ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **Gondol, s.r.o.**, IČO:27065804
sídlem Ke Křížkám 166, Praha 10

zastoupeného JUDr. Martinem Síglerem, advokátem
sídlem U Prašné brány 3, Praha 1

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 3. 2016, čj. 13920/16/5300-22442-707666

takto:

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 30. 3. 2016, čj. 13920/16/5300-22442-707666, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 13 200 Kč, a to do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce JUDr. Martina Síglera, advokáta.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení a vymezení sporu

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 3. 2016, čj. 13920/16/5300-22442-707666, kterým byl k odvolání žalobce změněn platební výměr

Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, územního pracoviště pro Prahu 10 (dále též „správce daně“) ze dne 13. 4. 2015, čj. 2779480/15/2010-52522-110528, na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2012. Platebním výměrem správce daně žalobci vyměřil vlastní daňovou povinnost ve výši 0 Kč.

2. Napadeným rozhodnutím, které bylo žalobci doručeno dne 30. 3. 2016, žalovaný změnil platební výměr v údaji na řádku č. 20 („Dodání do jiného členského státu“) z částky 0 Kč na 24 157 313 Kč a v ostatním ponechal beze změny.

II. Rozhodnutí žalovaného (napadené rozhodnutí)

3. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí stručně rekapituloval skutkový stav a předchozí průběh daňového řízení (str. 2 napadeného rozhodnutí), shrnul podstatu odvolacích námitek (str. 3 napadeného rozhodnutí) a obecně popsal právní stránku posuzované věci, včetně poukazů na relevantní rozhodovací praxi Soudního dvora Evropské unie (dále jen **„SDEU“)** a Nejvyššího správního soudu k otázkám souvisejícím s posuzováním nároku na odpočet DPH v případě zapojení daňového subjektu do tzv. karuselových podvodů na DPH (str. 3 – 7 napadeného rozhodnutí).

4. Žalovaný nezpochybnil faktické uskutečnění plnění spočívajících v odebrání mobilních telefonů, iPhonů a iPadů od společnosti KIM Group s.r.o. a následný prodej téhož zboží slovenské společnosti AGA Trade, s.r.o. Dospěl však k závěru, že obchodní transakce zúčastněných subjektů nevykazují znaky standardního obchodního vztahu, a zkoumal, zda naplňují znaky podvodného jednání na DPH.

5. Žalovaný na str. 8 – 10 popsal zjištěné nestandardní okolnosti obchodování, jež podle jeho přesvědčení svědčily o existenci podvodného řetězce subjektů a chybějící dani ve smyslu judikatury SDEU. V této souvislosti popsal dva řetězce obchodníků, do obchodování v nichž se měl žalobce zapojit, přičemž uvedl, že obchodní společnost Allread plus s.r.o. je pro správce daně nekontaktní a nespolupracuje, nepodává žádná přiznání k DPH. Obdobně pak žalovaný uvedl, že ani společnost Centivu, s.r.o. se správcem daně nespolupracuje a nepodává přiznání k DPH. Podle žalovaného bylo z informací zjištěným během řízení a i z jiných daňových řízení zjištěno, že bylo obchodováno se zbožím, které nemělo konečného odběratele, a zboží bylo přeprodáváno ve velkých objemech a krátkých intervalech. Zboží bylo podle žalovaného žalobcem přeprodáváno s minimální marží; žalobce platil dodavateli- společnosti KIM Group s.r.o., bez daně, což dle žalovaného nevykazuje známky běžného obchodování za účelem zisku. Také skutečnost, že platby za přijatá plnění od obchodní korporace KIM Group s.r.o. byly hrazeny až po uhrazení vystavených faktur od obchodní korporace AGA Trade, s.r.o., svědčí podle žalovaného o existenci daňového podvodu a nestandardnosti při obchodování. Žalovaný dále poukázal na to, že žalobce obchodoval pouze se dvěma obchodními korporacemi, což dle žalovaného nepředstavuje *„běžné fungování velkoobchodní obchodní korporace, protože ta má být otevřená obchodování všem zájemcům“*. O nestandardním fungování žalobce svědčí podle žalovaného i provedení jeho internetových stránek. Žalovaný v tomto směru uzavřel, že v rámci obchodního řetězce došlo k neodvedení daně, a to obchodní korporací Allread s.r.o. a Centivu s.r.o., tedy k porušení neutrality daně z přidané hodnoty, čímž byla existence chybějící daně, resp. podvodného jednání podle žalovaného prokázána. Současně tyto obchodní transakce vykazují podle žalovaného podezřelé rysy (neobvyklý průběh plateb, obchodování pouze se dvěma obchodními korporacemi, nízká marže), které

podle žalovaného značí, že tyto transakce neprobíhaly za běžných obchodních podmínek a byly zapojeny do podvodného jednání na DPH.

6. Na str. 10 – 11 pak žalovaný popsal objektivní okolnosti, které podle jeho názoru svědčí o vědomosti žalobce o podvodném jednání. Žalovaný v tomto směru poukázal na to, že žalobce začal podnikat v jiné obchodní činnosti, než kterou se zabývají obchodní korporace, které vlastní a je v nich také jednatelem pan K., a ihned po začátku zprostředkovává obchody v milionových hodnotách, poukázal na neuzavření písemných smluv ani s obchodní korporací KIM Group s.r.o. ani s obchodní korporací AGA Trade, s.r.o., na to, že nebyly sjednány ani platební podmínky, přičemž faktury vystavené na obchodní korporaci AGA Trade, s.r.o. byly hrazeny po splatnosti bez sankcí, či na to, že zboží bylo prodáváno obchodní korporaci AGA Trade, s.r.o. ve stejném množství, v jakém bylo nakoupeno od obchodní korporace KIM Group s.r.o. během krátké doby, někdy i v průběhu jednoho dne. Dále žalovaný konstatoval, že u dodavatele obchodní korporace KIM Group s.r.o., tedy společnosti AMG Group s.r.o., byl za zdaňovací období 2/2012 prokázán podvod na DPH. Rovněž poukázal na to, že úhrady zboží žalobcem obchodní korporaci KIM Group s.r.o., byly pouze částečné, když žalobce hradil částky odpovídající základu daně a DPH nebyla žalobcem uhrazena. Žalobce pak prodával obchodní korporaci AGA Trade, s.r.o. identické zboží ve stejném množství, v jakém bylo nakoupeno od obchodní korporace KIM Group s.r.o., a to s minimální marží, což nevykazuje známky běžného obchodování za účelem zisku. Žalovaný rovněž považoval za významné, že veškeré obchodní korporace v řetězci měly účet vedený u jedné banky, a to Raiffeisenbank a.s., či to, že žalobcem nebyly dle žalovaného prověřování obchodní partneři, přičemž po zahájení daňového řízení již žalobce transakce stejného typu neuskutečňuje a vykazuje pouze režijní náklady. Tyto zjištěné skutečnosti svědčí jak o existenci daňového podvodu, tak o vědomosti žalobce o podvodném jednání. Žalovaný přitom doplnil, že v rámci doplnění odvolacího řízení shledal existenci dalších objektivních kritérií, kdy zahájení podnikání žalobce v mnohamilionových obratech s neznámou slovenskou obchodní korporací bez sjednání smlouvy, bez osobních jednání s jednatelem A. G. a bez navštívení obchodní korporace v jejím sídle nesvědčí o obezřetném chování, které by bylo namístě při zahájení nového obchodního partnerství. Současně žalovaný poukázal na to, že v rámci odvolacího řízení byly předloženy mimo jiné objednávky obchodní korporace AGA Trade, s.r.o. podepsané panem G. Z obchodního rejstříku je však podle žalovaného zřejmé, že tyto podpisy nepatří panu A. G., protože z notářského zápisu ze dne 14. 2. 2008 založeného ve sbírce listin obchodní korporace GRISCENKO s.r.o., kde byl A. G. jednatelem, je podpis pana A. G. podle žalovaného diametrálně odlišný. Podle žalovaného se rovněž jeví jako neobvyklé, proč žalobce vozil dodávky mobilních telefonů z Prahy do Bratislavy, aby je dodal obchodní korporaci AGA Trade, s.r.o. prostřednictvím třetí obchodní korporace Schenker s.r.o.

7. Na str. 11 – 13 napadeného rozhodnutí pak žalovaný hodnotil, zda žalobce přijal veškerá opatření, která po něm mohou být s ohledem na konkrétní okolnosti případu rozumně vyžadována, aby zajistil svou neúčast na daňovém podvodu. Uzavřel, že žalobce neučinil žádná opatření, jimiž by své účasti na podvodu zabránil; naopak se dle žalovaného choval zcela pasivně, o čemž svědčí výše uvedené okolnosti zjištěné prvostupňovým správcem daně v průběhu předmětného řízení, rozšířené odvolacím orgánem“. Žalovaný doplnil, že žalobce „například při obchodování s novou komoditou mohl začít v menších objemech a teprve po prověření situace na trhu s touto komoditou svoji podnikatelskou činnost rozšířit. Rovněž pak uzavření písemných smluv by mohlo vést k vyšší právní jistotě

zúčastněných stran, co se týká dodacích a platebních podmínek, či případného reklamačního řízení. V posuzované věci přitom nejde o transakce, které by byly nahodilé, či jejichž součástí by se odvolatel stal bez vlastního vědomí či přičiněn“. Chování žalobce nelze považovat za obezřetné, nepočínal si tak, jak je obvyklé, tedy s péčí řádného hospodáře“ a nevyhověl požadavku „na jednatele společnosti s ručením omezeným, který má vykonávat svoji funkci s nezbytnou loajalitou i s potřebnými znalostmi a pečlivostí. Žalobce nepřijal veškerá rozumná opatření, která lze po něm s ohledem na rozsah a charakter plnění spravedlivě požadovat, aby svojí účasti na podvodu na DPH předešel. Nekontaktnost některých obchodníků v řetězci a neplnění si jejich povinností sice dle žalovaného nejsou ve sféře vlivu žalobce, ale za situace, kdy odvolatel dle výše uvedeného neučinil všechna nezbytná opatření k tomu, aby jím uskutečňované obchodní transakce probíhaly tak, jak je v poctivém obchodním styku obvyklé, nelze takové jednání považovat za jednání s péčí řádného hospodáře.

8. Žalovaný uzavřel, že ačkoliv žalobce unesl prvotní důkazní břemeno a prokázal splnění hmotněprávních a procesních podmínek vzniku a uplatnění nároku na odpočet, nárok na odpočet z přijatých plnění od obchodní korporace KIM Group s.r.o. mu dle žalovaného nenáleží, neboť žalobce věděl a vědět musel, že se uvedenými plněními účastní *podvodu na DPH*. Podle žalovaného tak byly naplněny podmínky dané judikaturou SDEU i Nejvyššího správního soudu pro vyloučení žalobcem uplatněného nároku na odpočet daně.

9. Žalovaný dále v reakci na námitku, že žalobci nebylo umožněno podat návrh na doplnění dokazování, uvedl odvolací orgán je oprávněn odstraňovat vady řízení nebo doplňovat výsledky daňového řízení v rozsahu skutečností významných pro správné stanovení daňové povinnosti, jimiž se správce daně zabýval, a to s cílem, aby skutková zjištění provedená v daňovém řízení byla úplná a procesně bezvadná. Proto byly v rámci odvolacího řízení provedeny úkony rekapitulované žalovaným na str. 13 – 14 napadeného rozhodnutí. Žalovaný přitom uzavřel, že ani nově předložené důkazní prostředky *nemohou změnit názor odvolacího orgánu, že odvolatel věděl či měl vědět, že je součástí obchodního řetězce, který podvodným jednáním vedl k narušení neutrality DPH*. Žalovaný na str. 14 – 15 popsal důvody pro uvedený závěr a doplnil, že v rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad řízení uložit správci daně. Žalovaný přitom s odkazem na dříve uvedené poznamenal, že ve snaze napravit vadu řízení nařídil správci daně doplnění odvolacího řízení, v rámci kterého byl zohledněn návrh žalobce na doplnění dokazování, byly provedeny důkazní prostředky navrhované žalobcem a byla provedena i další zjištění, přičemž žalobce byl v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu s novými skutečnostmi seznámen a bylo mu umožněno se k nim vyjádřit. Tím byla dle žalovaného vada řízení odstraněna. Žalovaný doplnil, že ani vyhodnocení návrhu na pokračování v dokazování vztahující se k předmětnému zdaňovacímu období nemělo žádný vliv na závěr správce daně, se kterým se žalovaný ztotožnil. Žalovaný tedy měl předmětnou námitku za částečně důvodnou, nicméně vzhledem k tomu, že vada byla v odvolacím řízení odstraněna, nemá tato námitka vliv na výrok napadeného rozhodnutí. Na str. 16 pak žalovaný vysvětlil důvody pro změnu údaje na řádku č. 20 platebního výměru.

10. K námitkám brojícím proti závěru o obchodování se zbožím, které nemělo konečného odběratele a bylo přeprodáváno ve velkých objemech a v krátkých intervalech mezi jednotlivými obchodními korporacemi v řetězci, a poukazujícím na možnost zjišťování

relevantních skutečností prostřednictvím evidence IMEI kódů, žalovaný uvedl, že se žalobce snaží zbavit své povinnosti prokázat svá tvrzení a přenést důkazní břemeno na správce daně. Správce daně nemá povinnost provádět vyšetřovací činnost. U žádné obchodní korporace zapojené ve výše uvedených obchodních řetězcích nebylo zjištěno, že by se telefony prodávaly jednotlivým, tedy konečným zákazníkům. Žalovaný se přitom ztotožnil se závěry vyslovenými správcem daně v úředním záznamu za zdaňovací období březen 2012 čj. 1958250/15/2010-61562-109298, ve kterém je podrobně popsáno, z jakých konkrétních zjištění vycházel správce daně ve svém závěru. Žalovaný rovněž v tomto směru poukázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, čj. 5 Afs 40/2005 - 72, a ze dne 12. 9. 2013, čj. 9 Afs 12/2013 - 30. S odkazem na další rozhodnutí tohoto soudu pak zdůraznil, že povinností daňových orgánů není prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, ale v daňovém řízení musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Žalovaný doplnil, že přihlédl ke všem okolnostem, které na sebe úzce navazovaly, jak je popsáno výše, a komplexně je posoudil. Uvedl, že přihlédl ke způsobu provádění předmětného obchodu tj. propojení zúčastněných obchodních korporací, způsobu placení, absencí písemné smlouvy s obchodními partnery, neodvedení daně z přidané hodnoty některými obchodními korporacemi zapojenými v řetězci a dalších okolností. Konstatoval, že daňový subjekt tím, že ignoroval nestandardní okolnosti průběhu obchodního případu, vědět mohl či měl, že je součástí řetězce zasaženého podvodem. Tím došlo k přenesení důkazního břemene ze správce daně na daňový subjekt, protože takovéto neobezřetné chování daňového subjektu vedlo k tomu, že by měl být důkazním břemenem k uskutečnění zdanitelného plnění zasažen správce daně namísto daňového subjektu, který si dle odvolacího orgánu při svém obchodním jednání s dodavatelem nepočínal tak, jak je obvyklé, tedy s péčí řádného hospodáře.

11. Námitkám brojícím proti závěrům o nestandardním způsobu úhrady faktur žalovaný podotknul, že mu není zřejmé, co vedlo odvolatele ke konstatování, že je běžný způsob úhrad faktur v obchodních vztazích, když mu nejdříve zaplatí odběratel a na základě toho pak on disponuje prostředky, kterými může zaplatit svému dodavateli“. Žalovaný považoval za „základní princip prodeje zboží“ situaci, kdy „je běžné prodat zboží, které bylo nejdříve nakoupeno, tedy ke kterému bylo nabyto právo nakládat s ním jako vlastník“, přičemž „přechod práva nakládat se zbožím jako vlastník, při absenci písemných smluv nelze ve zde řešeném případě s jistotou zjistit“. Žalovaný doplnil, že „je způsob platby pouze jednou z více indicií, na základě kterých ve svém souhrnu, lze pohlížet jako na obchodování zasažené podvodem, o kterém žalobce vědět mohl nebo vědět měl.

12. K námitce brojící proti závěru o tom, že žalobce nefunguje běžným způsobem, neboť má pouze jednoho dodavatele a jednoho odběratele, žalovaný konstatoval, že jako pokračování výše uvedeného uvedl ve výzvě k vyjádření se v rámci odvolacího řízení č. j. 6226/16/5300-22442-707666 na str. 8, že: „O nestandardním fungování odvolatele svědčí i provedení jeho webových stránek www.Gondol.cz, které sice existují, ale neobsahují žádné konkrétní informace o činnosti obchodní korporace“, přičemž doplnil, že „to, že měl odvolatel jednoho dodavatele a jednoho odběratele bylo pouze jednou z indicií, které napovídají o nestandardním obchodování odvolatele. Zjištěné skutečnosti, které ačkoliv každá sama o sobě nejsou nezákonné, ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují skutečnost, že daňový subjekt o podvodu na DPH věděl či minimálně vědět mohl.

13. K námitce, kterou žalobce poukazoval na to, že mu není zřejmé, z čeho vyplývá správcem daně konstatovaná skutečnost stran neodvedení daně obchodními korporacemi Allread s.r.o. a Centivu s.r.o., žalovaný poukázal na obsah úředního záznamu čj. 1958250/15/2010-61562-109298, doručeného žalobci dne 27. 6. 2015 s tím, že v něm byl žalobce podrobně seznámen, z jakých důkazních prostředků a prováděných zjištění správce daně vycházel při konstatování, že v obchodním řetězci, ve kterém je zapojen i žalobce, došlo k porušení neutrality na DPH. Poukázal na to, že tyto důkazní prostředky jsou žalobci k dispozici k nahlédnutí do spisu ve smyslu § 66 daňového řádu. Doplnil, že podvodem na DPH potom může být rovněž situace, kdy k vylákání daňové výhody daňový subjekt neoprávněně použije daňové identifikační číslo (dále jen „DIČ") nebo kdy zmizí ještě dříve, než daňové orgány stihnou jakkoliv zasáhnout – v tomto případě potom není rozhodné, zda daňový subjekt daň na výstupu vůbec nepřiznal, nebo přiznal, avšak stal se nekontaktním bez možnosti ověření přiznané daně či ba dokonce daň přiznal a uhradil, avšak výše této uhrazené daně nelze z důvodu nekontaktnosti tohoto daňového subjektu daňovými orgány ověřit“. Současně uvedl, že finanční orgány „pak musí při identifikaci řetězových podvodů vzít v úvahu a popsat právní, obchodní a osobní znaky transakce a vazby mezi zúčastněnými subjekty této transakce.

14. Žalovaný nepřisvědčil ani námitce stran závěru o podnikání v jiné obchodní činnosti. Uvedl, že žalobce žádné důkazní prostředky k jeho tvrzení nepředložil a jelikož zdaňovací období roku 2010 a 2011 není předmětem zde řešeného odvolání, odvolací orgán se nemůže vyjádřit k tvrzení odvolatele, že prováděl obchodní transakce stejného druhu. Žalobce pouze uvedl v návrhu na pokračování v dokazování č. j. 2832233/15, že jednatel společnosti se v této oblasti pohybuje se společností POKR-CAR s.r.o., IČ:62586751, která se zabývá již od roku 1999 obchodem s mobilními telefony a dalšími doplňky k telefonům. Navíc jednatel V. K. pracoval od roku 1991, jako prodejce mobilních telefonů u operátora Eurotel kde byl jako zaměstnanec a spolupracoval na montážních zařízení do vozidel. Dále byl zaměstnán jako prodejce a později vedoucí prodejny mobilních telefonů.

15. K námitkám brojícím proti závěru o absenci písemných smluv a závěru stran prokázaného podvodu u obchodní korporace AMG Group s.r.o. v únoru 2012, resp. pochybnosti spočívající v tom, že měl žalobce účet u stejné banky, jako několik dalších subjektů, žalovaný konstatoval, že i když není písemné vyhotovení smlouvy povinné, absence písemných smluv vypovídá o chování odvolatele, které se nedá nazvat jednáním s péčí řádného hospodáře. Pokud by žalobce l jednal s péčí řádného hospodáře, neriskoval by realizaci milionových obchodů nevyhotovením písemné smlouvy, která by mohla sloužit k jeho ochraně například v případném soudním sporu. Současně uvedl, že pokud by ústní smlouvy dodržovány nebyly, pak by bylo pozdě řešit a napravovat případné neshody, reklamace či vymáhat případné sankce. Řádný hospodář je povinen předcházet případným potížím, a pokud se sám chce vyvarovat zapojení do obchodního řetězce zasaženého podvodem, musí učinit vše, aby byť jen podezření z podvodného jednání předešel. Žalobce tedy nepochybně nevěnoval zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, které by v daném případě nepochybně odhalily podvodné jednání. K námitce týkající se zjištěného podvodu u obchodní korporace AMG Group s.r.o. v únoru 2012 žalovaný uvedl, že jelikož bylo zjištěno, že i ve zde řešeném zdaňovacím období pořizoval dodavatel žalobce, obchodní korporace KIM Group s.r.o. mobilní telefony od obchodní korporace AMG group s.r.o. (...), byla tato skutečnost další objektivní skutečností, která prohlubuje pochybnosti správce daně, stejně tak jako účty vedené u stejné bankovní společnosti. V tom případě je pak možné převádět finanční částky v průběhu několika minut z firmy na

firmu. Žalovaný zopakoval, že zjištěné objektivní skutečnosti, které ačkoliv každá sama o sobě nejsou nezákonné, ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují skutečnost, že daňový subjekt o podvodu na DPH věděl či minimálně vědět mohl.

16. K námitce brojící proti závěru o ukončení uskutečňování předmětných transakcí po zahájení řízení žalovaný uvedl, že pokud by žalobce jednal s péčí řádného hospodáře a učinil by veškeré patřičné kroky, které by zamezily možnému zapojení do podvodného řetězce, nebylo by nutné přerušovat obchodování s mobilními telefony, jelikož by si byl naprosto jistý, že není zapojen v žádném podezřelém obchodním řetězci, nebo že učinil vše pro to, aby tomuto podezření předešel. Sám žalobce podle žalovaného připouští, že pokud nebyl kontrolovaný správcem daně, vykonával tyto obchody a po té, co mu bylo zřejmé, že správce daně pojal nějaké podezření, přestal s tímto obchodním artiklem a obchodními partnery obchodovat.

17. Pokud jde o závěr o neprověřování obchodních partnerů, žalovaný uvedl, že ze spisu nijak nevyplývá, že by odvolatel činil nějaké kroky, ze kterých by bylo zřejmé, že prověřoval své obchodní partnery. Pokud žalobce namítal, že se znají s jednatelem již delší dobu, případnou spolupráci měli dlouho v plánu a obchodní korporace KIM Group s.r.o. si vybral jako dodavatele z důvodu nabídky dobrých podmínek obchodní spolupráce, podle žalovaného to ale neznamená, že odvolatel dodavatele nějak prověřoval, naopak, spoléhal se na to, že se s jednatelem již delší dobu znají a nepřipadala mu zřejmě podezřelá např. dohoda platebních podmínek, tedy, že odvolatel bude platit dodavateli cenu zboží bez DPH. Žalovaný doplnil, že se nevylučuje otevřenost všem zájemcům za dodržení opatrnosti při obchodování s nimi, především když se jedná o obchody v milionových hodnotách.

18. K námitkám proti závěru o přeprodávání zboží ve stejném množství v krátké době a okolnostem týkajícím se marže žalovaný uzavřel, že „žalobcovo *tvrzení*, že telefonická objednávka byla učiněna dříve než písemná forma, kterou odvolatel doložil, je pouze v rovině tvrzení“. Poukázal přitom na rozpor v souvisejících tvrzeních žalobce v průběhu řízení. Z poměru uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění podle žalovaného vyplývá, že žalobce hodlal získat peněžní prostředky především ze vzniklého nadměrného odpočtu z titulu dodání zboží do jiného členského státu. Žalovaný v návaznosti na úvahu stran marže zdůraznil, že správce daně ani odvolací orgán nestaví svůj závěr pouze na výši marže, nebo zda je dostatečně velký zisk žalobce.

19. K dalším námitkám zpochybňujícím závěr o neobvyklosti transakcí žalovaný uvedl, že měl na zřeteli všechny skutečnosti. Přihlédl ke všem okolnostem, které na sebe úzce navazovaly, jak je popsáno výše a komplexně je posoudil. Odvolací orgán přihlédl ke způsobu provádění předmětného obchodu tj. propojení zúčastněných obchodních korporací, způsobu placení, absencí písemné smlouvy s obchodními partnery, neodvedení daně z přidané hodnoty některými společnostmi zapojenými v řetězci a dalších okolností. Žalovaný zhodnotil, že daňový subjekt tím, že ignoroval nestandardní okolnosti průběhu obchodního případu vědět mohl či měl, že je součástí řetězce zasaženého podvodem.

20. K námitce stran prokázaného podvodu, ve které byla zapojena obchodní korporace AMG Group v jiném zdaňovacím období, žalovaný uvedl, že toto zjištění bylo pouze prvotním

impulsem k prověření obchodních transakcí mezi odvolatelem a jeho obchodními partnery.

21. Na str. 26 napadeného rozhodnutí žalovaný popsal důvody, pro které nezahrnul závěr o nemožnosti provést kontrolu zboží mezi objektivní skutečnosti svědčící o vědomosti žalobce o zapojení do podvodného řetězce. Následně popsal důvody, proč považoval za irelevantní námitku žalobce související s dodáním zboží přes společnost Schenker.

22. Žalovaný uzavřel, že správce daně postupoval zcela v souladu s ustálenou judikaturou SDEU a NSS. Přestože odvolatel prokázal naplnění hmotněprávních a formálních podmínek vzniku a uplatnění nároku na odpočet, bylo v daňovém řízení prokázáno, že odvolatel věděl nebo vědět mohl, že se přijetím plnění od výše uvedených dodavatelů účastní podvodu na DPH, a proto mu nárok na odpočet daně nenáleží. V souvislosti s tím odvolací orgán uvádí, že je to skutečně správce daně, koho tíží břemeno důkazní, aby prokázal, že daňový subjekt o své účasti na podvodu věděl nebo vědět mohl. Důkazy získané v rámci daňového řízení spolehlivě prokazují, že prvostupňový správce daně společně s odvolacím orgánem vyhledal výše uvedené objektivní okolnosti, které ačkoliv každá sama o sobě nejsou nezákonné, ve svém souhrnu tvoří 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 (v tomto smyslu viz rozsudek NSS č. j. 1 Afs 58/2013 ze dne 31. 07. 2013). Z uvedeného rozsudku přitom vyplývá, že fakt, že správce daně disponuje pouze nepřímými důkazy, nemá za následek neunesení důkazního břemene správcem daně. Tím, že odvolatel ignoroval nestandardní okolnosti obchodních transakcí a nepřijal rozumná opatření, kterými by prokazoval svou neúčast na daňovém podvodu a nevědomost o něm, leží důkazní břemeno zpátky na odvolateli, neboť právě on měl v řízení s odkazem na ust. § 92 odst. 3 daňového řádu předložit relevantní důkazní prostředky, ze kterých by vyplývalo, že jednal v dobré víře a učinil veškerá rozumná opatření, která lze od něj očekávat, aby se vyhnul účasti na podvodném jednání.

III. Žaloba

23. Žalobce v podané žalobě namítal, že správce daně vystavil platební výměry nezákonně, když ignoroval postup stanovený § 90 daňového řádu a choval se tak v rozporu se svou povinností, kterou mu ukládá § 5 daňového řádu, podle níž je povinen postupovat při správě daní v souladu se zákony a jinými právními předpisy a šetřit práva daňových subjektů. Žalobce namítal, že správce daně vydal mimo přípustnou lhůtu k jeho vydání, neboť nebyla dodržena lhůta 15 dnů, kterou měl žalobce k dispozici k vyjádření se ke sdělenému výsledku postupu k odstranění pochybností a případnému navržení dalších důkazních prostředků. V této souvislosti rozvedl, že žalovaný tuto nezákonnost, ač byla v odvolání namítána, neodstranil. Doplnil, že daná právní vada není odstranitelná jinak, než zrušením platebního výměru. Žalobce byl přesvědčen, že vydáním platebního výměru před uplynutím této lhůty správce daně definitivně vyloučil jediný možný zákonem daný postup při vyřízení podaného návrhu na pokračování v řízení.

24. Rovněž namítal, že správce daně neumožnil žalobci řádně spolupracovat v souladu s § 6 daňového řádu, když mu nezveřejňoval důkazní prostředky, které uvádí v odůvodnění svého rozhodnutí, neinformoval ho o způsobu, jakým si důkazní prostředky opatřuje, neinformoval ho o prováděných svědeckých výpovědích a tím v dostatečné míře neumožnil žalobci poskytovat v celém průběhu vedeného řízení potřebná vysvětlení a

předkládat a navrhovat provedení důkazních prostředků. Přestože správce daně se věcí zabýval 3 roky téměř s vyloučením spolupráce s žalobcem, přiznal mu lhůtu k vyjádření a navržení dalších důkazních prostředků 15 dní a ani tu nedodržel. Žalovaný přitom podle žalobce, procesní správnost takového postupu zjevně vůbec nezkoumal. Napadené rozhodnutí je dle žalobce nesrozumitelné a nepřehledné.

25. Žalobce dále poukazoval na to, že žalovaný namísto věcného zhodnocení odvolacích námitek a vypořádání se s nimi rozsáhle popisoval obecná východiska a citoval judikaturu, aniž by mnohdy byla zřejmá jejich bezprostřední souvislost s posuzovanou věcí. Žalovaný se podle žalobce nevypořádal s odvolacími námitkami. Každé daňové řízení je dle žalobce jedinečné a tedy v každém daňovém řízení se musí správce daně vypořádat s v něm předloženými důkazními prostředky a všemi v něm zjištěnými skutečnostmi. V této souvislosti pak žalobce v obecné rovině zpochybňoval relevanci argumentace judikaturou.

26. Žalobce dále namítal, že správce daně neunesl své důkazní břemeno v případě svého tvrzení o zjištěných skutečnostech, opravňujících ho k postupu podle judikatury SDEU, kdy neuznal nárok na odpočet daně pro tvrzenou existenci daňového podvodu u transakcí, jejichž byl žalobce účastníkem, podle správce daně nikoli v dobré víře.

27. V této souvislosti žalobce poukazoval na to, že správce daně vůbec neprokázal, že se reálně stal podvod někde v postupném přeprodeji konkrétního zboží, se kterým žalobce obchodoval. Doplnil, že pro přesnou identifikaci zboží byly předloženy soupisy s nezaměnitelnými identifikačními kódy jednotlivých kusů. Pokud tedy správce daně tvrdí, že právě toto zboží prošlo uvedeným řetězcem subjektů, pak je podle žalobce povinen to prokázat. Tvrdí-li správce daně, že odběratel žalobce, AGA Trade, s.r.o., obchodoval s mnoha subjekty i z jiných zemí, není zřejmé, z jakého důkazního materiálu dospěl k závěru, že právě mobilní telefony (podle kódů snadno dohledatelné), prodané odběrateli AGA Trade s.r.o., byly dál dodány společnosti Allread plus s.r.o. nebo Centivu s.r.o. a ne např. obchodníkovi z Ukrajiny, kterého má správce daně rovněž na seznamu odběratelů firmy AGA Trade s.r.o. Právě důsledná evidence kódů jednotlivých kusů zboží podle žalobce svědčí o činění opatření, která lze po žalobci rozumně požadovat, aby se ochránil před účastí na obchodních transakcích, které by mohly být stiženy podvodem na dani. Správce daně tedy podle žalobce vůbec neprokázal, že konkrétní obchodní transakce jsou součástí řetězově probíhajících transakcí stižených podvodem na dani. S touto námitkou uplatněnou v odvolání se přitom žalovaný podle žalobce vypořádal zcela nepřípadnou argumentací, že není povinen zjistit přesně, ve kterém článku řetězce došlo k porušení neutrality daně. Žalobce zdůraznil, že nenamítal, že správce daně neodhalil konkrétní článek řetězce, u něhož byla porušena neutralita daně, ale namítal, že správce daně vůbec neprokázal, že k porušení principu neutrality došlo právě v transakcích se zbožím, se kterým obchodoval žalobce. Žalobce nesouhlasil ani s argumentem správce daně v tom, že by nebyl povinen identifikovat ten článek řetězce, kde k podvodnému jednání došlo. Pokud totiž správce daně neví, kde se tak stalo, pak nemůže podle žalobce s jistotou tvrdit, že se tak vůbec stalo. Není-li správcem daně prokázáno podvodné jednání, nemůže správce daně vyloučit, že nepřiznáním nároku na odpočet daně naopak porušuje princip neutrality daně on sám, když na jedné straně řádně odvedenou daň neumožní uplatnit k odpočtu v souladu se zákonem oprávněnému subjektu. Tvrdí-li správce daně, že neutralita byla porušena v rámci obchodního řetězce u obchodních korporací Allread s.r.o. a Centivu s.r.o., pak je podle žalobce povinen takovou skutečnost prokázat a tedy musí disponovat

důkazy, že obě tyto společnosti se podílely na obchodu s mobilními telefony stejných kódů, se kterými obchodoval žalobce.

28. Žalobce dále namítal, že kromě jiného nebyly žalovaným důkazně podloženy ani jiné jeho domněnky, které užil pro zdůvodnění odepření nároku na odpočet daně. Všechny žalovaným uvedené objektivní skutečnosti tak podle žalobce zůstávají v rovině tvrzení, žalobcem podané vysvětlení k nim a vznesené námitky vůči nim žalovaný odmítl jako nedůvodné, aniž by se s nimi zákonným způsobem vypořádal. Pokud správce daně označil chování žalobce za nestandardní, je podle žalobce povinen prokázat, jaké zdroje použil pro určení hranice mezi obvyklým a již neobvyklým, neboť stanovisko správce daně nemůže vycházet zcela z jeho libovůle, ale musí zdůvodnit, proč chování skutečně lze objektivně označit za neobvyklé a v čem konkrétně takové neobvyklé chování přispělo k správci daně dovoženému závěru o vědomé či nedbalostní účasti žalobce na podvodných transakcích. Napadené rozhodnutí podle žalobce takové důkazní prostředky a podrobné vysvětlení svých úvah a logických souvislostí postrádá, je naopak plné konstatování, které má však bez výše uvedeného hodnotu pouhých obecných frází. Podle žalobce správce daně vyjmenovává objektivní skutečnosti, které mají spočívat v údajném nestandardním chování daňového subjektu a které v jakýchsi nespecifikovaných, leč údajně ve vzájemných logických souvislostech nepochybně svědčí o tom, že daňový subjekt mohl vědět o podvodu na dani.

29. Žalobce dále namítal, že správce daně například argumentuje zjištěními u společnosti 2P Commercial Agency, na druhou stranu vyjmenovává dva údajné řetězce, ve kterých by měl být žalobce zapojen, avšak ani v jednom se nevyskytuje společnost 2P Commercial Agency.

30. Žalobce dále zpochybnil závěr žalovaného, že nebyl otevřený všem zájemcům. Uvedl, že skutečnost, že měl v daném období pouze dva obchodní partnery, nemůže svědčit pro takový závěr správce daně. Konstatoval, že poskytl vysvětlení, jakým způsobem obchodní partnery získával. To, že jich v daném období nezískal víc, mu nemůže být dle jeho přesvědčení přičítáno k tíži.

31. K závěru stran časových nesrovnalostí v objednávkách a jejich potvrzení žalobce namítal, že správce daně vůbec nevzal na vědomí vysvětlení žalobce, že objednávky byly sjednávány telefonicky a teprve následně byly e-mailem zaslány objednávky jako potvrzení uzavřené dohody. Data z těchto objednávek tak nemohou mít podle žalobce vypovídací hodnotu k faktickému postupu při sjednávání obchodu a tedy k posloupnosti jednotlivých v obchodu proběhlých právních aktů.

32. K související výtce stran absence písemných smluv a k závěrům ohledně platebních podmínek ve vztahu k přechodu práva nakládat se zbožím jako jeho vlastník žalobce namítal, že správce daně vůbec nevzal na vědomí sdělení, že platební podmínky byly ústně, tak jako ostatní podmínky smlouvy, dohodnuty.

33. Považoval-li správce daně za neobvyklé, že žalobce podnikal v neznámé oblasti s jinou komoditou než další společnosti pana K. a bez dostatečných zkušeností, opět podle žalobce nevzal v úvahu podané vysvětlení, že jednatel žalobce má z oblasti obchodu s mobilními telefony dostatek zkušeností. Argumentuje-li pak správce daně účastí pana K. na podnikání dalších subjektů, měl by dle žalobce vzít v úvahu také skutečnost, že tyto subjekty jsou řádnými a bezproblémovými plátci daní. Podle žalobce je tedy zřejmé, že jeho chování rozhodně nesměřuje k účasti na podvodných transakcích. Žalovaný podle žalobce odmítl

vzít na vědomí informaci, že žalobce již s mobilními telefony obchodoval, a to v letech 2010 a 2011, avšak sám argumentoval údajně zjištěným podvodem u obchodních transakcí mezi cizími, žalobci neznámými společnostmi v jiném období.

34. Dával-li správce daně k tíži žalobci skutečnost, že několik cizích subjektů mělo účty u stejné banky, jako měl on, žalobce podotknul, že si neumí představit, jak nutit své obchodní partnery, aby si pro jistotu možných budoucích problémů v případě shody banky raději založili své účty u jiných bank, než má žalobce. Nebylo mu zřejmé, jak by mohl ovlivnit skutečnost, kde mají účty vedeny společnosti, které vůbec nezná.

35. Pokud jde o závěr stran přeprodeje zboží ve stejném množství a v krátké době, žalobce doplnil, že tyto typy obchodů, tedy nákup a prakticky okamžitý prodej ve větších objemech, navíc u zboží, kde může během krátké doby dojít k výrazné změně ceny, probíhají velmi často a běžně v jednom dni či dokonce naprosto běžně i v řádu několika hodin. Proto také jsou podle žalobce transakce obvykle sjednávány bleskově telefonicky a následně jsou teprve e-mailem dosílány objednávky, které formálně potvrzují existenci sjednaného obchodu. Jakmile tak odběratel žalobce sežene odbyt pro dané zboží, objedná ho u žalobce s nabídkou ceny, kterou je ochoten zaplatit. Na to žalobce okamžitě kontaktuje svého dodavatele, zda může za požadovanou cenu zboží dodat, přičemž požadavek žalobce vždy zahrnoval marži 10 euro na kus. Žalobce doplnil, že obchod musí proběhnout velmi rychle. Pokud dodavatel potvrdí, že je požadované zboží schopen dodat, je potvrzena dodávka i pro odběratele a obchod je tak ústně uzavřen. Na to se pak ještě pro formu zašlou e-mailem písemné objednávky. Tím také podle žalobce vznikl údajný časový nesoulad u písemných objednávek.

36. Pokud jde o závěr o absenci písemných smluv ve vztahu k chování řádného hospodáře, žalobce namítal, že žalovaný staví svoje soudy a stanoviska na chování subjektů v obchodních vztazích zcela nad zákon, když popírá právo na volné rozhodování daňových subjektů v obchodních vztazích. Fakticky tak žalovaný podle žalobce tvrdí, že nevymáhání písemného vyhotovení smluv vlastně subjektům umožňuje a schvaluje, aby se nechovaly jako řádní hospodáři. Pokud je např. zcela zřejmé, že podmínky ústně uzavřených smluv byly dodržovány, není žalobci zřejmé, proč správce daně spekuluje o tom, co by všechno mohlo nastat, kdyby náhodou dodržovány nebyly.

37. K závěru, že zboží nemá konečného odběratele, žalobce uvedl, že jestliže prokazatelně existuje dohledatelné zboží a je tak možné zjistit, kde se nachází, pak je nepřijatelné, aby správce daně takový závěr vyslovil, aniž by učinil potřebné kroky k tomu, aby takové tvrzení důkazně podložil. Námitka žalobce, že tak správce daně neučinil, nemůže být podle žalobce ze strany správce daně považována za neoprávněné přenášení důkazního břemene, neboť důkazní břemeno v tomto případě tíží správce daně. Jestliže správce daně tvrdí, že zboží, se kterým žalobce obchodoval, nemá konečného odběratele, musí to podle žalobce prokázat. Správce daně nemůže požadovat po žalobci, aby prokázal, co se zbožím udělaly jiné subjekty.

38. K závěru stran zjištěných rozdílů v podpisech pana G. žalobce namítl, že správce daně učinil svůj závěr jen na základě vizuálního posouzení rukopisu, aniž by se pokusil zjistit, proč je podpis vizuálně odlišný od jiného. K závěru o neobvyklosti dodání zboží společnosti AGA Trade, s.r.o. prostřednictvím společnosti Schenker s.r.o., žalobce uvedl, že pokud nebylo správci daně zřejmé, proč tak žalobce postupoval, měl veškerou pravomoc k tomu, aby vyzval žalobce k podání vysvětlení. Žalobce doplnil, že uvedený

postup je naprosto běžným způsobem fungování logistických společností, které zajišťují převzetí, kontrolu, dočasné uskladnění a uvolnění dodávky určené pro konkrétního odběratele.

39. K závěrům stran nízké marže žalobce namítl, že pokud žalobce směřuje k dosažení zisku, nemá důvod odmítnout obchodní příležitost s podle něho velmi přijatelnou marží, obzvlášť s přihlédnutím ke všem aspektům obchodu, tj. velmi nízkým vedlejším nákladům, přiměřené administrativní náročnosti apod., a to jen proto, že se správci daně může taková marže jevit nízká. Pro žalobce je rozhodující ekonomický efekt pro firmu v absolutní hodnotě a nikoli v procentem vyjádřených ukazatelích, kterými argumentuje správce daně. Uvedená marže nadto podle žalobce neodpovídá realitě, neboť s dosaženou marží 10 euro na kus bezprostředně souvisí pouze náklady na přepravu zboží a logistické služby slovenské firmy Schenker. Ostatní náklady by dle žalobce společnost zatížily bez ohledu, zda nějaké obchody uskutečnila či nikoli.

40. Žalobce shrnul, že obchodní případy neprobíhaly za žádných nestandardních okolností a tedy je žalobce ani nemohl ignorovat. Smyslem ekonomické činnosti žalobce nebyla účast na podvodných transakcích a neoprávněné inkaso daně z přidané hodnoty. Žalobce doplnil, že své obchodní partnery přiměřeně rozsahu informačních zdrojů prověřil, vzhledem ke způsobu, jakým se mu podařilo uzavřít obchody právě s těmito partnery, neměl důvod zpochybňovat jejich poctivost v obchodním styku či daňovou morálku. Uvedl, že svého dodavatele zná již delší dobu a nikdy neměl informaci o tom, že by neplnil povinnosti vůči správci daně. Svého odběratele našel na veletrhu, kde se prezentoval rovněž věrohodným způsobem. K uzavření obchodů tedy podle žalobce nedošlo nějakým náhodným oslovením či jiným takovým způsobem, který by mohl vzbuzovat nedůvěru ve spolehlivost a poctivé úmysly obchodních partnerů. Ani dohodnuté podmínky obchodů nedaly podle žalobce žádnou záminku k pochybnostem o poctivosti obchodních partnerů.

41. Pokud byl shledán neobvyklým fakt, že po zahájení řízení žalobce neuskutečňuje stejné obchodní transakce a vykazuje již jen režijní náklady, žalobce namítl, že pokud správce daně tvrdí k tíži žalobce, že po zahájení řízení již neuskutečňuje transakce stejného typu, pak aby takový argument byl pravdivý, nesměl by daňový subjekt po okamžiku, kdy došlo k zahájení řízení, již vůbec provést žádnou transakci stejného typu. Pokud ještě v červnu, tedy již prokazatelně v časovém úseku následujícím po okamžiku zahájení řízení, žalobce normálně obchodoval a tedy prováděl transakce stejného typu, není výrok správce daně pravdivý. Nadto není žalobci zřejmé, v čem správce daně shledává neobvyklost takového stavu věcí. V této souvislosti žalobce dále uvedl, že vzhledem ke skutečnosti, že zboží bylo odběrateli prodáváno bez DPH v ceně z důvodu dodání do jiného členského státu, byly s přihlédnutím k tomu dohodnuty s dodavatelem sice ne snad zcela obvyklé, ale ničemu neodporující, platební podmínky. Žalobce doplnil, že podle dohody byla úhrada za zboží prováděna pouze ve výši základu daně s tím, že doplatek ceny bude proveden ihned po vrácení odpočtu daně správcem daně. Uvedl, že nedisponuje takovými finančními prostředky, kterými by pokryl rozdíl v ceně nakoupeného zboží, která mu je účtována včetně DPH, a ceně zboží při prodeji, která DPH neobsahuje. Samotná marže takový rozdíl nemůže podle žalobce pokrýt a ani k takovému účelu nemá sloužit. Proto bylo s dodavatelem sjednáno, že s úhradou zbytku ceny posečká, až bude daň vrácena. Po neuznání odpočtu však nebylo možné již dále tímto způsobem obchodovat. Žalobce doplnil, že se nelze divit, že mu dodavatel již zboží odmítl dodat, přestože ze strany odběratele byly další nabídky ke spolupráci. Žalobce dluží dodavateli do dnešního dne

nemalé částky. Po čtyři roky pokračujícím řízení je však činnost dle žalobce téměř ukončena, a to nikoli dobrovolně, ale z nutnosti vycházející ze stavu, který je předmětem probíhajícího sporu se správcem daně.

42. Žalobce si byl jistý, že udělal vše proto, aby se nezapletl do žádných podvodných obchodů. Uvedl, že jeho úmyslem bylo využít své vlastní zkušenosti i zkušenosti jednatele z obchodování s mobilními telefony k výkonu poctivé ekonomické činnosti, kdy chtěl dosahovat nikoli přemrštěného, ale přiměřeného zisku. Žalobce měl za nepochybné, že napadené rozhodnutí nevychází ze zjištěných skutečností, nevychází z řádně provedeného důkazního řízení. Byl přesvědčen, že unesl své důkazní břemeno ohledně tvrzení, jejichž pravdivost je povinen prokázat. Žalovaný však své důkazní břemeno neunesl. Žalovaný i přes opakované závěry stran důkazů prokazujících existenci objektivních okolností svědčících o zapojení do podvodného jednání nikde nespecifikuje, které důkazy v dostatečném množství to jsou a v čem přesně spočívá jejich důkazní moc pro vyřčený závěr. Stejně tak podle žalobce nikde nejsou specifikovány logické vazby mezi nimi, v čem se vzájemně doplňují a jak na sebe navazují, pokud podle správce daně spolehlivě a jednoznačně prokazují jím uvedený závěr. Závěry žalovaného jsou podle žalobce nepřezkoumatelné.

IV. Vyjádření žalovaného

43. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě ze dne 6. 10. 2016 odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a na str. 2 – 4 setrval ve svých závěrech na v něm uvedené argumentaci.

44. K námitce, že správce daně žalobci nezveřejňoval důkazní prostředky, které uvádí v odůvodnění svého rozhodnutí, žalovaný rekapituloval argumentaci uvedenou na str. 13 – 15 napadeného rozhodnutí.

45. K námitce poukazující na nevypořádání odvolacích námitek žalovaný konstatoval, že žalobce vytrhuje z kontextu jednotlivé části odůvodnění napadeného rozhodnutí, které je však třeba hodnotit jako jeden celek. Žalovaný zásadně odmítl, že by se s odvolacími námitkami žalobce v napadeném rozhodnutí řádně nevypořádal.

46. K žalobní námitce uvedené na str. 4 podané žaloby žalovaný poukázal na to, že nestandardní chování žalobce je nejenom popsáno v napadeném rozhodnutí, ale vyplývá i ze spisového materiálu. Na jedné straně se dle žalovaného jedná o absenci písemných smluv týkajících se obchodních kontraktů v řádech milionů Kč, na druhé straně naopak o dohodu nestandardních platebních podmínek, kdy žalobce platil dodavateli cenu zboží bez DPH. Dále žalovaný poukázal na zpětný způsob placení v rámci obchodního řetězce, ve kterém je žalobce zapojen, a který je dle jeho přesvědčení zasažen podvodem. Dle žalovaného není běžným způsobem úhrady faktur v obchodních vztazích, jestliže žalobci nejdříve zaplatí odběratel a pak žalobce platí svému dodavateli. Žalovaný odkázal na str. 17 a 18 napadeného rozhodnutí.

47. K námitce žalobce uvedené na str. 5 podané žaloby, zpochybňující závěr o podnikání v neznámé oblasti, žalovaný odkázal na str. 20 napadeného rozhodnutí s tím, že se s touto námitkou řádně vypořádal.

48. K žalobní námitce stran písemné formy smlouvy žalovaný uvedl, že je to právě žalobce, na němž leží břemeno důkazní, proto absence písemného vyhotovení smluv o nákupech a

prodejích v milionových částkách svědčí o tom, že se žalobce nechoval s péčí řádného hospodáře, který by tímto minimalizoval svá případná podnikatelská rizika.

49. K námitce žalobce zpochybňující závěr o tom, že zboží nemá konečného odběratele, žalovaný uvedl, že v úředních záznamech správce daně je podrobně popsáno, z jakých konkrétních zjištění vyvodil správce daně svůj závěr, že obchodní transakce naplňují znaky podvodného jednání na DPH. S tímto závěrem správce daně se žalovaný ztotožnil. Žalobce se dle žalovaného snaží zbavit své povinnosti prokázat svá tvrzení a přenést důkazní břemeno na správce daně. Ten však dle žalovaného nemá povinnost provádět vyšetřovací činnost. U žádné obchodní korporace zapojené ve výše uvedených obchodních řetězcích nebylo podle žalovaného zjištěno, že by se telefony prodávaly jednotlivým, tedy konečným zákazníkům. Povinností daňových orgánů podle žalovaného není prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, ale v daňovém řízení musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Žalovaný uvedl, že přihlédl zejména ke způsobu provádění předmětného obchodu, tj. propojení zúčastněných obchodních korporací, způsobu placení, absenci písemných smluv s obchodními partnery či neodvedení daně z přidané hodnoty některými obchodními korporacemi zapojenými v řetězci. Dle žalovaného důkazy získané v rámci daňového řízení prokazují, že správce daně zjistil uvedené objektivní skutečnosti. Je to naopak žalobce, kdo podle žalovaného ignoroval nestandardní okolnosti průběhu obchodního případu, neboť vědět mohl či měl, že je součástí řetězce zasaženého podvodem. Tím podle žalovaného došlo k přenesení důkazního břemene ze správce daně na žalobce, který si při svém obchodním jednání s dodavatelem nepočínal tak, jak je obvyklé, tedy s péčí řádného hospodáře.

50. K žalobní námitce týkající se nízké marže žalovaný setrval na závěrech uvedených na str. 22 – 23 napadeného rozhodnutí.

51. K žalobní námitce zpochybňující závěr stran neuskutečňování stejných obchodních transakcí žalovaný odkázal na str. 21 napadeného rozhodnutí.

52. K námitce žalobce poukazující na to, že žalovaný neunesl důkazní břemeno, žalovaný konstatoval, že prokázal objektivní skutečnosti, které ho vedly k závěru o zapojení žalobce do obchodního řetězce zasaženého podvodem, přičemž zjištěné objektivní skutečnosti tvoří dle jeho přesvědčení ve svém komplexu logický a ucelený soubor nepřímých důkazů, které jednoznačné prokazují, že žalobce o podvodu na DPH věděl.

V. Replika žalobce

53. Žalobce v replice ze dne 11. 7. 2017 setrval na svém procesním stanovisku i žalobní argumentaci.

VI. Posouzení věci Městským soudem v Praze

54. 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. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, neboť účastníci řízení s takovým postupem souhlasili (jejich souhlas byl s ohledem na § 51 odst. 1 větu druhou s. ř. s. presumován).

55. Žaloba je důvodná.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

56. V dané věci spor mezi účastníky řízení o doměření DPH spočívá v posouzení oprávněnosti nároku žalobce na odpočet DPH za předmětné zdaňovací období roku 2012.

57. Aby bylo možné učinit závěr o existenci nároku na odpočet daně na základě dodání zboží či služeb, je nezbytné dle platné právní úpravy ověřit, zda vůbec tento nárok vznikl, tj. zda dodání 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 rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 271/2015 - 50, čj. 9 Afs 115/2016 – 57). Dle rozsudku SDEU , např. ve věcech C-285/11, C-273/11 *Bonik EOOD*) je 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.

58. Soud vyšel z následující vnitrostátní právní úpravy a pravidel dokazování nároku na odpočet DPH.

Podle ustanovení § 72 zákona o DPH, ve znění účinném pro rok 2012 plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelného plnění.

Podle ust. § 73 odst. 1 zákona o DPH ve znění účinném pro rok 2012 mezi podmínky nároku na odpočet daně náleží povinnost daňového subjektu mít daňový doklad.

59. Posouzení nároku žalobce na nadměrný odpočet DPH se odvíjí od způsobu prokazování skutečností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti, tedy i ověření správnosti žalobcem uváděných údajů v daňovém přiznání a oprávněnosti vystavení předmětných daňových dokladů. Prokazování nároku v daňovém řízení se řídí zásadami důkazního břemene, vymezenými v ust. § 92 násl. zákona č. 280 /2009 Sb., daňového řádu.

Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.

Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.

Podle ustanovení § 8 písm. c) daňového řádu správce daně při vychází ze skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní.

60. V případě, že z uvedeného posouzení vyplyne, 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.

61. Platí nicméně, že i za těchto okolností však lze přiznání nároku na odpočet osobě povinné k dani odmítnout, a to za podmínek vyplývajících z rozsudku SDEU ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel* a *Recolta Recycling SPRL* a navazující rozhodovací praxe SDEU a Nejvyššího správního soudu, podle níž musí být z hlediska objektivních okolností prokázáno, že osoba povinná k dani, které bylo dodáno zboží nebo

poskytnuty služby zakládající nárok na odpočet, věděla nebo musela vědět, že toto plnění bylo součástí daňového podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem na vstupu.

62. V posuzované věci správce daně ani žalovaný nezpochybnili, že žalobce formální podmínky k uplatnění nároku na odpočet podle § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, splnil. Nárok na odpočet daně na vstupu z titulu přijatých zdanitelných plnění však žalobci odepřeli právě s poukazem na jeho zapojení do daňového podvodu.

63. Podstatou předmětné věci je proto posouzení, zda finanční orgány postupovaly v souladu se zákonem, pokud odepřely žalobci nárok na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu z důvodu jeho zapojení do daňového podvodu na DPH.

64. Jak bylo naznačeno výše, podvody na DPH se v minulosti správní soudy již mnohokráte zabývaly, přičemž se v této problematice opírají o judikaturu SDEU týkající se zneužití práva či 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 & Excese*, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Sb. (dále jen „Optigen"), a ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, (dále jen „Kittel"), či rozsudek ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech *Mahagében kft a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11, (dále jen „Mahagében")]. V uvedených rozhodnutích se přitom opakovaně konstatuje, že *„[o]bchod uvnitř Společenství se zdá být živnou půdou pro podvody na DPH, které mohou nabývat různých podob, ale jsou vždy organizovány „řetězově" s tím, že „práva Společenství se nelze dovolávat pro zneužívající nebo podvodné účely"*.

65. 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. V prvé 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).

66. 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).

67. Judikatura Nejvyššího správního soudu 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).

68. Nejvyšší správní soud rovněž v minulosti opakovaně judikoval, že nekontaktnost dodavatelské společnosti žalobce ve spojení s neuhrazením příslušného DPH nepostačují samy o sobě ke spolehlivému závěru o účasti žalobce na daňovém podvodu. Každé daňově relevantní plnění totiž musí být zohledněno samo o sobě a jednání žalobce tak nelze hodnotit pouze v kontextu jednání jeho dodavatele (srov. rozsudek SDEU ve věci *Optigen*, či rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, čj. 5 Afs 129/2006 - 142, ze dne 21. 12. 2016, čj. 6 Afs 147/2016 - 28, a ze dne 19. 1. 2017, čj. 6 Afs 148/2016 - 35). Podle ustálené rozhodovací praxe sice není povinností finančních orgánů prokázat, jakým konkrétním způsobem a kterým z dodavatelů byl spáchán podvod, pokud by se jednalo o řetězec tímto podvodem zasažený. Musí však být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, čj. 9 Afs 111/2009 - 274, ze dne 10. 10. 2012, čj. 1 Afs 37/2012 - 50, či ze dne 30. 5. 2013, čj. 1 Afs 13/2013 - 61). Správce daně přitom může vycházet z mnoha indicií, které mu jsou k dispozici (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, čj. 6 Afs 130/2014 - 60, a další).

69. 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 stěžovatelčiným 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 zaplaceno 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).

70. 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).

71. V rozsudku 2 Afs 55/2016 - 38, 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*“.

72. V rozsudku čj. 5 Afs 60/2017 - 60 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*“.

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

připomněl *„nález Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, č. 85/2006 Sb. ÚS, z něhož judikatura správních soudů konzistentně vychází, který mimo jiné konstatoval: „Při výběru daní nelze vycházet pouze z fiskálního zájmu státu, cílem musí být vybrání daně ve výši správně stanovené.“ Má-li být daň správně stanovena (§ 1 odst. 2 daňového řádu), zahrnuje to samozřejmě i to, že je stanovena právě tomu, komu daňová povinnost v té které výši ze zákona svědčí. Při výběru daní při respektování výše uvedených zákonných jakož i ústavně vymezených limitů nelze akceptovat přístup správce daně, který postupuje tak, že daň vyměří fakticky „komukoli“, resp. upřednostňuje její vybrání u toho daňového subjektu, u něhož je to z hlediska vymahatelnosti práva jednodušší a je zjevné, že daňový výnos bude zaručen“*.

74. Z výše podrobně popsaných judikatorních východisek pak vyšel Městský soud v Praze i v nyní posuzované věci.

75. V logice uspořádání žalobních bodů se předně soud věnoval námitkám zpochybňujícím naplnění první podmínky algoritmu vyplývajícího z výše popsaných judikatorních závěrů, tj. závěru o tom, že dotčené transakce jsou zatíženy podvodem na DPH.

76. V předmětném případě žalovaný považoval podmínku existence daňového podvodu za naplněnou s odkazem na jím popsané dva řetězce obchodníků, do obchodování v nichž se měl žalobce zapojit. V tomto ohledu měl především za významné, že obchodní společnosti Allread plus s.r.o. a Centivu, s.r.o. jsou pro správce daně nekontaktní, nespolupracují a nepodávají žádná přiznání k DPH. Žalovaný uzavřel, že v rámci obchodního řetězce došlo k neodvedení daně, a to obchodní korporací Allread s.r.o. a Centivu s.r.o., tedy k porušení neutrality daně z přidané hodnoty, čímž byla existence chybějící daně, resp. podvodného jednání podle žalovaného prokázána. Současně tyto obchodní transakce vykazují podle žalovaného podezřelé rysy (neobvyklý průběh plateb, obchodování pouze se dvěma obchodními korporacemi, nízká marže), které podle žalovaného značí, že tyto transakce neprobíhaly za běžných obchodních podmínek a byly zapojeny do podvodného jednání na DPH. Dle žalovaného bylo z informací zjištěných během řízení a i z jiných daňových řízení zjištěno, že bylo obchodováno se zbožím, které nemělo konečného odběratele, a zboží bylo přeprodáváno ve velkých objemech a krátkých intervalech. Zboží bylo podle žalovaného žalobcem přeprodáváno s minimální marží; žalobce platil dodavateli, společnosti KIM Group s.r.o. bez daně, což dle žalovaného nevykazuje známky běžného obchodování za účelem zisku. Také skutečnost, že platby za přijatá plnění od obchodní korporace KIM Group s.r.o. byly hrazeny až po uhrazení vystavených faktur od obchodní korporace AGA Trade, s.r.o., svědčí podle žalovaného o existenci daňového podvodu a nestandardnosti při obchodování. Žalovaný dále poukázal na to, že žalobce obchodoval pouze se dvěma obchodními korporacemi, což dle žalovaného nepředstavuje běžné fungování velkoobchodní obchodní korporace, protože ta má být otevřená obchodování všem zájemcům. O nestandardním fungování žalobce svědčí podle žalovaného i provedení jeho internetových stránek.

77. Žalobce ve vztahu k závěru o naplnění podmínky existence daňového podvodu především namítal, že správce daně vůbec neprokázal, že se podvod týkal postupného přeprodeje konkrétního zboží, se kterým žalobce obchodoval. Měl za to, že finanční orgány byly povinny prokázat, že právě zboží jím dodané odběrateli AGA Trade s.r.o. bylo dodáno společnostem Allread plus s.r.o. nebo Centivu s.r.o. V této souvislosti poukazoval na to, že pro přesnou identifikaci zboží byly předloženy soupisy s nezaměnitelnými identifikačními kódy jednotlivých kusů. Správce daně tedy podle žalobce vůbec neprokázal, že konkrétní obchodní transakce jsou součástí řetězově probíhajících transakcí stižených podvodem na

dani. Přitom žalobce namítal, že s touto námitkou uplatněnou v odvolání se žalovaný vypořádal zcela nepřípadnou argumentací, že není povinen zjistit přesně, ve kterém článku řetězce došlo k porušení neutrality daně. Žalobce zdůrazňoval, že nenamítal, že správce daně neodhalil konkrétní článek řetězce, u něhož byla porušena neutralita daně, ale namítal, že správce daně vůbec neprokázal, že k porušení principu neutrality došlo právě v transakcích se zbožím, se kterým obchodoval žalobce. Tvrdí-li správce daně, že neutralita byla porušena v rámci obchodního řetězce u obchodních korporací Allread s.r.o. a Centivu s.r.o., pak je podle žalobce povinen takovou skutečnost prokázat a tedy musí disponovat důkazy, že obě tyto společnosti se podílely na obchodu s mobilními telefony stejných kódů, se kterými obchodoval žalobce.

78. Městský soud v Praze je nucen žalobci přisvědčit, že žalovaný v napadeném rozhodnutí ani správce daně v předcházejícím řízení se dostatečným způsobem nezabývali otázkou, zda konkrétní zboží pořízené žalobcem od společnosti KIM Group s.r.o. a dodané dále společnosti AGA Trade, s.r.o. skutečně bylo, a pokud ano, tak v jakém rozsahu, dodáno dále těm konkrétním společnostem, u nichž správce daně usuzoval na narušení neutrality DPH v souvislosti s jejich nekontaktností a neplněním povinností v souvislosti s podáváním přiznání k dani z přidané hodnoty.

79. Jakkoli soud v obecné rovině sdílí pochybnosti správce daně a žalovaného stran možného zapojení žalobce do řetězce společností, v němž mohlo docházet k podvodu na DPH, a nevylučuje, že se to mohlo týkat i zboží odebíraného a dodávaného žalobcem, nemohl soud přehlédnout, že se správce daně v úředním záznamu ze dne 24. 3. 2015, čj. 1958250/15/2010-61562-109298 i v odůvodnění Platebního výměru a žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí omezili toliko na obecný popis fungování řetězce a systému plateb (srov. především str. 15 napadeného rozhodnutí), aniž by však s poukazem na podklady založené ve správním spisu konkrétně popsali, zda, a pokud ano, tak v jakém rozsahu se jejich obecné závěry týkají i konkrétních transakcí realizovaných žalobcem.

80. Jakkoli totiž může být podezření finančních orgánů z existence daňového podvodu v rámci fungování dvou popsaných obchodních řetězců na místě, nemohly se podle přesvědčení soudu finanční orgány omezit toliko na obecný popis jejich znaků za situace, kdy samy současně připustily, že odběratel žalobce dodával předmětné zboží i dalším 4 subjektům odlišným od společností, ohledně nichž byly zjištěny okolnosti svědčící o možném daňovém podvodu (srov. např. str. 7, resp. str. 8 naposledy označeného úředního záznamu).

81. Uzavřel-li žalovaný, že v rámci obchodního řetězce došlo k neodvedení daně, a to obchodní korporací Allread s.r.o. a Centivu s.r.o., tedy k porušení neutrality daně z přidané hodnoty, čímž byla existence chybějící daně, resp. podvodného jednání podle žalovaného prokázána, měl tedy své obecné závěry k identifikovaným řetězcům jednoznačně doplnit o konkrétní závěry týkající se dodávek zboží odebraného a dodaného žalobcem.

82. Soud přitom podotýká, že správci daně, potažmo žalovanému nic nebránilo, aby osvědčili, že v návaznosti na realizaci konkrétní obchodní transakce provedené žalobcem, tj. dodání konkrétního předmětu a počtu mobilních telefonů či jiných zařízení společnosti AGA Trade, s.r.o., byla realizována ze strany této společnosti další konkrétní transakce vůči dvěma společnostem, které finanční orgány dle všeho považovaly za tzv. missing tradera, přičemž taková konkrétní transakce se dotýkala právě (části) dodávky zboží pořízeného od

žalobce. Finanční orgány tak mohly učinit především prostřednictvím analýzy přijatých a vydaných dokladů, popř. detailní analýzy pohybů na bankovních účtech subjektů zapojených v řetězci, jejichž výstupy by byly zachyceny v odůvodnění rozhodnutí a které by již v konkrétní rovině podporovaly jinak obecný závěr o fungování řetězce.

83. Finanční orgány však tomuto požadavku nedostály. Správce daně v rámci prvostupňového řízení pouze obecně popsal identifikované řetězce, přičemž s poukazem na odpověď na mezinárodní dožádání doplnil, že zboží dodané žalobcem společnost AGA Trade, s.r.o. dále dodala celkem 6 subjektům (srov. dále). Žalovaný pak v odůvodnění napadeného rozhodnutí sice poukázal na to, že v úředních záznamech správce daně byly všechny okolnosti podrobně popsány a poukázal na doplnění dokazování v odvolacím řízení, včetně doplnění o zjištění plynoucí z odpovědí finančních institucí na výzvy k poskytnutí informací, i v tomto ohledu se však omezil toliko na zobecňující a paušální závěr o tom, že platby byly mezi jednotlivými společnostmi realizovány obratem, v rámci několika hodin, aniž by svůj obecný závěr stran pohybu zboží v řetězci podepřel poukazem na konkrétní zjištění ve vztahu k jednotlivým transakcím realizovaným přímo žalobcem.

84. Ani z obsahu správního spisu, který soud detailně prověřil, přitom podle soudu nevyplývá, že by žalovaný či správce daně takovou analýzu provedli. Z obsahu správního spisu pak soud nezjistil, že by správce daně v návaznosti na výsledky mezinárodního dožádání týkajícího se odběratele žalobce, společnosti AGA Trade, s.r.o. (odpověď na mezinárodní dožádání čj. 424440/12/2010-61562-109298, založená jako položka č. 7 a 7a ve správním spisu, na kterou je odkazováno ve shora označeném úředním záznamu), provedl shora popsanou analýzu, popř. že by požádal o doplnění výsledků mezinárodního dožádání k okolnostem dodávek zboží společností AGA Trade, s.r.o. jejím 6 odběratelům (dodací objednávky, dodací listy, faktury, údaje o platbách, popř. seznamy IMEI kódů), pokud takovou analýzu z poskytnutých podkladů provést nemohl.

85. Uvedené nedostatky v postupu finančních orgánů jsou přitom zásadní i z toho pohledu, že i pokud by skutečně bylo prokázáno, že zboží dodané žalobcem společnost AGA Trade, s.r.o. dále dodala mj. dvěma konkrétním společnostem, na což (bez opory v dalších podkladech pro takový závěr – mimo výpovědi zástupce uvedené odběratelské společnosti) ukazuje obsah výše označené odpovědi na mezinárodní dožádání čj. 424440/12/2010-61562-109298, bylo by na finančních orgánech, aby rovněž posoudily, v jakém rozsahu se tak stalo. Jinak řečeno, správce daně a žalovaný by nemohli setrvat u závěru, že zboží pořízené žalobcem bylo prostřednictvím odběratele žalobce dodáno mj. i předmětným dvěma společnostem, ale jejich úkolem by bylo zjistit, jaký poměr žalobcem v rámci zpochybněných transakcí pořízeného zboží zamířil do těchto společností a jaké množství zboží skončilo u dalších 4 odběratelů společnosti AGA Trade, s.r.o., u nichž finanční orgány žádné závěry stran jejich zapojení do daňového podvodu prozatím nevyslovily.

86. Podle soudu je totiž zřejmé, že nelze žalobci odepřít nárok na odpočet DPH ze všech přijatých zdanitelných plnění souvisejících s těmito obchodními transakcemi za situace, kdy obsah správního spisu v tuto chvíli naznačuje, že zboží dodané žalobcem společnost AGA Trade, s.r.o. dodala i dalším subjektům, ohledně nichž správce daně ani žalovaný na jejich zapojení v daňovém podvodu ničeho netvrdili, natož aby takové závěry podepřeli relevantními skutkovými závěry založenými na obsahu správního spisu.

87. Obdobně pak soud nepřehlédl, že se žalovaný v napadeném rozhodnutí (str. 9 napadeného rozhodnutí) odkazoval na blíže nespecifikované informace zjištěné z jiných řízení, aniž by

tyto konkrétní informace, alespoň poukazem na konkrétní písemnost založenou v daňovém spisu, či tato jiná řízení konkrétním způsobem specifikoval. Přesto na nich založil jeden z klíčových skutkových závěrů o tom, že bylo obchodováno se zbožím, které nemělo konečného odběratele a bylo přeprodáváno ve velkých objemech a v krátkých časových intervalech mezi jednotlivými obchodními korporacemi v řetězci. Takový postup správce daně však nemůže podle soudu obstát, neboť ve svém důsledku brání nejen tomu, aby se žalobce mohl s takovými závěry seznámit a mohl vůči nim případně stavět svou procesní obranu, ale vedou rovněž k nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí.

88. Za této situace tedy soud uzavírá, že jakkoli se závěr o naplnění první podmínky algoritmu vyplývajícího z výše popsaných judikatorních závěrů, tj. závěru o tom, že dotčené transakce jsou zatíženy podvodem na DPH, může jevit na první pohled jako relativně pravděpodobný, je třeba závěry žalovaného a správce daně v tomto ohledu doplnit tak, aby nebylo rozumných pochybností o tom, že se finančními orgány obecně popsané fungování dodavatelsko-odběratelského řetězce a narušení neutrality DPH v případě jeho článků, společností Allread s.r.o. a Centivu s.r.o., týká i transakcí realizovaných žalobcem. Pokud tomu tak bude, bude rovněž úlohou finančních orgánů, aby přesně specifikovaly rozsah, ve kterém se tomu tak v případě dodávek zboží od žalobce stalo, neboť pouze v tomu odpovídajícím rozsahu lze podle přesvědčení soudu uvažovat o odepření nároku žalobce na odpočet DPH u přijatých zdanitelných plnění (nedoplní-li finanční orgány své závěry i o závěry stran zapojení dalších 4 odběratelů společnosti AGA Trade, s.r.o. do daňového podvodu). Napadené rozhodnutí je tak s ohledem na shora popsané nedostatky nepřezkoumatelné pro nedostatek skutkových důvodů, neboť klíčový závěr o tom, že v případě transakcí realizovaných žalobcem došlo k daňovému podvodu ve smyslu judikatury SDEU, prozatím nemá z vyložených důvodů dostatečnou oporu ve správním spisu.

89. Na uvedeném přitom nemůže ničeho změnit poukaz žalovaného na shora připomenuté judkatorní závěry, dle nichž není povinností finančních orgánů prokázat, jakým konkrétním způsobem a kterým z dodavatelů byl spáchán podvod. Jak bylo zdůrazněno výše, finanční orgány totiž musí v každém případě postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval a že se týkal přímo těch transakcí, jež jsou předmětem konkrétního posuzování existence nároku na odpočet DPH, a pokud ano, v jakém rozsahu se tak stalo. V opačném případě by totiž neměl závěr o porušení neutrality DPH na půdorysu konkrétní posuzované věci žádnou oporu ve skutkovém stavu.

90. Soud pro úplnost podotýká, že nemohl vyhovět žalobní námitce poukazující na nedostatečné vypořádání odpovídající odvolací námitky, neboť ze správního spisu zjistil, že žalobce v průběhu daňového řízení, ani ve fázi řízení o odvolání proti Platebnímu výměru, takovou námitku v této podobě neuplatnil.

91. Žalobce dále brojil proti 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.

92. Soud připomíná, že žalovaný v tomto směru v odůvodnění napadeného rozhodnutí na několika místech opakovaně uzavřel, že identifikoval dostatečné množství důkazů prokazujících existenci objektivních okolností svědčících o tom, že odvolatel věděl a vědět musel, že se účastní podvodného jednání (srov. str. 11 napadeného rozhodnutí a str. 26

napadeného rozhodnutí). Žalovaný tyto okolnosti specifikoval na str. 10 – 11 napadeného rozhodnutí, přičemž uzavřel, že tyto okolnosti svědčí o vědomosti žalobce o podvodném jednání. Některé další okolnosti, které v této souvislosti žalovaný žalobci přičítal, pak byly uvedeny na str. 8 – 9 napadeného rozhodnutí.

93. Žalobce naproti tomu v podané žalobě namítal, že finanční orgány neunesly důkazní břemeno v případě svého tvrzení o zjištěných skutečnostech, opravňujících ho k postupu podle judikatury SDEU. Měl za to, že žalovaným nebyly důkazně podloženy jeho domněnky, které užil pro zdůvodnění odepření nároku na odpočet daně. Všechny žalovaným uvedené objektivní skutečnosti podle žalobce zůstaly v rovině tvrzení, přičemž žalobcem podané vysvětlení k nim a vznesené námitky vůči nim žalovaný odmítl jako nedůvodné, aniž by se s nimi zákonným způsobem vypořádal. Pokud správce daně označil chování žalobce za nestandardní, je podle žalobce povinen prokázat, jaké zdroje použil pro určení hranice mezi obvyklým a již neobvyklým, neboť stanovisko správce daně nemůže vycházet zcela z jeho libovůle, ale musí zdůvodnit, proč chování skutečně lze objektivně označit za neobvyklé a v čem konkrétně takové neobvyklé chování přispělo k správci daně dovoženému závěru o vědomé či nedbalostní účasti žalobce na podvodných transakcích. Napadené rozhodnutí podle žalobce takové důkazní prostředky a podrobné vysvětlení svých úvah a logických souvislostí postrádá, je naopak plné konstatování, které však bez výše uvedeného má hodnotu pouhých obecných frází. Podle žalobce správce daně vyjmenovává objektivní skutečnosti, které mají spočívat v údajném nestandardním chování žalobce a které v jakýchsi nespecifikovaných, leč údajně vzájemných logických souvislostech nepochybně svědčí o tom, že žalobce mohl vědět o podvodu na dani.

94. Posléze žalobce vznášel konkrétní námitky proti jednotlivým dílčím závěrům žalovaného stran identifikovaných objektivních okolností svědčících pro závěr o vědomosti žalobce o jeho zapojení do podvodného jednání, jak jsou rekapitulovány výše.

95. Městskému soudu v Praze nezbylo než žalobci přisvědčit, že žalovaný z dále popsaných důvodů prozatím neunesl důkazní břemeno, které jej k prokázání objektivních okolností, na jejichž základě lze dovodit, že žalobce věděl nebo měl vědět, že se podvodného jednání účastní, v souladu s výše popsanými judikatorními mantinely vyplývajícími z rozhodovací praxe SDEU a Nejvyššího správního soudu tíží.

96. Žalovaný v reakci na námitky vznesené žalobcem v rámci odvolacího řízení význam celé řady jednotlivých identifikovaných dílčích objektivních okolností v odůvodnění napadeného rozhodnutí marginalizoval, aby však posléze opakovaně zdůrazňoval, že tyto okolnosti ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které dle žalovaného spolehlivě a jednoznačně prokazují skutečnost, že žalobce o podvodu na DPH věděl či musel vědět. Současně se žalovaný s některými odvolacími námitkami zpochybňujícími jednotlivé dílčí identifikované okolnosti vůbec nevypořádal, popř. se s nimi nevypořádal způsobem odpovídajícím ustálené rozhodovací praxi 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 které skutečnost konkrétně svědčí o subjektivní stránce jednání žalobce a o jeho vnitřním psychickém stavu k údajnému podvodnému jednání, či aniž by popsal důvody, pro které podle jeho přesvědčení identifikované okolnosti tvoří ucelený řetězec nepřímých důkazů prokazující rozhodnou skutečnost.

97. Z ustálené judikatury správních soudů vyplývá, že z odůvodnění rozhodnutí musí být seznatelné, proč správní orgán považuje námitky 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).

98. Soud v tomto směru především poukazuje na to, že se žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí vůbec nevypořádal s námitkou zpochybňující závěr o tom, že žalobce započal podnikat v pro něj neznámé oblasti a s jinou komoditou, než se kterou obchodují jiné společnosti jednatele žalobce, a to bez dostatečných zkušeností.

99. Žalobce v průběhu odvolacího řízení namítal (podání ze dne 26. 2. 2016 evidované pod čj. 9215/16, připomenuté mj. na str. 2 napadeného rozhodnutí), že jednatel žalobce, který činnost žalobce fakticky zajišťoval, má s obchodováním s telefony zkušenosti z jiné společnosti, v níž tyto obchody probíhaly zcela korektně a bez problému, přičemž současně poukazoval na to, že již v roce 2010 a 2011 prováděl žalobce obchodní transakce stejného druhu, co se týče komodity i rozsahu. V návrhu na doplnění dokazování ze dne 10. 4. 2015 evidovaném pod čj. 2832233/15 přitom žalobce v tomto směru poukazoval na to, že jednatel společnosti se v této oblasti pohybuje se společností POKR-CAR s.r.o., IČO:62586751, která se zabývá již od roku 1999 obchodem s mobilními telefony a dalšími doplňky k telefonům. Současně upozorňoval, že jednatel společnosti pracoval od roku 1991 jako prodejce mobilních telefonů u operátora Eurotel, kde jako zaměstnanec spolupracoval na montážích zařízení do vozidel, přičemž byl dále zaměstnán jako prodejce a později vedoucí prodejny mobilních telefonů, a tato činnost tedy není pro žalobce neznámá.

100. Žalovaný se však v odůvodnění napadeného rozhodnutí s těmito skutečnostmi vůbec nevypořádal, přičemž se omezil toliko na závěr, že žalobce k tomu nepředložil žádné důkazní prostředky a zdaňovací období roku 2010 a 2011 není předmětem posuzované věci a posléze toliko rekapituloval shora shrnuté vyjádření žalobce k uvedeným skutečnostem v rámci návrhu na doplnění dokazování ze dne 10. 4. 2015 evidovaném pod čj. 2832233/15.

101. Takový způsob vypořádání se s předmětným okruhem námitek, kterým žalobce zpochybňoval jeden z klíčových závěrů o existenci okolnosti svědčící o vědomém zapojení žalobce do podvodného jednání, nemůže v žádném případě obstát. Se žalobcem je třeba souhlasit, že žalovaný vůbec nevzal skutečnosti tvrzené žalobcem v tomto směru v úvahu, přestože žalobce plausibilně tvrdil důvody, pro které by předmětné závěry žalovaného

stran zapojení do obchodování v neznámé oblasti či absence relevantních skutečností neměly obstát. Žalovaný se přitom podle soudu nemohl zprostit povinnosti reagovat na uvedené skutečnosti poukazem na neusnesení důkazního břemene žalobcem či paušální tezí, že dřívější období nejsou nyní předmětem posuzování.

102. Jak totiž bylo zdůrazněno výše, jsou to finanční orgány, kdo 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 musel vědět (k důkaznímu břemenu srov. rovněž dále).

103. Obdobným nedostatkem je pak zatíženo vypořádání další dílčí námitky, kterou žalobce v průběhu odvolacího řízení (ve výše označeném podání ze dne 26. 2. 2016 evidovaném pod čj. 9215/16) zpochybňoval závěr o časových nesrovnalostech v objednávkách a jejich potvrzeních. Žalovaný se s uvedenými námitkami popisujícími faktický průběh realizace daných obchodů vypořádal toliko závěrem, že *odvolatelovo tvrzení, že telefonická objednávka byla učiněna dříve než písemná forma, kterou odvolatel doložil, je pouze v rovině tvrzení,* přesto však o toto zjištění opřel závěr o neopatrném jednání žalobce. Ani zde žalovanému nic nebránilo, chtěl-li odstranit jím identifikovaný rozpor a uvedenou okolnost účinně přičítat žalobci k tíži, zkoumat v rámci doplnění dokazování žalobcem tvrzené okolnosti, např. prostřednictvím výslechů svědků, event. pak i formou tzv. účastnické výpovědi jednatele žalobce.

104. Shodně je pak třeba v souladu s výše uvedeným doplnit, že ani závěr žalovaného o tom, že zboží nemělo konečného odběratele a bylo přeprodáváno ve velkých objemech a v krátkých intervalech, dosud není ze shora popsaných důvodů dostatečným způsobem důkazně podložen, resp. v odůvodnění napadeného rozhodnutí není přezkoumatelným způsobem odůvodněn s poukazem na konkrétní skutková zjištění plynoucí z konkrétních podkladů pro rozhodnutí (srov. výše).

105. V tomto směru pak soud nemohl dále přehlédnout, že žalovaný při vypořádání souvisejících námitek na str. 16 napadeného rozhodnutí námitky žalobce (včetně námitek poukazujících na možnost zjišťování relevantních skutečností prostřednictvím evidence IMEI kódů) odmítl s poukazem na to, že se žalobce snaží zbavit své povinnosti prokázat svá tvrzení a přenést důkazní břemeno na správce daně, přičemž ve čtvrtém odstavci na str. 17 napadeného rozhodnutí doplnil, že v důsledku identifikace objektivních okolností přešlo důkazní břemeno na žalobce. Obdobný závěr stran přenosu důkazního břemene přitom žalovaný zopakoval v napadeném rozhodnutí na více místech (srov. str. 4, str. 24 či str. 27 napadeného rozhodnutí).

106. V této souvislosti soud podotýká, že závěry žalovaného stran přenosu důkazního břemene na základě tzv. vědomostního testu (srov. str. 4 napadeného rozhodnutí) jsou zcela mylné. Jak bylo 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. Dovodil, že jestliže daňový subjekt prokáže uskutečnění zdanitelného plnění, může správce daně neuznat odpočet DPH jen v případě, že prokáže podvod na DPH, o kterém daňový subjekt věděl nebo měl vědět. Pokud je v této fázi důkazní břemeno uneseno, již dále nepřechází. 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).

107. Městský soud v Praze je tedy s ohledem na právě uvedené nucen konstatovat, že pokud žalovaný v napadeném rozhodnutí na více místech postavil své závěry na východisku, že důkazní břemeno přešlo zpět na žalobce, nemohou tyto jeho závěry obstát.

108. K závěru žalovaného, že zboží nemělo konečného odběratele, pak nad rámec dříve uvedeného soud podotýká, že je na žalovaném, aby konkrétně vyložil, jak takové zjištění, bude-li důkazně podloženo, svědčí o tom, že žalobce o svém zapojení do podvodného jednání věděl či musel vědět. V obecné rovině přitom soud podotýká, že ze samotného zapojení žalobce do velkoobchodní činnosti s předmětnou komoditou ještě nelze bez dalšího dovozovat (jak žalovaný implicitně činí), že předmětné transakce byly v rámci identifikovaných řetězců realizovány toliko s cílem vylákat daňovou výhodu a že o tom žalobce věděl či s ohledem na konkrétní identifikované skutečnosti vědět měl. Stejně tak ani samotná skutečnost, že byly obchody realizovány v rámci krátké doby, není bez bližšího osvětlení důvodů pro tento závěr sama o sobě způsobilá automaticky podporovat závěr, že žalobce o svém zapojení do podvodného jednání věděl či vědět musel.

109. Obdobně nedostatečnou shledal soud úvahu žalovaného stran marže dosahované v rámci předmětných transakcí žalobcem. Žalovaný se totiž v rozporu se shora popsanými judikatorními standardy vůbec nevypořádal s podstatou námitek žalobce, který (zjednodušeně řečeno) poukazoval na to, že v daných objemech je dosahovaná marže přiměřeným a pro něj dostatečně ekonomicky efektivním přínosem. Závěry žalovaného na str. 23 napadeného rozhodnutí založené na implicitně vyjádřeném úsudku o nízké míře zisku dosahovaného žalobcem nejsou v žádném ohledu založeny např. na úvaze stran porovnání s obvyklou výší marže v daném odvětví či jiných relevantních skutečnostech. Žalovaný ostatně význam svých závěrů ve vztahu k marži v druhém

110. Ani závěr dovozující bez podrobnějšího vysvětlení neobvyklost způsobu plateb mezi odběratelem žalobce, žalobcem a dodavatelem žalobce přitom podle soudu nemůže v této podobě bez dalšího svědčit o zaviněné účasti žalobce na daňovém podvodu. Žalovaný není s ohledem na shora popsané závěry stran rozložení důkazního břemene v pozici, kdy by se mohl s odpovídajícími námitkami uplatněnými žalobcem již v rámci odvolacího řízení vypořádat tak, jak učinil na str. 17 – 18 napadeného rozhodnutí. Jak bylo vyloženo ve výše rekapitulovaných závěrech vyslovených Nejvyšším správním soudem v rozsudku čj. 5 Afs 60/2017 - 60, je to žalovaný, kdo by měl přezkoumatelným způsobem vysvětlit, na základě jakých konkrétních důvodů dospěl k závěru o tom, že daný způsob plateb je v daném segmentu trhu neobvyklý.

111. Jakkoli pak lze souhlasit s žalovaným, že jednou z relevantních okolností v obecné rovině může být skutečnost, že si subjekty účastnící se daného řetězce zatíženého podvody na DPH zřídí bankovní účty u téže finanční instituce, žalovaný v tomto ohledu setrval na paušálním závěru o tom, že se tak stalo, aniž by však odpovídajícím způsobem zkoumal, zda okolnosti zřízení bankovního účtu, především pak časové souvislosti, svědčí o tom, že by např. subjekty účastnící se daného řetězce zakládaly uvedené účty koordinovaně. Nadto je třeba doplnit, že chce-li uvedenou okolnost žalovaný přičítat žalobci k tíži, měl by se rovněž vypořádat s žalobcem namítanou podstatou daného druhu obchodní činnosti a s tím souvisejícími nároky na služby poskytované finančními institucemi

112. Obecně lze uvést, že se žalovaný ve vztahu k jednotlivým jím a správcem daně identifikovaným objektivním okolnostem svědčícím podle nich 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 dospěl k závěru o tom, 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 v tomto ohledu dané okolnosti pouze rekapituloval, z žádné části odůvodnění napadeného rozhodnutí však není zřejmé, na základě jakých konkrétních úvah k citovanému sumarizujícímu závěru dospěl. Nad rámec výše vypočtených nedostatků tedy ani nepopsal, v čem se jednotlivé okolnosti doplňují a v čem na sebe navazují, přesto paušálně uzavřel, že tomu tak je. Neučinil tak ostatně ani přesto, že žalobce na sdělení takových konkrétních souvislostí v rámci řízení o odvolání proti Platebnímu výměru trval. Ani s touto odvolací argumentací se žalovaný nevypořádal v souladu se standardy plynoucími ze shora rekapitulovaného judikatorního rámce a na námitky reagoval znovu toliko paušálním konstatováním, že trvá na svém závěru, že bylo nalezeno dostatečné množství důkazů prokazujících existenci objektivních okolností svědčících o tom, že odvolatel věděl a vědět musel, že se účastní podvodného jednání.

113. Soud pak konečně nemohl přehlédnout ani to, že žalovaný opakovaně na více místech v napadeném rozhodnutí uzavřel, že žalobce o svém zapojení do daňového podvodu věděl (str. 11, str. 26 a str. 28 napadeného rozhodnutí), tj. že jeho jednání bylo vědomé, aniž by závěr o tomto stupni zavinění jakkoli doprovodil úvahami, které jej k němu vedly. Shodný závěr pak žalovaný zopakoval ve svém shora rekapitulovaném vyjádření k podané žalobě. Na jiných místech napadeného rozhodnutí však žalovaný na druhé straně v tomto směru nedůsledně setrval u alternativně uvedeného subjektivního vztahu žalobce k jeho zapojení do podvodného jednání (věděl či vědět měl). Uvedené dvě varianty přitom nelze podle přesvědčení soudu v žádném případě zaměňovat.

114. Se zřetelem ke všem výše popsaným důvodům soud dospěl k závěru, že žalovanému lze sice přisvědčit potud, že obchodní transakce v řetězci mezi jednotlivými dodavateli 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.

115. 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), 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.

116. Pokud tedy žalobce toliko v obecné rovině namítal, že mu správce daně neumožnil řádně spolupracovat v souladu s § 6 daňového řádu, když mu nezveřejňoval důkazní prostředky, které uvádí v odůvodnění svého rozhodnutí, neinformoval ho o způsobu, jakým si

důkazní prostředky opatřuje, neinformoval ho o prováděných svědeckých výpovědích a tím v dostatečné míře neumožnil žalobci poskytovat v celém průběhu vedeného řízení potřebná vysvětlení a předkládat a navrhovat provedení důkazních prostředků, nezbývá soudu než konstatovat, že žalobce setrval v podané žalobě toliko v obecné rovině a nevznesl konkrétní argumenty, kterými by zákonnost postupu správce daně ve vztahu ke konkrétním důkazním prostředkům zpochybňoval. Soud přitom s ohledem na uvedené zdůrazňuje, že řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s. je postaveno na principu, že je to žalobce, kdo s ohledem na dispoziční zásadu přísně ovládající tento typ soudního řízení správnímu soudu předestírá konkrétní důvody, pro které považuje žalobou napadené rozhodnutí za nezákonné. Obsah a kvalita žaloby v zásadě předurčuje obsah a kvalitu rozhodnutí soudu. Není přitom úlohou soudu, aby za žalobce žalobní argumentaci dotvářel.

117. Za této situace soud v obdobně obecné rovině v reakci na uvedené obecné námitky konstatuje, že neshledal, že by bylo napadené rozhodnutí (či jemu předcházející platební výměry) v daném ohledu zatíženo vadou nezákonnosti z důvodu takto obecně tvrzených procesních vad.

118. Namítal-li žalobce, že správce daně porušil § 90 daňového řádu, přičemž nerespektoval zákonnou lhůtu, po kterou je v dispozici žalobce učinění návrhu na pokračování v dokazování, a měl za to, že uvedený nedostatek nemohl být zhojen v rámci odvolacího řízení žalovaným, soud přisvědčuje nespornému tvrzení žalobce i žalovaného potud, že správce daně skutečně pochybil, pokud vydal před tím, než žalobci uplynula lhůta pro vyjádření se ke sdělenému výsledku postupu k odstranění pochybností a podání návrhu na pokračování v dokazování dle § 90 odst. 2 věty druhé daňového řádu.

119. Soud se však nemohl se žalobcem ztotožnit, že by uvedenou procesní vadu nemohl žalovaný napravit v řízení o odvolání proti platebnímu výměru.

120. V této souvislosti soud podotýká, že podle § 115 odst. 1 daňového řádu platí, že v rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty.

121. V daňovém řízení oproti jiným řízením vedeným správními orgány platí, že odvolací orgán nemá možnost v případě zjištění pochybení správce daně v prvostupňovém řízení nebo vadného rozhodnutí napadené rozhodnutí zrušit a věc vrátit správci daně k novému řízení. Možnost zrušení rozhodnutí je omezena pouze na situaci, kdy napadené rozhodnutí nemělo být vůbec vydáno, a současně se zrušením rozhodnutí odvolací orgán rozhoduje o zastavení řízení. Je proto vyloučeno, aby správce daně prvního stupně pokračoval po zrušení daňového rozhodnutí v daňovém řízení a ve věci znovu rozhodl. Zákonodárce tak zásadním způsobem upřednostnil apelační princip, v důsledku kterého vady odvoláním napadeného rozhodnutí nebo postupu správce daně prvního stupně v řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, musí být odstraňovány v rámci odvolacího řízení (srov. shodně komentář k ustanovení § 115 daňového řádu in: BAXA, J. a kol. Daňový řád: Komentář. Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2011).

122. Žalovaný přitom v souladu se shora citovaným ustanovením provedl v rámci odvolacího řízení nápravu uvedeného procesního pochybení, když správci daně zadal provést doplnění dokazování, a to včetně vyhodnocení důkazních prostředků předkládaných či navrhovaných daňovým subjektem v jeho opomenutém návrhu na pokračování

v dokazování. Správce daně toto doplnění dokazování provedl a žalobce byl s jeho výsledky v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu seznámen a bylo mu umožněno se k nim vyjádřit.

123. Pokud tak žalobce namítal, že uvedený nedostatek nemohl být v odvolacím řízení napraven a žalovaný byl povinen zrušit, nemohl mu soud ze shora uvedených důvodů přisvědčit.

124. 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, nemá oporu ve správním spisu a vyžaduje zásadní doplnění. V dalším řízení zohlední žalovaný závěry vyslovené v odůvodnění tohoto rozsudku, doplní požadovaným způsobem své skutkové závěry, 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.

125. Právním názorem soudu vysloveným v tomto rozsudku je žalovaný v dalším řízení vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

126. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce měl ve věci úspěch, proto mu soud přiznal náhradu nákladů řízení. Tu představuje zaplacený soudní poplatek ve výši celkem 3 000 Kč, náklady za zastoupení advokátem za 3 úkony právní služby po 3 100 Kč (převzetí věci, sepis žaloby, sepis repliky) a režijní paušály po 300 Kč, celkem tedy 10 200 Kč podle ust. § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 a § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. Celková výše přiznaných nákladů tak činí 13 200 Kč.

Poučení:

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

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

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

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje,

vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

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

V Praze dne 26. září 2018

JUDr. Naděžda Řeháková
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.