaly subjektivní stránku, tj. zda stěžovatelka věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a hodnocením zjištění učiněných správními orgány dospěly soudy ke kladnému závěru“* (srov. rovněž usnesení ze dne 7. 3. 2012, sp. zn. II. ÚS 296/12, nebo usnesení ze dne 26. 1. 2011, sp. zn. III. ÚS 3587/10, ze dne 15. 11. 2010, sp. zn. I. ÚS 1991/10, a další).
43. 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).
44. 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“.

45. Nejvyšší správní soud pak ve svém významném recentním 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 (rizikovost komodity, rozsah dodávky, fakticita plnění, její relevantnost ve vztahu k předmětu činnosti apod.) či její cena či jiné okolnosti budou vykazovat určité znaky pochybností o „solidnosti“ transakce, její vážnosti či smyslu a úmyslu jednajících (vylákat daňovou 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“.
46. 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 vylákání odpočtu na dani mezi těmito subjekty**. Opačným způsobem by byla zcela nepřipustně zakládána objektivní daňová odpovědnost kteréhokoli subjektu zapojeného v obchodním řetězci a odpovědnost za pohyb a osud zboží. Zcela absurdně by mohla při nerespektování zjištění přímé příčinné souvislosti mezi chybějící daní a poskytnutou či vylákanou výhodou nastat situace, kdy by z důvodu neodvedení daně jedním ze subjektů byla doměřena daň (či odepřen nárok na odpočet) kterémukoli, tedy teoreticky i všem subjektům v daném obchodním řetězci (zpravidla krom toho, který daň neodvedl). Nutno konstatovat, že neexistuje (pro případy

řetězových obchodů) zákonem upravená daňová dlužnická solidarita, k čemuž by postup výše naznačený fakticky vedl“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, čj. 5 Afs 60/2017 - 60; pozn. zvýraznění doplněno). Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku připomněl „nález Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, č. 85/2006 Sb. ÚS, z něhož judikatura správních soudů konzistentně vychází, který mimo jiné konstatoval: „Při výběru daní nelze vycházet pouze z fiskálního zájmu státu, cílem musí být vybrání daně ve výši správně stanovené.“ Má-li být daň správně stanovena (§ 1 odst. 2 daňového řádu), zahrnuje to samozřejmě i to, že je stanovena právě tomu, komu daňová povinnost v té které výši ze zákona svědčí. Při výběru daní při respektování výše uvedených zákonných jakož i ústavně vymezených limitů nelze akceptovat přístup správce daně, který postupuje tak, že daň vyměří fakticky „komukoli“, resp. upřednostňuje její vybrání u toho daňového subjektu, u něhož je to z hlediska vymahatelnosti práva jednodušší a je zjevné, že daňový výnos bude zaručen“.

47. Z výše podrobně popsanych judikatorních východisek pak vyšel Městský soud v Praze i v nyní posuzované věci.
48. V logice uspořádání žalobních bodů se soud předně věnoval námitkám zpochybňujícím naplnění první podmínky algoritmu vyplývajícího z výše popsanych judikatorních závěrů, tj. závěru o tom, že dotčené transakce jsou zatíženy podvodem na DPH.
49. Městský soud v Praze v tomto směru nepřehlédl, že žalovaný považoval v předmětném případě podmínku existence daňového podvodu za naplněnou, aniž však v odůvodnění Napadeného rozhodnutí náležitě a ve vztahu k žalobci dostatečně konkrétně popsal existující obchodní řetězec, jehož se měl dle žalovaného žalobce účastnit. Žalovaný se v bodě 16 odůvodnění Napadeného rozhodnutí žalovaný v tomto směru omezil na obecnou poznámku, že se „objevují situace, kdy se obchodní řetězce dopouštějí tzv. kolotočových daňových podvodů zneužívajících právě možnost nároku na odpočet“, přičemž s poukazem na nález Ústavního soudu ze dne 15. 11. 10, sp. zn. I. ÚS 1991/10, podotknul, že „podvod na DPH“ označuje „situace, kdy jeden z účastníků obchodního řetězce neodvede do státní pokladny vybranou daň a další ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění“. V těchto částech odůvodnění Napadeného rozhodnutí tedy žalovaný jen v obecné rovině naznačil, že podvod na DPH probíhá zásadně v koordinaci více nežli jednoho subjektu, tedy v rámci obchodního řetězce. Následně však žalovaný k odvolací námitce, že žalovaný žalobce nesprávně označil za účastníka kolotočového podvodu, nejprve *in fine* v bodu 40 odůvodnění Napadeného rozhodnutí uvedl, že „odvolací orgán neoznačil odvolatele jako článek kolotočového podvodu“ a že „dokazování odvolacího orgánu směřovalo k prokázání účasti odvolatele na podvodu na DPH“. Posléze však hned v bodě 41 obsáhle a bez dalších vlastních závěrů odkázal na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 9. 4. 2015, čj. 30 Af 67/2013 - 181 s tím, že „za určitých okolností lze za podvodný řetězec označit už řetězec dvoučlankový (tedy dodavatel - odběratel)“.
50. Městský soud v Praze v tomto směru žalovanému v obecné rovině přisvědčuje potud, že z hlediska vyloučení nároku na odpočet DPH z titulu zapojení do podvodu na DPH není podstatné, jakou formu měl řetězec dodavatelů. V tomto směru tedy ob stojí i odkaz na shora označené rozhodnutí Krajského soudu v Brně, aprobující existenci i dvoučlankových podvodných řetězců, na něž mohou dopadat shora uvedené judikatorní závěry týkající se podmínek vyloučení nároku na odpočet DPH.

51. Omezil-li se však žalovaný v bodě 18 Napadeného rozhodnutí na závěr, že „*správce daně se neřídí zásadou vyšetřovací a existenci podvodu není povinen nijak prokazovat, skutečnost, že v obchodním řetězci daň chybí, je způsobilá zapříčinit existenci podvodu na DPH*“, nemohl zdejší soud s takto formulovaným závěrem souhlasit. 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 žalobce tak nelze hodnotit pouze v kontextu jednání jeho dodavatele (srov. shora označenou rozhodovací praxi SDEU a Nejvyššího správního soudu). Z toho, že je dodavatelská společnost žalobce 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 žalobce na daňovém podvodu.
52. Přestože platí, že nebylo povinností žalovaného prokázat, jakým konkrétním způsobem a kterou konkrétní osobou byl spáchán podvod, muselo být v případě, kdy žalovaný přistoupil ke změně právní kvalifikace důvodů neuznání nároku žalobce na odpočet DPH a opustil tak (kromě jiného) původní závěry o neprokázání nároku na odpočet z důvodu neunesení důkazního břemene stran faktického uskutečnění / přijetí zdanitelných plnění, postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech měl předmětný daňový podvod spočívat.
53. Žalovaný se však v uvedeném směru omezil toliko na dále nerozvedený odkaz na shora označený rozsudek Krajského soudu v Brně, přičemž především nikde v rámci odůvodnění Napadeného rozhodnutí konkrétně neuvedl, jak předmětný dvoučlankový obchodní řetězec mezi zúčastněnými články vlastně fungoval a jaké byly specifické okolnosti, které žalovaného vedly ke zjištění, že se právě v projednávaném případě jednalo o dvoučlankový podvodný řetězec mezi společností JOS (patrně jako missing traderem) a žalobcem (patrně v pozici brokera). Odůvodnění Napadeného rozhodnutí bylo žalovaným v daném ohledu koncipováno v zásadě paušálně, s obecným poukazem na evropskou i národní judikaturu, aniž by však žalovaný své závěry rozvinul s potřebnou mírou zohlednění konkrétních okolností daného případu tak, jak požaduje výše soudem odkazovaná judikatura. Žalovaný se tak především adekvátním způsobem nevypořádal s částí odvolací námitky žalobce v tom směru, že se v jeho případě nejednalo o karuselový obchod, nýbrž jen o neplnění daňových povinností společností JOS dodavatele, které nemohlo být bez dalšího přikládáno k tíži žalobce. Žalovaný tudíž vůbec v Napadeném rozhodnutí nespecifikoval, v čem vlastně jím zjištěný podvod spočíval a kdo se na něm v jakém rozsahu podílel, zda v daném případě byly naplněny konkrétní okolnosti bezpečně svědčící o existenci kolotočového podvodu v obchodním řetězci, a nikoliv svědčící jen o prostém porušení daňových povinností ze strany společností JOS, o kterých žalobce ani nemohl vědět. Žalovaný tedy v odůvodnění Napadeného rozhodnutí dle názoru soudu zcela rezignoval na konkrétní popis zjištěného mechanismu kolotočového

podvodu na DPH a prozatím tak podle přesvědčení soudu neprokázal naplnění první podmínky algoritmu, tj. závěru o tom, že dotčené transakce byly zatíženy podvodem na DPH.

54. Jakkoli soud v obecné rovině sdílí pochybnosti správce daně a žalovaného stran možného zapojení žalobce do řetězce, v němž mohlo docházet k podvodu na DPH, a nevylučuje, že žalobci bude možno v případě unesení důkazního břemene finančními orgány neuznat jím uplatněný nárok na odpočet DPH, nelze podle přesvědčení soudu v posuzované věci upustit od standardů plynoucích ze shora odkazované rozhodovací praxe a tedy (po změně právní kvalifikace provedené žalovaným v odvolacím řízení) v první řadě postavit na jisto, že dotčené transakce, z nichž si žalobce uplatnil z přijatých zdanitelných plnění nárok na odpočet daně, jsou zatíženy podvodem na DPH. Takový závěr se přitom v souladu s dříve uvedeným nemůže opírat toliko o okolnost, že je dodavatel žalobce, společnost JOS, nekontaktní a že nepodal daňové přiznání a nezaplatil daň. Jakkoli jsou žalovaným identifikované okolnosti jistě významným vodítkem pro závěr o naplnění podmínky zatížení přijatých zdanitelných plnění podvodem na DPH, 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. Bude na žalovaném, aby v dalším řízení specifikoval další okolnosti, které spolu s popsányi okolnostmi budou dostatečným základem pro závěr o naplnění první podmínky algoritmu. Tyto okolnosti přitom musí nalézt patřičnou oporu v obsahu správního spisu.
55. Obdobné nedostatky pak soud identifikoval v rámci přezkumu dalšího okruhu žalobních námitek, jimiž žalobce zpochybňoval naplnění druhé podmínky algoritmu vyplývajícího z výše popsaných judikatorních závěrů, tj. závěru o existenci objektivních okolností, na jejichž základě lze dovodit, že žalobce věděl nebo měl vědět, že se podvodného jednání účastní.
56. Žalovaný tyto objektivní okolnosti specifikoval na str. 10 – 11 Napadeného rozhodnutí, přičemž uzavřel, že takto jím vypočtené okolnosti svědčí o tom, že žalobce vědět měl a mohl, že se pořízením zboží účastní plnění, které bylo součástí podvodu na DPH. Žalobce podle žalovaného tyto objektivní okolnosti svědčící o nestandardnosti obchodních transakcí žalobce se společností JOS ignoroval, nejednal obvyklým způsobem, tedy s péčí řádného hospodáře, čili jednal neobezřetně a nezodpovědně, na základě čehož žalovaný uzavřel, že žalobce o podvodu na DPH vědět mohl a měl.
57. Žalobce naproti tomu v podané žalobě namítal, že finanční orgány neunesly důkazní břemeno ve vztahu k tvrzení o zjištěných objektivních skutečnostech, opravňujících je k postupu podle judikatury SDEU, a vznášel konkrétní námitky proti jednotlivým dílčím závěrům žalovaného stran identifikovaných objektivních okolností svědčících pro závěr o vědomosti žalobce o jeho zapojení do podvodného jednání. Žalobce pak celou řadou dílčích žalobních námitek Napadenému rozhodnutí konkrétně vytýkal, že v obchodním styku byly žalovaným popsány obchodní praktiky naprosto obvyklé a standardní a že řadu okolností, jako například zjištění majitele bankovního účtu, na který měl žalobce v souvislosti s obchodními transakcemi plnit, nebylo v jeho silách ověřit.

58. Městskému soudu v Praze nezbylo než žalobci přisvědčit, že žalovaný z dále popsaných důvodů prozatím neunesl důkazní břemeno k prokázání objektivních okolností, na jejichž základě by bylo lze dovodit, že žalobce věděl nebo měl vědět, že se podvodného jednání účastnil, a to v souladu s výše popsanými judikatorními mantinely vyplývajících z rozhodovací praxe SDEU a Nejvyššího správního soudu.
59. Soud připomíná, že žalovaný postavil závěr o tom, že žalobce věděl či měl a mohl vědět o tom, že se přijetím plnění účastní daňového podvodu, na zjištěních, že neuzavřel se společností JOS žádnou (písemnou) kupní smlouvu, nedoložil objednávky, neznal původ zboží a neměl garanci o deklarované kvalitě dodávaného zboží. Podle žalovaného nebylo zřejmé, zda a jak měl žalobce zboží pojištěné a jak měl zařízení reklamace vadného zboží. Žalobce dle žalovaného rovněž nedisponoval ve vztahu k dodaným mobilním telefonům ani seznamem jejich IMEI kódů, pročez nemohl ověřit identitu takto dodaných mobilních telefonů. Jako neurčité vyhodnotil žalovaný i odpovědi žalobce na otázky navázání obchodní spolupráce žalobce se společností JOS prostřednictvím mezinárodního serveru, přičemž poukázal na to, že žalobce si ani nepamatoval, kdo zboží přebíral a zda se zboží skladovalo, či bylo ihned dodáváno odběratelům. Konečně žalovaný poukazoval na to, že žalobce bezhotovostně zasílal částky odpovídající částkám na daňových dokladech ve prospěch účtu, který nepatřil společnosti JOS, nýbrž soukromé osobě, o níž nebylo zřejmé, jaký má vztah ke společnosti JOS. Předmětný účet byl navíc založen pouhý měsíc před zahájením obchodní spolupráce se žalobcem dne 1. 6. 2009 a kromě třech příchozích plateb reflektujících společnosti JOS vystavené daňové doklady k tíži žalobce z období měsíců července a srpna 2009 a jim odpovídajících výběrů v hotovosti ze strany jednatele společnosti JOS nevykazoval žádné další transakce (srov. bod 28 Napadeného rozhodnutí).
60. Obsahově obdobné závěry odpovídající závěrům uvedeným v bodě 28 Napadeného rozhodnutí, přitom žalovaný žalobci předestřel již v písemnosti označené jako „Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“ ze dne 28. 7. 2015, čj. 24696/15/5300-22441-711458 (srov. text pod bodem 26 této písemnosti).
61. Žalobce přitom ve svém vyjádření k seznámení se zjištěnými skutečnostmi v rámci odvolacího řízení ze dne 18. 8. 2015, zaevidovaném žalovaným dne 19. 8. 2015 pod čj. 27519/15, reagujícím na žalovaným v odvolacím řízení provedenou změnu právní kvalifikace, vznášel proti závěrům předestřeným žalovaným v bodě 26 písemnosti ze dne 28. 7. 2015 celou řadu konkrétních námitek, a to především na str. 7 – 10 tohoto podání. Žalobce svými námitkami rozporoval všech 6 skupin závěrů žalovaného a poukazoval na zcela konkrétní důvody, které podle jeho přesvědčení závěry o nestandardnosti žalovaným identifikovaných okolností vylučovaly (srov. rovněž dále).
62. Soudu v této souvislosti neušlo, že žalovaný na straně 14 pod bodem 44 Napadeného rozhodnutí v reakci na tento okruh námitek vznesených v průběhu odvolacího řízení nejprve v obecné rovině poznamenal, že *„obecně lze k námitkám odvolatele k jednotlivým objektivním kritériím shrnout, že na absenci běžných obchodních podmínek lze usuzovat skrze rezignování na ověření identity obchodního partnera, nulovou nebo vágní smluvní dokumentaci, platby před obdržením zboží tam, kde je obvyklé platit až po obdržení a naopak, pravidelné úhrady kupních cen vysoké výše jinak, než prostřednictvím bankovních účtů, vstup daňového subjektu do pro něj neznámého odvětví, neprovedení*

průzkumu trhu ... před samotným započítím obchodování, rezignování na provádění kontrol zboží a pojištění zboží, apod.“ V reakci na takto provedené obecné vymezení v úvahu připadajících okolností svědčících dle žalovaného o „*absenci běžných obchodních podmínek*“ pak žalovaný v tomtéž bodě odůvodnění Napadeného rozhodnutí bez dalšího uzavřel, že „*ne všechna tato, dá se říci v obchodní praxi běžná opatření, odvolatel provedl*“, přičemž následně v bodech 45 – 48 Napadeného rozhodnutí reagoval toliko na některé žalobcem vznesené námitky.

63. Soud nepovažuje s ohledem na shora citovanou judikaturu takové vypořádání odvolací argumentace žalovaným za adekvátní a dostatečnou reakci na žalobcem vznášené konkrétní pochybnosti a za náležitou reflexi pravidel rozložení důkazního břemene plynoucích pro případy neuznání nároku na odpočet DPH z důvodu zapojení daňového subjektu do daňového podvodu ze shora podrobně vyloženého judikатурního rámce.
64. Především je třeba zdůraznit, že žalovaným v bodě 28 Napadeného rozhodnutí identifikované objektivní okolnosti svědčící dle něho o nestandardnosti obchodování mezi žalobcem a společností JOS se až na výjimku zcela míjí s žalovaným obecně rekapitulovanými skutečnostmi uvedenými v bodě 44 Napadeného rozhodnutí. Žalovaný v odůvodnění Napadeného rozhodnutí žalobci nikterak nevytýkal, že rezignoval na ověření identity obchodního partnera, že realizoval platby před obdržením zboží tam, kde je obvyklé platit až po obdržení a naopak, nevytýkal mu ani pravidelné úhrady kupních cen vysoké výše jinak, než prostřednictvím bankovních účtů, či to, že by žalobce vstoupil do pro něj neznámého odvětví a neprovedl si před samotným započítím obchodování průzkum trhu. Soudu proto není zřejmé, na základě jakých úvah pak žalovaný dospěl ke shora uvedenému závěru, podle něhož žalobce „*ne všechna tato, dá se říci v obchodní praxi běžná opatření, ...provedl*“. Žalovaný žalobci žádnou z těchto skutečností v průběhu odvolacího řízení ani po změně právní kvalifikace nevytýkal, svůj paušální závěr blíže nerozvedl ani jej nepodepřel odkazem na podklady pro rozhodnutí, z nichž by takový závěr vyplýval.
65. Žalovaný se pak dle přesvědčení soudu nevypořádal ani s některými konkrétními námitkami zpochybňujícími jednotlivé dílčí identifikované objektivní okolnosti, vznesenými ve vyjádření žalobce k seznámení se zjištěnými skutečnostmi v rámci odvolacího řízení ze dne 18. 8. 2015, zaevidovaném žalovaným dne 19. 8. 2015 pod čj. 27519/15, popř. se s nimi nevypořádal způsobem odpovídajícím požadavkům plynoucím z ustálené rozhodovací praxe správních soudů. Rovněž se pak žalovaný podle soudu ve vztahu k jednotlivým dílčím skutečnostem omezil na jejich paušální konstatování, aniž by přezkoumatelným způsobem osvětlil, jak ta která objektivní okolnost konkrétně svědčí o subjektivní stránce jednání žalobce a o existenci jeho vnitřního psychického stavu k údajnému podvodnému jednání, či aniž by popsal důvody, pro které podle jeho přesvědčení identifikované objektivní okolnosti tvořily ucelený řetězec nepřímých důkazů prokazující v projednávané věci rozhodnou skutečnost.
66. Nejvyšší správní soud v minulosti opakovaně k otázce nepřezkoumatelnosti správních rozhodnutí judikoval, že nevypořádá-li se správní orgán v rozhodnutí se všemi uplatněnými námitkami, způsobuje to nepřezkoumatelnost rozhodnutí spočívající v nedostatku jeho důvodů. Z ustálené judikatury správních soudů vyplývá, že z odůvodnění rozhodnutí musí být seznatelné, proč správní orgán považuje námitky

Shodu s prvopisem potvrzuje SŠ.

účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti předestřené účastníkem za nerozhodné, nesprávné nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl a jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů. O nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů se jedná rovněž i v případě, kdy správní orgán opomněl vypořádat některou z uplatněných námitek. Stejně tak se Nejvyšší správní soud opakovaně vyjádřil k problematice nepřezkoumatelnosti pro nedostatek skutkových důvodů. Skutkovými důvody, pro jejichž nedostatek je možno rozhodnutí zrušit pro nepřezkoumatelnost, jsou přitom takové vady skutkových zjištění, která utvářejí rozhodovací důvody, typicky tedy tam, kde správní orgán opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem anebo tam, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny. Městský soud v Praze v tomto směru pro stručnost odkazuje na závěry vyjádřené mj. v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Ads 58/2003 - 75, ze dne 29. 7. 2004, čj. 4 As 5/2003 - 52, ze dne 18. 10. 2005, čj. 1 Afs 135/2004 - 73, č. 787/2006 Sb. NSS, ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005 - 44, č. 689/2005 Sb. NSS, ze dne 25. 5. 2006, čj. 2 Afs 154/2005 - 245, ze dne 17. 1. 2008, čj. 5 As 29/2007 - 64, či ze dne 8. 4. 2004, čj. 4 Azs 27/2004 - 74).

67. Uvedený přístup vychází z ustálené rozhodovací praxe Ústavního soudu (např. nález Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, uveřejněný pod č. 34 ve svazku č. 3 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, nález Ústavního soudu ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, uveřejněný pod č. 85 ve svazku č. 8 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, nález Ústavního soudu ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, či nález Ústavního soudu ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08), podle níž jedním z principů, které představují součást práva na řádný a spravedlivý proces, jakož i pojem právního státu (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 1 Ústavy), jež vylučuje libovůli při rozhodování, je i povinnost orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit. Ústavní soud v této souvislosti výslovně zdůrazňuje, že rovněž právo na řádné přezkoumatelné odůvodnění rozhodnutí orgánů veřejné moci, včetně rozhodnutí správních orgánů, je součástí práva na spravedlivý proces zaručeného čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod (srov. nález Ústavního soudu ze dne 14. 10. 1999, sp. zn. III. ÚS 35/99). Řádné odůvodnění rozhodnutí včetně vypořádání námitek a skutečností uváděných účastníkem je tak podle Ústavního soudu nezbytnou zárukou proti libovůli v rozhodování, která je neslučitelná s principem demokratického právního státu (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 29. 3. 2011, sp. zn. III. ÚS 3606/10). Evropský soud pro lidská práva a národní soudy přitom konstantně judikují, že právo na obhajobu a právo na přezkoumatelné odůvodnění je imanentní součástí práva na spravedlivý proces.
68. Ze shora uvedeného judikatorního rámce tedy jednoznačně a nadevší pochybnost vyplývá, že z odůvodnění rozhodnutí musí být zřejmé, jaký skutkový stav vzal správní orgán za rozhodný a jak uvážil o pro věc zásadních skutečnostech a uplatněných námitkách účastníka řízení, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností. Uvedené pak musí nalézt svůj odraz v odůvodnění dotčeného rozhodnutí. Podle rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu je tomu tak právě proto, že jen prostřednictvím odůvodnění lze dovodit, z jakého skutkového stavu správní orgán vyšel a jak o něm uvážil. Současně musí být z odůvodnění rozhodnutí patrné, jak se správní orgán vypořádal se vznesenými námitkami a k nim se vztahující zásadní

argumentací. Ponechat stranou nelze ani okolnost, že odůvodnění rozhodnutí v podstatě předurčuje možný rozsah opravného prostředku vůči němu ze strany účastníků řízení. Pokud tedy rozhodnutí vůbec neobsahuje odůvodnění vypořádání některé z námitek nebo nereflektuje na námitky uplatněné účastníkem řízení a zásadní argumentaci, o kterou se opírají, musí mít podle Nejvyššího správního soudu nutně za následek jeho zrušení pro nepřezkoumatelnost (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2015, čj. 7 As 55/2015 - 29).

69. Soud v tomto směru poukazuje na to, že žalobce ve svém vyjádření k seznámení se zjištěnými skutečnostmi v rámci odvolacího řízení ze dne 18. 8. 2015, zaevidovaném žalovaným dne 19. 8. 2015 pod čj. 27519/15, mj. rozporoval závěr žalovaného o tom, že by bylo v obchodním styku běžné a obvyklé, že žalobce jako odběratel zná původ zboží dodávaného mu jeho dodavatelem. Namítal, že v obchodním styku je zcela běžné, že si každý podnikatel chrání informace o osobě svého dodavatele. Poukazoval na to, že předmětné informace jsou předmětem obchodního tajemství a know-how dodavatele, přičemž nedostatky v jeho ochraně by mohly vést k tomu, že by jej žalobce jako odběratel obešel a pořizoval zboží přímo od dodavatele svého dodavatele. Žalobce poukazoval na to, že není jeho zákonnou povinností, ale ani v jeho možnostech, aby zjišťoval původ zboží jeho dodavatele. Žalovaný se přitom k uvedenému okruhu námitek v odůvodnění Napadeného rozhodnutí v bodech 45 – 48 ani na jiném místě nijak nevyjádřil a omezil se toliko na doslovnou recepci žalobcem zpochybněných závěrů do bodu 28 Napadeného rozhodnutí. Aniž by tedy žalovaný na předmětný okruh námitek zpochybňujících uvedené závěry reagoval, tyto závěry paušálně převzal i do odůvodnění Napadeného rozhodnutí a postavil na nich své meritorní posouzení.
70. Z odůvodnění Napadeného rozhodnutí rovněž není zřejmé, na základě jakých úvah žalovaný uzavřel, že žalobce „nemá garanci o deklarované kvalitě...“, a že „lze jen obtížně určit hodnotu zboží“. Jakkoli byly tyto závěry jedněmi z klíčových úvah pro závěr o nestandardních okolnostech obchodování mezi žalobcem a společností JOS, zůstalo u jejich prostého konstatování, aniž by žalovaný své závěry jakkoli rozvedl a opřel o shromážděné poklady rozhodnutí. Žalovaný ani nijak nevysvětlil, jakým konkrétním způsobem chování žalobce v daném směru vybočuje z obvyklého chování podnikatele působícího na relevantním trhu.
71. Uvedl-li pak žalovaný v Napadeném rozhodnutí mezi relevantními objektivními okolnostmi svědčícími o zapojení žalobce do daňového podvodu, že „je zcela běžné, že v případě obchodovaného zboží jsou přiloženy průvodní dokumenty, ze kterých je zřejmý původ zboží, technické údaje, atd.“, pak soudu nezbylo, nežli tuto zobecňující konstataci žalovaného, navíc provedenou demonstrativním výčtem, považovat za zásadně nedostačující z pohledu přezkoumatelného vypořádání se s procesní obranou žalobce. Z takto učiněného závěru žalovaného totiž nelze pro projednávaný případ seznat, jaká konkrétní opatření byla tedy podle názoru žalovaného v obchodním styku běžná, co si měl žalobce v souvislosti s dodávaným zbožím opatřit, aby mohl takto formulované stanovisko žalovaného účinně rozporovat. Soudu nebylo v tomto směru zřejmé, o jaké absentující doklady žalovaný svůj závěr o existenci takové objektivní okolnosti svědčící o zapojení žalobce do daňového podvodu vlastně opřel.

72. Obdobně pak žalovaný zcela nedostatečně reagoval na procesní obranu žalobce, který v rámci své odvolací argumentace poukazoval ve shora označeném podání na to, že v roce 2009 nebylo v rozporu s tehdy účinnou právní úpravou ani neobvyklé, pokud se společností JOS obchodoval na základě ústně uzavíraných smluv. Žalovaný sice v odůvodnění Napadeného rozhodnutí žalobci přisvědčil v tom, že požadavek uzavírání písemných smluv z žádného ustanovení právního předpisu v rozhodné době nevyplýval, avšak omezil se i v tomto směru opět na doslovnou recepci žalobcem zpochybněných závěrů vyslovených již v písemnosti žalovaného ze dne 28. 7. 2015, čj. 24696/15/5300-22441-711458, s doplňující poznámkou, že *„nicméně lze doporučit klasickou písemnou formu, která je průkaznější, nežli ústně uzavřené kontakty“*.
73. Soud v této souvislosti konstatuje, že pokud žalovaný za významnou objektivní okolnost svědčící pro závěr o vědomosti žalobce o podvodném jednání považoval skutečnost, že žalobce se svým dodavatelem i odběratelem neuzavíral písemné smlouvy, je třeba zdůraznit, že podle relevantní rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu může být tato okolnost pro daňový subjekt přitěžující 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 žalobce 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 žalobcem a společností JOS obvyklé uzavírat k takovým obchodům písemné smlouvy. Žalovaný se tedy v tomto směru v odůvodnění Napadeného rozhodnutí s touto otázkou přesvědčivě nevyrovnal a žalobci nepředestřel, jaký stav v případě sjednávaných smluv v obchodním styku na relevantním trhu v rozhodném období považoval za standardní či běžný.
74. Městský soud v Praze dále považoval za nedostatečné rovněž závěry, jimiž žalobce v odůvodnění Napadeného rozhodnutí reagoval na procesní obranu žalobce v souvislosti s žalovaným akcentovaným nedostatkem evidence IMEI kódů. Žalobce v tomto směru ve svém vyjádření k seznámení se zjištěnými skutečnostmi v rámci odvolacího řízení ze dne 18. 8. 2015, zaevidovaném žalovaným dne 19. 8. 2015 pod čj. 27519/15, mj. namítal, že v roce 2009 neexistovala povinnost evidovat IMEI kódy a ani nebylo možné důvodně předpokládat, že se mobilní telefony stanou rizikovou komoditou. Současně žalobce poukazoval na to, že zboží pořizoval teprve ve chvíli, kdy měl jistotu, že má zajištěný odbyt zboží, přičemž zboží nakupoval v takovém množství, v jakém objemu odběratel zboží požadoval. Žalobce v této souvislosti poukazoval na to, že z tohoto důvodu byl schopen identifikovat dodané zboží i v případě reklamace. Žalovaný se však v reakci na uvedený okruh námitek omezil na recepci závěrů předestřených v písemnosti ze dne 28. 7. 2015, čj. 24696/15/5300-22441-711458, přičemž uvedl, že *„otázkou zůstává, proč nedisponuje odvolatel záručními listy i k mobilním telefonům pořízeným od dodavatele společnosti Jihomoravská“*, přičemž z uvedeného důvodu *„nelze ověřit identitu mobilních telefonů“*, jež byly předmětem žalobcem přijatých zdanitelných plnění.
75. Žalovaný se tak ani v tomto případě nevypořádal s jádrem procesní obrany žalobce, který poukazoval na to, že předmět plnění nebylo lze v rozhodném období považovat za rizikovou komoditu, a poukazoval na to, že na relevantním trhu nebylo v dané

době obvyklé shromažďovat identifikační údaje týkající se pořizovaných a dodávaných mobilních telefonů. Nijak se pak žalovaný věcně nevypořádal ani s argumentací žalobce poukazující na jeho obchodní model, jenž podle tvrzení žalobce zajišťoval možnost identifikace zboží pro případ reklamace. Žalovaný především nijak nevysvětlil a nezdůvodnil, zda bylo na relevantním trhu v předmětném období obvyklé shromažďovat údaje o IMEI pořizovaných mobilních telefonů; nespecifikoval, zda předmětná skutečnost měla žalobce nabádat k vyšší míře ostražitosti pro svou nestandardnost, případně neobvyklost v obchodním styku. Žalovaný pak ani nevyložil důvody, pro které byl přesvědčen, že od běžné praxe odlišný postup žalobce svědčí (spolu s dalšími okolnostmi) o tom, že věděl či měl a mohl vědět o tom, že se přijetím mobilních telefonů (bez náležité evidence IMEI kódů) účastní podvodu na DPH.

76. Obdobné závěry pak podle přesvědčení soudu platí i ve vztahu k žalovaným identifikované objektivní okolnosti spočívající v nedostatečném řešení otázky reklamace zboží, popř. v nedoložení pojištění dodávek mobilních telefonů. I v tomto případě se žalovaný v odůvodnění Napadeného rozhodnutí nijak nevypořádal s argumentací žalobce, který v reakci na obsahově obdobné závěry předestřené mu žalovaným ještě v průběhu odvolacího řízení v podání ze dne 18. 8. 2015 namítal, že problematika případných reklamací byla (pro žalobce dostatečně) řešena v tehdy účinných právních předpisech, resp. že smlouvu na pojištění dodávek mobilních telefonů nebylo třeba uzavírat, když za kvalitu zboží ručil dodavatel a za přepravu dopravní společnost. Ani v tomto ohledu tak odůvodnění Napadeného rozhodnutí, v němž se žalovaný v tomto směru omezil na závěr, že *„odvolatel neměl žádným způsobem ošetřenu situaci, kdy by bylo potřeba mobilní telefony reklamovat“*, nepředstavuje v žádném ohledu adekvátní reakci na procesní obranu žalobce, který předmětné závěry zpochybňoval a namítal, že neměl potřebu řešit tuto otázku uzavřením písemných smluv s ohledem na platnou a účinnou právní úpravu, kterou se vztah s dodavatelskou společností řídil. Závěr o absenci sjednání pojištění coby objektivní okolnosti pak žalovaný opět toliko doslovně převzal z písemnosti žalovaného ze dne 28. 7. 2015, čj. 24696/15/5300-22441-71145, aniž by na argumentaci žalobce k této otázce v bodech 45 – 48 odůvodnění Napadeného rozhodnutí jakkoli reagoval. Pokud pak žalovaný k uvedenému okruhu námitek žalobce uzavřel, že *„odvolatel znovu podává svá vysvětlení, aniž by je podložil jakýmkoliv důkazními prostředky a stále se pohybuje pouze v rovině tvrzení“*, soud připomíná shora uvedené judikatorní závěry týkající se rozložení důkazního břemene v situaci, kdy je žalobci odpírán nárok na odpočet DPH z důvodu jeho zapojení do podvodu na DPH (srov. rovněž dále).
77. Nikoli dostatečným shledal soud i vypořádání námitek, jimiž žalobce v podání ze dne 18. 8. 2015 zpochybňoval další dva okruhy objektivních okolností, které měly dle žalovaného svědčit o tom, že žalobce o podvodu na DPH věděl nebo vědět měl a mohl, a sice žalovaným zjištěné neurčitosti ve výpovědi jednatelky žalobce ohledně navázání obchodní spolupráce se společností JOS a dále ohledně nejasného způsobu předávání, přebírání a skladování dodávaného zboží. Přestože žalobce v podání ze dne 18. 8. 2015 obsahově odpovídající závěry žalovaného k těmto „objektivním okolnostem“ zpochybňoval a vznášel k nim zcela konkrétní námitky, žalovaný se pod bodem 48 Napadeného rozhodnutí fakticky omezil na závěr, že nevěrohodnost

vyjádření ke způsobu navázání spolupráce vyplývá z posunu oproti původně nekonkrétní výpovědi jednatelky, přestože žalobce v podání ze dne 18. 8. 2015 vysvětloval důvody, pro které původně nekonkrétní odpověď jednatelky dodatečně konkretizuje. Na tyto argumenty žalobce však žalovaný v odůvodnění Napadeného rozhodnutí konkrétněji nereagoval. Pokud pak žalovaný žalobci i na tomto místě vytýkal, že tvrzení o navázání obchodní spolupráce došlo prostřednictvím „mezinárodního serveru <https://www.gsmexchange.com>“ nepodložil žádnými důkazními prostředky, soud opětovně poukazuje na závěry k rozložení důkazního břemene a zdůrazňuje, že žalovaný se sám touto otázkou dále nezabýval a sám v tomto ohledu dokazování nedoplňoval ani se o to nepokusil. Závěr o nevěrohodnosti výpovědi jednatelky žalobce prozatím nelze podle soudu považovat za dostatečně zdůvodněný.

78. Zarážející je pak z pohledu soudu především přístup žalovaného k poslednímu okruhu „objektivních okolností“, které mají dle žalovaného svědčit o tom, že žalobce věděl či vědět měl a mohl, že se přijetím plnění účastní podvodu na DPH, a to ke zjištěním stran plateb prováděných žalobcem na účet, jehož majitelem je dle žalovaného soukromá osoba s nejasným vztahem k osobě dodavatele, společnosti JOS. Soud nepřehlédl, že žalobce i v tomto případě na obsahově obdobné závěry předestřené žalovaným v písemnosti ze dne 28. 7. 2015, čj. 24696/15/5300-22441-711458, reagoval v podání ze dne 18. 8. 2015 vznesením konkrétních námitek, kde poukazoval na to, že se žalobce choval zcela obvyklým způsobem, když platil svému dodavateli na jím na daňových dokladech uvedený účet, přičemž argumentoval tím, že v roce 2009 nebylo žádným způsobem možno ověřit si osobu vlastníka bankovního účtu, když tato možnost nastala novelizací ZDPH teprve od 1. 1. 2013, kdy správce daně zveřejňuje způsobem umožňujícím vzdálený přístup čísla bankovních účtů daňových subjektů, která jsou používána pro ekonomickou činnost. Žalobce přitom doplňoval, že úhrady dodavatelských faktur byly realizovány prostřednictvím internetového bankovníctví, přičemž ani tento způsob neumožňoval v daném období ověření osoby vlastníka bankovního účtu, a popsal okolnosti týkající se toho, kdy a jak se žalobce o identitě vlastníka předmětného bankovního účtu dozvěděl. Žalovaný na uvedený okruh konkrétních námitek reagoval v odůvodnění Napadeného rozhodnutí zopakováním v bodě 26 písemnosti čj. 24696/15/5300-22441-711458 uvedených závěrů a doplnil toliko, že neexistence opatření zavedených v roce 2013 v rozhodném období, tj. v roce 2009, „nelze přiřadit k tíži správci daně, odvolatel jako podnikatelský subjekt si měl při svém obchodním jednání s dodavatelskou společností...počínat tak, jak je obvyklé, tedy s péčí řádného hospodáře, a bylo v jeho vlastním zájmu provést třeba i preventivní opatření, která by později prokázala, že odvolatel udělal vše pro to, aby se nestal součástí podvodu na DPH“. Ani uvedené závěry žalovaného přitom podle přesvědčení soudu nelze považovat za adekvátní reakci na procesní obranu žalobce. Žalovaný se s námitkami žalobce fakticky věcně nevypořádal, omezil se na závěr o neexistenci institutu nespolehlivého plátce DPH v roce 2009, přesto však žalobcem zpochybněné závěry uvedl znovu mezi objektivními okolnostmi, jež mají podle žalovaného svědčit o tom, že žalobce věděl či měl a mohl vědět o svém zapojení do daňového podvodu, přičemž poukázal na to, že bylo na žalobci, aby případně učinil preventivní opatření, jejichž prostřednictvím by svému zapojení do daňového podvodu zabránil. Soud v tomto směru zdůrazňuje, že jakkoli mohou žalovaným identifikované skutečnosti stran plateb, především pak zjištění ohledně data zřízení předmětného účtu a ohledně neprodlených výběrů došlých finančních prostředků v hotovosti, jistě signalizovat

nestandardní okolnost, která může podporovat závěr o karuselovém podvodu na DPH, nelze tyto okolnosti vytýkat žalobci jako okolnosti, které jej měly upozornit na jeho možné zapojení do takového podvodu za situace, kdy ve správním spisu není založen jediný podklad, z něhož by vyplývalo, že žalobce o těchto okolnostech v rozhodném období věděl. Není proto zřejmé, jak mohl žalobce na základě těchto jemu neznámých okolností (žalovaný netvrdí ani neprokazuje, že žalobce o těchto okolnostech skutečně věděl) nabýt podezření o nestandardních podmínkách svědčících možnému zapojení do daňového podvodu.

79. Pokud pak žalovaný uzavřel, že bylo na žalobci, aby svému zapojení do podvodu DPH předešel přijetím preventivních opatření, soud zdůrazňuje, že otázka prokázání dobré víry žalobce a učinění opatření, kterými měl 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 žalobce o svém zapojení do daňového podvodu věděl či vědět měl a mohl. Napadené rozhodnutí žalovaného však takové zdůvodnění ve vztahu k naplnění těchto prvních dvou podmínek prozatím postrádá.
80. Soud uzavírá, že způsob vypořádání se s předmětným okruhem námitek, kterým žalobce zpochybňoval klíčové závěry o existenci objektivních okolností svědčících o vědomém zapojení žalobce do podvodného jednání, tak nemůže podle přesvědčení soudu v žádném případě obstát. Se žalobcem je třeba souhlasit, že žalovaný fakticky nevzal skutečnosti tvrzené žalobcem v úvahu, přestože žalobce plausibilně tvrdil důvody, pro které měl předmětné závěry žalovaného stran nestandardních obchodních podmínek za nepodložené a odporující skutečnosti. Žalovaný se s některými námitkami vznesenými žalobcem v jeho vyjádření k seznámení se zjištěnými skutečnostmi v rámci odvolacího řízení ze dne 18. 8. 2015, zaevidovaném žalovaným dne 19. 8. 2015 pod čj. 27519/15, v souladu s dříve uvedeným nevypořádal vůbec, s některými se pak vypořádal způsobem odporujícím požadavkům vyplývajícím z ustálené rozhodovací praxe správních soudů. Nevypořádal se přitom se samotnou podstatou námitek, které zřetelně tvořily jádro procesní obrany žalobce.
81. 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 žalobce o svém zapojení do podvodného jednání věděl či vědět měl a mohl.
82. V tomto směru pak soud nemohl dále přehlédnout, že žalovaný v bodě 19. *in fine* Napadeného rozhodnutí v obecnější rovině k posuzování právního základu projednávané věci naznačil, že „*v případě, že správce daně prokáže objektivní okolnosti prokazující, že daňový subjekt o podvodu vědět mohl a měl, přesouvá se důkazní břemeno na daňový subjekt, kdy je na něm, aby tento závěr správce daně vyvrátil*“. Obdobně pak žalovaný na jiných místech odůvodnění Napadeného rozhodnutí poukazoval na to, že žalobce neunesl ke svým tvrzením důkazní břemeno o tom, že se nestal součástí podvodného jednání na DPH.

83. Proti takto naznačenému přenášení důkazního břemene z finančních orgánů na žalobce se ostatně také následně žalobce bránil žalobní námitkou.
84. 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, žalobce o svém zapojení do podvodného jednání věděl či musel vědět. Nejvyšší správní soud přitom ve své rozhodovací praxi opakovaně zdůraznil, že toto důkazní břemeno se již nikam nepřenáší. Dovedil, 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. Jakkoliv 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).
85. 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 předešlé 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“*.
86. Městský soud v Praze je tedy s ohledem na právě uvedené nucen konstatovat, že pokud žalovaný v Napadeném rozhodnutí postavil své závěry také na východisku, že žalobce svá tvrzení rozporující závěry o objektivních okolnostech svědčících o tom, že žalobce věděl či měl a mohl vědět o svém zapojení do daňového podvodu, neprokazoval, nemohou tyto jeho závěry obstát.
87. Soud doplňuje, že se žalovaný ve vztahu k jednotlivým jím identifikovaným objektivním okolnostem svědčícím podle něj o tom, že žalobce o svém zapojení do podvodného jednání věděl či musel, omezil na jejich výčet, aniž by však své závěry blíže rozvedl zcela konkrétně ve vztahu k subjektivní stránce jednání žalobce, a především, aniž by popsal důvody, pro které by bylo lze uzavřít, že tyto okolnosti ve svém souhrnu tvoří uvedené okolnosti logický a ucelený soubor vzájemně se

doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují skutečnost, že odvolatel o podvodu na DPH věděl nebo vědět mohl. Žalovaný nad rámec identifikace uvedených objektivních okolností tedy ani nepopsal, 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 uzavřel, že „jednotlivé indicie v kontextu s ostatními zjištěními dávají dohromady celek svědčící o podvodu na DPH“.

88. Se zřetelem ke všem výše popsaným důvodům soud 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 žalobce do něj. Na základě žalovaným popsaných objektivních skutečností však podle soudu prozatím nelze dospět k závěru, že žalovaný unesl důkazní břemeno stran toho, že v řízení bylo prokázáno, že záměrem žalobce bylo čerpat odpočet na DPH, i když věděl nebo mohl vědět, že DPH nebyla v řetězci v plné výši odvedena, tj. že mohl vědět, resp. věděl, že se účastní podvodu na dani.
89. Vzhledem k tomu, že otázka prokázání existence daňového podvodu a řádné zdůvodnění toho, v čem měl daňový podvod spočívat, je pro celou věc naprosto zásadní (stejně jako přezkoumatelný popis identifikovaných objektivních okolností svědčících o tom, že žalobce o svém zapojení do daňového podvodu věděl či vědět měl a mohl), přičemž takové zdůvodnění Napadené rozhodnutí žalovaného prozatím postrádá, nemůže se již soud vyjádřit k dalším žalobním námitkám, které se týkají zejména prokázání dobré víry žalobce a učinění opatření, kterými měl předejít účasti na případném daňovém podvodu.
90. Na základě všech shora uvedených skutečností soud Napadené rozhodnutí žalovaného podle § 76 odst. 1 písm. a) a b) ve spojení s § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s. zrušil pro nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů a dále z důvodu, že skutkový stav, který vzal žalovaný za základ Napadeného rozhodnutí, je v rozporu se spisy nebo v nich nemá oporu. V dalším řízení zohlední žalovaný závěry vyslovené soudem výše v bodech 49 – 88 odůvodnění tohoto rozsudku, vypořádá se přezkoumatelným způsobem se všemi námitkami žalobce a znovu posoudí, zda jsou ve světle výše popsaných východisek dány všechny podmínky pro odepření nároku žalobce na DPH z titulu prověřovaných přijatých zdanitelných plnění z důvodu jeho zapojení do daňového podvodu.
91. Právním názorem soudu vysloveným v tomto rozsudku je žalovaný v dalším řízení vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
92. 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 úspěšný žalobce má právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, a proto mu soud přiznal právo na náhradu nákladů za právní zastoupení spočívající v zaplaceném soudním poplatku ve výši celkem 3 000 Kč, odměně za 2 úkony [§ 11 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů – tj. převzetí zastoupení a podání žaloby] právní služby v částce 3 100 Kč za jeden úkon, celkem 6 200 Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb.] a náhradu hotových výdajů za dva úkony v částce 300 Kč za jeden úkon, celkem 600

Kč (§ 13 odst. 3 téže vyhlášky). Zástupce žalobce jako daňový poradce prokázal soudu, že je plátcem DPH, a proto se částka zvyšuje o hodnotu příslušné sazby. Žalovaná je tedy povinna zaplatit žalobci celkem 11 228 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 nejbližze 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 3. dubna 2019

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