



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Petra Hluštíka, Ph.D., a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D., ve věci

žalobce: **TEKO TECHNOLOGY s. r. o.**
sídlem Petřkovická 251/10, 725 28 Ostrava-Lhotka
zastoupený advokátem JUDr. Michalem Kačmaříkem
sídlem Poštovní 39/2, 702 00 Ostrava-Moravská Ostrava

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

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného č. j. X ze dne 28. 2. 2018, ve věci daně z přidané hodnoty,

takto:

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 18. 2. 2018, č. j. X, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje

II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 23 570 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozhodnutí k rukám advokáta JUDr. Michala Kačmaříka, sídlem Poštovní 39/2, 702 00 Ostrava-Moravská Ostrava.

Odůvodnění:

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkumu rozhodnutí žalovaného č. j. X ze dne 28. 2. 2018, kterým bylo rozhodnuto o zamítnutí odvolání žalobce proti rozhodnutím Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále též jen „správce daně“) ze dne 8. 12. 2016, a to
 - dodatečný platební výměr č. j. X na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období červen 2014 ve výši 2 696 677 Kč a penále ve výši 539 335 Kč,
 - platební výměr č. j. X na DPH za zdaňovací období červenec 2014 ve výši 64 263 Kč,
 - platební výměr č.j. X na DPH za zdaňovací období srpen 2014 ve výši 157 927 Kč,
 - platební výměr č. j. X na DPH za zdaňovací období září 2014 ve výši 450 141 Kč.

Daň byla doměřena z důvodu neuznání odpočtů na DPH ve vztahu k plněním poskytnutým žalobci jeho dodavatelem – společností BAM MOBIL s. r. o. – při nákupu mobilních telefonů značky Apple iPhone 5S. Daňové orgány dospěly k závěru, že předmětné obchodní transakce byly zasaženy podvodem, o němž odvolatel přinejmenším vědět mohl.

2. Žalobce v podané žalobě namítal, že žalovaný, resp. správce daně neunesli důkazní břemeno stran prokázání existence vědomí žalobce o podvodu (nevyvrátili dobrou víru žalobce), vadně hodnotili provedené důkazy, neprovedli navržený důkaz výsledkem ing. J., a zasáhli tak bez zákonné opory do vlastnického práva žalobce. Žalobce zdůraznil, že má-li správce daně pochybnosti pouze v rovině subjektivní stránky skutkové podstaty, musí mít velmi přesvědčivé důkazy a argumenty. Žalobce totiž unesl důkazní břemeno co do faktického uskutečnění zdanitelného plnění, jeho ceny i rozsahu. Žalobce nakupoval předmětné mobily od společnosti BAM MOBIL s. r. o. od května do září 2014 a tyto dále prodával se ziskem; za květen 2014 mu byl odpočet DPH uznán, za měsíce červen až září nikoliv. Pokud se týče výtky neobvykle velkých objemů zobchodovaných mobilů vzhledem k dřívějším obrátům žalobce, k tomu žalobce uvádí, že jako každá zdravá firma se snažil o růst co do obrátu i zisku. Žalobce si prověřil svého dodavatele, obchody s ním probíhaly a byly vypořádány zcela bezproblémově, ani správce daně nezpochybnil jeho bezúhonnost. Jednatelé obou společností se dlouhodobě na úrovni obchodních vztahů znali. Navíc z devíti řetězců popsaných správcem daně nezaplatil DPH dodavatel žalobce jen v jednom případě, v ostatních případech byl chybějící obchodník posunut v řetězci ještě dále. Pokud se týče výtky náhlé změny vysokých daňových povinností žalobce na vysoké nadměrné odpočty, tyto byly způsobeny reálnými obchody, kdy správce daně byl i přítomen převzetí zboží od dodavatele (26. 9. 2014), nekonstatoval žádnou

netransparentnost a za květen 2014 nadměrný odpočet uznal. Pokud se týče výtky absence písemných smluv s dodavatelem a odběrateli, k tomu žalobce odkazuje na elektronickou komunikaci obsahující oferty a akceptace, kterou doložil, a uvedl, že to odpovídá obvyklé obchodní praxi. Navíc nebyly zjištěny žádné problémy s fyzickou existencí zboží a jeho koupí a prodejem. K výtce, že žalobce začal nakupovat zboží ve velkém objemu právě a pouze od společnosti BAM MOBIL s. r. o., aniž zjišťoval a porovnával jiné nabídky, žalobce uvádí, že vyhodnocování atraktivnosti nabídek neprobíhá zpravidla nějak formalizovaně, aby z toho byly písemné výstupy; pro žalobce bylo zajímavé, že mohl za zboží zaplatit až po prodeji odběratelům. Navíc žalovaný ani netvrdí, že by sjednaná kupní cena byla neobvyklá a neodpovídala podmínkám relevantního trhu. Pokud se týče výtek ohledně způsobu komunikace

s odběrateli a schopnosti zaměstnance pana K. vyřídit obchodní případy se zahraničními odběrateli, pak k tomu žalobce uvádí, že o efektivnosti komunikace svědčí to, že dodávky proběhly řádně a odběratelé za ně řádně a včas zaplatili. Pokud se týče výtky, že žalobce obchodoval s rizikovou komoditou, pak žalobce namítá, že uvedená informace se neopírá o statistická data, je jen dojmem žalovaného; navíc je třeba posoudit věc v souvislostech roku 2014, kdy obchody proběhly. Navíc, i kdyby žalobce s BAM MOBIL s. r. o. obchodoval dle představ správce daně, nic by to nezměnilo na hodnocení vztahu k podvodu, neboť nic z toho, co žalovaný vytýká žalobci, nemá vztah k dodavatelům jeho dodavatele (společnosti BAM MOBIL). Údajné nestandardnosti jsou ve skutečnosti (samostatně i v souhrnu) běžnými znaky standardních obchodních případů. Žalobce dále vytýká žalovanému, nevzal v potaz okolnosti svědčící ve prospěch žalobce, ač je nezpochybnil. Jedná se o následující okolnosti: a) platby mezi žalobcem, jeho dodavatelem a odběrateli probíhaly vždy bezhotovostně, přičemž žalobce zboží odebíral zboží stále jen od jednoho prověřeného dodavatele, b) ohledně dodavatele žalobce finanční orgány nevznášejí žádné pochybnosti co do poctivosti přístupu k obchodu; c) neexistuje žádné personální nebo majetkové propojení mezi žalobcem a jeho dodavatelem ani dalšími společnostmi v řetězcích, které správce daně označil, d) žalobce sám upozornil finanční úřad na své obchodování s mobilními telefony a umožnil mu dne 26. 9. 2014 prohlídku zboží; e) žalobce je zavedenou společností, působí na trhu 20 let, má dohledatelné a kontaktní vlastníky z řad fyzických osob a přibližně 50 zaměstnanců, f) žalovaný nevysvětlil, proč by žalobce riskoval osud takto dlouhodobě budované firmy, g) žalobce vždy řádně plnil povinnosti daňového poplatníka, h) žalobce k obchodním partnerům přistupoval obezřetně, což doložil vnitřní směrnici, účinnou od 1. 1. 2014, i) celý obchod s mobilními telefony byl svěřen zkušenému pracovníkovi P. K., který i s jinými zahraničními dodavateli komunikuje v angličtině, j) žalobce doložil, že i s jinými obchodními partnery většinou neuzavírá písemné smlouvy, byla to jeho obvyklá praxe. Následně žalobce shrnul judikturní postuláty ohledně daňových podvodů. Předně jde o postulát ochrany subjektivních práv a legitimního očekávání těch daňových subjektů, které si nejsou a ani nemohou být vědomy daňového podvodu (rozsudky SDEU ve věcech *Optigen*, *Kittel/Recolta*, *Mahagében/Dávid*). Odmítnutí nároku na odpočet daně je přípustné jen při prokázaném zavinění, alespoň ve formě nevědomé nedbalosti. S odkazem na judikaturu nejvyššího soudu pak poukázal na to, že správce daně je povinen vždy zkoumat zavinění daňového subjektu, přičemž zvláště hranice mezi nevědomou nedbalostí a přiměřenou dbalostí je mnohdy nezřetelná; o to více musí být zjištěné skutečnosti hodnoceny objektivně a komplexně.

Obsáhle pak citoval z rozsudku ve věci V., sp. zn. 5 Afs 60/2017, kdy Nejvyšší správní soud uvedl, že je nemyslitelné pro obchodníka prověřovat obchodníky v obchodním řetězci před jeho dodavatelem, a jeho nedbalostní zavinění lze shledávat, jen tam, kde samotný dodavatel, předmět dodávky či její cena budou vykazovat znaky pochybností o „solidnosti“ transakce. Nelze postihovat odepřením odpočtu daně libovolného člena řetězce zatíženého podvodem, aniž by byla prokázána vazba mezi ním a společností, která v řetězci daň neodvedla. Žalobce podotknul, že sám finanční úřad užil toliko formulaci, že nevina žalobce je „velice nepravděpodobná“, což implikuje nejistotu správce daně o zavinění subjektu; navíc žalovaný (na rozdíl od prvostupňového orgánu) ve svém rozhodnutí ani výslovně neuvedl, jakou formu zavinění klade žalobci k tíži. Připomenul, že sám stát prostřednictvím Generálního finančního ředitelství zakoupil mobilní telefony z řetězce zatíženého karuselovým podvodem. Stát tak klade na obchodníky větší požadavky na obezřetnost, než sám vykazuje (v této souvislosti požadoval žalobce výslech ředitele GFŘ M. J., který nebyl proveden). Závěrem uvedl, že nebyly prokázány okolnosti, z nichž by plynulo, že by o karuselovém podvodu vědět měl či mohl. Judikatura NSS požaduje, aby u sporných obchodních případů byly prokázány znaky krajní neobvyklosti (věc V.). Zdůraznil i ústavně-právní aspekt věci a základní zásadu interpretace daňových předpisů *in dubio pro libertate*.

3. Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 14. 5. 2018 shrnul dosavadní průběh řízení a reagoval na vznesení žalobní body. Uvedl, že objektivní okolnosti, kvůli kterým žalobce měl vědět o možné účasti na podvodu jsou následující: a) přistoupení k realizaci velkoobjemových obchodních případů, s nimiž dosud žalobce neměl zkušenosti b) náhlá změna ve struktuře obchodních partnerů (domácí/zahraniční), vedoucí ke změně vysokých daňových povinností na vysoké nadměrné odpočty, c) absence písemných smluv, d) dodavatel (BAM MOBIL, s. r. o.) nebyl dlouhodobě zavedenou velkoobchodní společností a nebylo prokázáno porovnání nabídky s nabídkami jiných obchodníků, e) zaměstnanec, který měl sporné obchody na starosti bez dostatečné znalosti angličtiny, f) žalobce mobily neskladoval, ale ihned přeprodával, g) náhlé ukončení sporných obchodních případů, h) obecná rizikovitost obchodované komodity z hlediska karuselových podvodů. Uvedené nestandardní okolnosti představují dle žalovaného logický a ucelený soubor vzájemně provázaných skutečností, prokazující přinejmenším možnost žalobce vědět o tom, že se účastní transakce zasažené podvodem na DPH, byť se nejedná o okolnosti samy o sobě nezákonné. Ve vztahu k judikatuře zdůraznil, že vědomostní test u daňového subjektu stojí na zapojení nedbalostním, nikoli úmyslném. S ohledem na celkový obsah Zprávy o daňové kontrole uvádí, že je zjevné, že správce daně měl jistotu o formě zavinění a tuto zdůvodnil. V případě GFŘ je jeho situace nesrovnatelná, neboť vystupovalo v roli koncového zákazníka (mobily nebyly zakoupeny za účelem uskutečňování dalších zdanitelných plnění). K věci V. poukázal na skutkové odlišnosti případu (zejména výběr dodavatele na základě výběrového řízení, potvrzeného orgánem veřejné moci). Podtrhnul, že není nutná vědomost daňového subjektu o podvodném jednání konkrétního článku řetězce, ale postačí existence objektivních okolností, které nasvědčují podvodnému charakteru řetězce plnění jako celku. Závěrem uvedl, že dle jeho názoru bylo napadené rozhodnutí vydáno v souladu se zákonem a žalobcem vznesené námitky nejsou důvodné. Navrhl proto zamítnutí žaloby.
4. Žalobce reagoval podáními ze 7. 6. 2018, 19. 11. 2018 a 18. 2. 2019, kde setrval na žalobním stanovisku. Podotknul, že není prokázáno, že by věděl či měl vědět v době

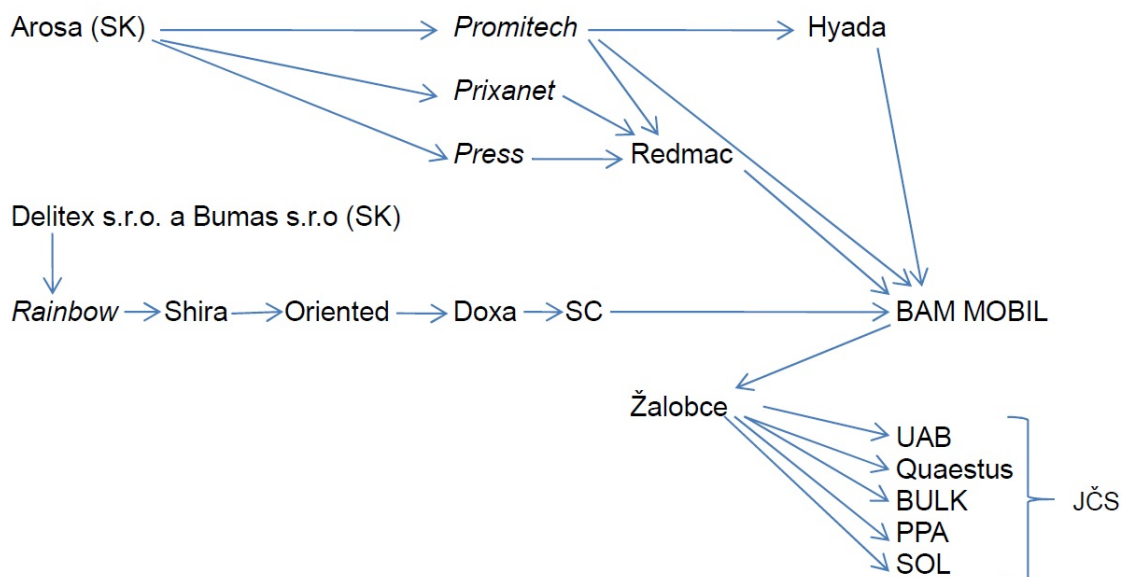
obchodování o obecné rizikovosti komodity, při výtkách špatného postupu není mnohdy zřejmé, jaký postup by měl být dle žalovaného správný. Dále odkázal na judikáty NSS, zveřejněné po podání žaloby (sp. zn. 2 Afs 84/2017, sp. zn. 5 Afs 252/2017 a sp. zn. 9 Afs 333/2017).

5. U jednání dne 13. 3. 2018 setrvaly strany na svých stanoviscích.
6. Krajský soud rozsudkem č. j. 25 Af 16/2018-60 ze dne 13. 3. 2019 napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Soud dospěl k závěru, že nebyl prokázán vztah žalobce k účasti na podvodu alespoň ve formě nevědomé nedbalosti; soud po zhodnocení základních indicií uvedl, že *„tvrzení žalobce, že jen využil běžného naskytnuvšího se obchodního případu, zprostředkovaného mu známým dodavatelem, který byl řádně proveden (zboží reálně bylo dodáno) a zúčtován (platby byly dokladovány prostřednictvím bezhotovostního styku), nebylo okruhem indicií shromážděným žalovaným vyloučeno.“*
7. Ke kasační stížnosti žalovaného byl tento rozsudek Nejvyšším správním soudem zrušen. Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 10 Afs 158/2019-49 ze dne 17. 6. 2021 konstatoval *„že se jedná o hraniční případ, a po posouzení věci dovodil, že závěry krajského soudu jsou zatím neúplné“*. Dále uvedl, že *„s krajským soudem lze jistě v obecné rovině souhlasit, že zásadní indicie spočívající v náhlém velkoobjemovém započetí a následném ukončení obchodování nemůže být bez provázanosti s jinými silnými indiciemi postačující. Nelze ovšem ani přehlédnout, že své závěry daňové orgány podložily celou řadou podpůrných indicií (...). Krajský soud se však vypořádal v podstatě pouze s tím, že nebyla uzavřena písemná smlouva. Podle jeho názoru sjednání služby on hold a znalost dodavatele je racionálním důvodem pro*

neuzavření písemné smlouvy. Krajský soud se také stručně zabýval kvalitou komunikace při sjednávání obchodů s mobilními telefony (tu považoval za dostačující) a rizikovostí prodávaného zboží ohledně daňového podvodu. Podstatné je podle krajského soudu i to, že obchody byly reálně provedeny a řádně zúčtovány, žalobkyně nebyla ve styku s žádnou společností, která neodvedla daň. NSS ani nepřehlédl, že žalobkyně v žalobě uvedla řadu skutečností, na základě nichž nelze bez dalšího vyloučit závěr, že žalobkyně o daňovém podvodu nevěděla ani vědět nemohla (např. žalobkyně je zavedenou společností, která vykazuje ekonomický růst, apod.). Krajský soud se však na druhou stranu např. nevypořádal s tím, že podmínky služby on hold nebyly podle tvrzení stěžovatele vždy dodržovány. Lze také připomenout, že žalobkyně v případech, kdy obchodovala s tonery, jejichž prodejem se dlouhodobě zabývala, uzavírala vždy písemné smlouvy (tímto konstatováním NSS ovšem bez dalšího netvrdí, že nutně i v projednávané věci musela být uzavřena písemná smlouva – jedná se jen jednu z více indicií, které je třeba hodnotit). Závěr krajského soudu dále nemá bez dalšího oporu v řadě dílčích skutečností, které byly popsány v bodu 14 tohoto rozsudku - např. společnost BAM MOBIL není zavedená velkoobchodní firma, žalobkyně dříve téměř výhradně obchodovala v tuzemsku, přeprdej proběhl během jednoho dne, zboží nebylo skladováno atd. S již popsaným řetězcem těchto dílčích skutečností se krajský soud blíže nevypořádal. Konstatoval sice, že »skutečnosti, které správní orgány k této indicii doplnily, nepředstavují dle názoru soudu natolik silně provázaný okruh indicií, který by jednoznačně směřoval k nevědomé nedbalosti ve vztahu k zapojení žalobce do podvodu na DPH«, ale toto hodnocení blíže ve vztahu k popsaným indiciím finančních orgánů blíže nerozvedl; zůstalo tak jen v obecné rovině. Přestože tedy krajským soudem (a žalobkyní) uvedené skutečnosti jistě nejsou bezvýznamné,

je nutno konstatovat, že některé okolnosti (indicie předestřené finančními orgány) krajský soud nezohlednil a nevypořádal se s nimi jednotlivě i v jejich souhrnu. Za této situace jsou jeho závěry předčasné a neúplné.“ Závěrem NSS uložil krajskému soudu vypořádat všechny rozhodné skutečnosti (indicie), ať již svědčí žalobci, či žalovanému.

8. V reakci na kasační rozhodnutí NSS žalobce ve vyjádření ze dne 30. 6. 2021 navázal na konstatování soudu, že se jedná o „hraniční případ“ a zdůraznil aplikační význam zásad *in dubio pro libertate* a *in dubio mitius* pro projednávanou věc. Poukázal na to, že i sám finanční úřad hovořil o nezaviněném zapojení žalobce do řetězců jako „velice nepravděpodobném“, čímž ovšem tuto variantu nevyloučil. Pro odepření nároku na odpočet daně však je potřeba mít jistotu o zavinění daňového subjektu. S odkazem na rozsudek č. j. 9 Afs 333/2017-63 ze dne 18. 10. 2018 zdůraznil, že o podvodu na DPH má postižený daňový subjekt vědět již v okamžiku, kdy do transakcí vstupuje. V projednávané věci byl žalobce vnitřně ubezpečen o zákonnosti svých obchodů postupem správce daně, který byl přítomen převzetí sporného zboží, o čemž pořídil protokol, v němž neuvedl žádné pochybnosti. Dobrá víra žalobce nebyla při zahájení a následně v průběhu celého obchodování zpochybněna. Poukázal opětovně na to, že daňové orgány rezignují na postih skutečných pachatelů podvodů a volí pohodlnou cestu postihu poctivého podnikatele v řetězci zasaženém podvodem. Závěrem žalobce poukázal na to, že v roce 2019 jeho tržby přesáhly 115 milionů Kč a měl 49 zaměstnanců, z čehož dovozuje, že žalobce nemohl mít zájem na účasti na podvodu s relativně malým profitem v porovnání s jeho jinými dlouhodobými obchodními aktivitami.
9. Z obsahu správních spisů soud zjistil následující: Správce daně u žalobce zahájil daňové kontroly – a to dne 22. 9. 2014 za zdaňovací období červenec 2014, dne 20. 10. 2014 za zdaňovací období srpen 2014, dne 5. 11. 2014 za zdaňovací období září 2014 a dne 16. 12. 2014 za zdaňovací období červen 2014. Výsledek daňové kontroly popsal správce daně ve Zprávě o daňové kontrole č. j. X. Na základě provedení dokazování dospěl správce daně k závěru, že nárok na odpočet DPH z plnění přijatých od dodavatele BAM MOBIL s. r. o., tj. nákupu mobilních telefonů značky Apple iPhone 5S, byl žalobcem uplatněn neoprávněně. V rámci daňové kontroly byly totiž zjištěny objektivní okolnosti, na základě kterých bylo prokázáno, že předmětné obchodní transakce byly zasaženy podvodem na DPH, a že o tom žalobce věděl nebo vedet měl nebo mohl. Správce daně následně dne 8. 12. 2016 vydal shora popsaná prvostupňová rozhodnutí, proti nimž se žalobce odvolal. Na základě hodnocení důkazních prostředků získaných jak v odvolacím řízení, tak i v řízení vedeném v prvním stupni, se žalovaný ztotožnil s právním názorem správce daně, že plnění, z nichž si žalobce uplatnil nároky na odpočet, jsou zatížena podvodem na DPH, o němž žalobce vědět měl či mohl. Žalovaný proto odvolání proti platebním výměrům prvostupňového správce daně napadeným rozhodnutím zamítl.
10. Orgány finanční správy zjistily, že předmětné zboží bylo obchodováno v následujících řetězcích:



Ohledně dodavatelů Promitech, Prixanet, Press a Rainbow bylo zjištěno, že neuhradili daň na výstupu z prodeje předmětného zboží; všechny tyto společnosti jsou pro svého správce daně nekontaktní, nekontaktní je i společnost Hyada. Orgány finanční správy zjistily následující objektivní okolnosti, z nichž dovodily, že žalobce věděl či vědět mohl, že se účastní podvodu na DPH: (a) žalobce bez dřívější zkušenosti s realizací velkoobchodní činnosti v oblasti mobilních telefonů zahájil náhle takovéto obchodování v hodnotách několika milionů Kč, (b) toto obchodování znamenalo nalezení nových obchodních partnerů v zahraničí, což vedlo k vykazování vysokých nadměrných odpočtů namísto dosavadních vysokých daňových povinností, (c) absence písemných smluv s jediným dodavatelem (BAM MOBIL), (d) neprokázáno, že by žalobce porovnával nabídku svého dodavatele s jinými nabídkami, (e) předmětné obchody měl na starosti jediný zaměstnanec žalobce pan K., který vyhledával i zahraniční odběratele, ač nevládl aktivní znalostí angličtiny a používal Google překladač, (f) ani se zahraničními odběrateli nebyly uzavírány písemné smlouvy, přičemž služba *on hold* nebyla ve všech případech sjednána, (g) mobilní telefony byly v jeden den přeprodávány a převáženy mezi subdodavateli, dodavatelem BAM MOBIL, žalobcem a jeho odběrateli; žalobce nikdy zboží neskladoval; (h) náhlé ukončení předmětných transakcí, kdy v měsíci říjnu 2014 již žádné obchody tohoto typu neproběhly, (i) mobilní telefony představují obecně rizikovou komoditu, což dokládají i veřejně přístupné internetové zprávy z roku 2013).

11. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů [§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)] napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
12. Podle § 65 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) se může ten, kdo tvrdí, že byl na svých právech zkrácen přímo nebo v důsledku porušení svých práv v předcházejícím řízení úkonem správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují jeho práva nebo povinnosti, (dále jen „rozhodnutí“), žalobou domáhat zrušení takového rozhodnutí, popřípadě vyslovení jeho nicotnosti.

13. Podle § 72 odst. 1 s. ř. s. lze žalobu podle § 65 podat do dvou měsíců poté, kdy rozhodnutí bylo žalobci oznámeno doručením písemného vyhotovení nebo jiným zákonem stanoveným způsobem, nestanoví-li zvláštní zákon lhůtu jinou. Krajský soud konstatuje, že žaloba byla podána řádně a včas a splňuje všechny zákonem předepsané náležitosti
14. Podle § 72 odst. 1 ZDPH je plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování a) zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku, b) plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku, c) plnění s místem plnění mimo tuzemsko, pokud by měl nárok na odpočet daně, jestliže by se uskutečnila s místem plnění v tuzemsku, d) plnění uvedených v § 54 odst. 1 písm. a) až j), l) až u) a y) a v § 55 s místem plnění ve třetí zemi, nebo pokud jsou taková plnění přímo spojena s vývozem zboží, nebo e) plnění uvedených v § 13 odst. 9 písm. a), b), d) a e) a v § 14 odst. 5, f) rozhlasového nebo televizního vysílání prováděného provozovateli vysílání ze zákona.
15. 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 daňového řádu správce daně prokazuje a) oznámení vlastních písemností, b) skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce, c) skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, d) skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti, e) skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní.
16. Při posouzení projednávané věci je nutno vycházet ze skutečnosti, že úhelným kamenem daně z přidané hodnoty je zásada daňové neutrality. Tato zásada zaručuje, že pro daňový subjekt má být tato daň za všech okolností neutrální – daň zaplacená na vstupu musí být odečtena od daně na výstupu. Jednou z výjimek, kdy je nárok na odpočet plátcí daně odepřen, je zapojení daňového subjektu do podvodu na dani z přidané hodnoty. Dovolává-li se tedy žalovaný této výjimky, musí prokázat zavinění daňového subjektu ve vztahu k účasti na daňovém podvodu alespoň ve formě nevědomé nedbalosti. Při této příležitosti soud poznamenává, že se neztotožňuje s námitkou žalobce, že není patrné, zda a jakou formu zavinění mu žalovaný kladl k tíži. Jakkoli ve vztahu k jeho zavinění bylo užito správními orgány různých formulací, nutno vycházet z toho, že správní řízení v obou stupních tvoří jeden celek završený napadeným druhostupňovým rozhodnutím, které jasně uvádí formu jeho zavinění minimálně v rovině nevědomé nedbalosti (odst. 56 a 78).
17. To ovšem neznamená, že by uvedený závěr o nevědomé nedbalosti žalobce byl řádně podložen skutkovými zjištěními a úvahami tato zjištění provazujícími.
18. Při posuzování těchto zjištění a úvah je třeba ve shodě se žalobcem předně poukázat zejména na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 60/2017-60 ze dne 30. 1. 2018, publ. pod č. 3705/2018 (věc V.). Soud konstatoval, že 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. Má-li být daň správně stanovena (§ 1 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu), zahrnuje to samozřejmě i to, že je stanovena právě tomu, komu daňová povinnost v té které výši ze zákona svědčí. Při výběru daní při respektování zákonných jakož i ústavně vymezených limitů nelze akceptovat přístup správce daně, který postupuje tak, že daň vyměří fakticky „komukoli“, resp. upřednostňuje její vybrání u toho daňového subjektu, u něhož je to z hlediska vymahatelnosti práva jednodušší a je zjevné, že daňový výnos bude zaručen. Pokud daňový subjekt předestře své verze podložené relevantními skutečnostmi o tom, že obchodní transakce či některé její části byly v rámci jeho běžné obchodní praxe standardní, je naopak na správci daně, aby přesvědčivě odůvodnil, že se o běžnou obchodní praxi nejednalo a na základě čeho tak usuzuje.

19. Z citovaného rozsudku ve věci V. je pro projednávanou věc rovněž podstatné konstatování, že *„požadavek evropské judikatury týkající se prověřování věrohodnosti obchodních partnerů v řetězci nelze extenzivně a bezmezně rozšiřovat. Taktéž nelze extenzivně dovozovat, že se má jednat o nekonečně dlouhý řetězec osob, kam až by měla povědomost osoby povinné k dani, která zdanitelné plnění uskutečnila a její „obezřetnost“ sahat.“* Soud to zdůrazňuje proto, že ve shora popsáných řetězcích žalobce nikdy neobchodoval přímo s chybějícím obchodníkem (*missing traders*), dokonce v jednom z řetězců (*Rainbow*) stálo mezi žalobcem a chybějícím obchodníkem dokonce 5 subjektů.
20. V této souvislosti je třeba zdůraznit, že obchodníci, kteří jsou plátcí DPH, nemohou fungovat jako detektivní kanceláře. I požadavky judikatury Soudního dvora EU (z níž jediné vyplývá postup vedoucí k odepření nároku na odpočet DPH) vůči obchodníkům zapojeným do řetězců zasažených podvodem co do penza úkonů směřujících k prověření obchodů a obchodních partnerů nejsou nijak přemrštěné. Jak v nedávném rozsudku č. j. 51 Af 12/2019-108 ze dne 18. 3. 2021 trefně shrnul Krajský soud v Praze, *„ve skutečnosti je ono základní penzum úkonů zcela minimální a nepatří mezi ně ani povinnost ověřit si, zda je obchodní partner plátcem DPH (zejména viz rozsudek Mahagében a Dávid, body 61 až 63, bohatě citovaný i v navazující judikatuře Soudního dvora). V zásadě se jedná pouze o povinnost ověřit, zda dodavatel není veden na seznamu nespolehlivých plátců (viz rozsudek Soudního dvora ze dne 19. 10. 2017, C-101/16 Paper Consult, body 54 a 55), resp. některé formální povinnosti související s oběhem daňových dokladů. Nic více však do základního penza úkonů nepatří. Vše ostatní je již pouze důsledkem povinnosti daňového subjektu „mít otevřené oči“, jež je však s výjimkou aktivních úkonů, zmíněných v předchozí větě, spjata jen s informacemi, které se daňový subjekt (samovolně) dozvěděl, aniž by bylo ale možné po něm požadovat, aby takové informace sám aktivně vyhledával. Teprve pokud je správcem daně prokázáno, že se informace, jež vzbuzují podezření, že by mohlo dojít k nesrovnalosti nebo podvodu, dostaly do dispozice daňového subjektu, lze aplikovat dodatečné požadavky na to, aby daňový subjekt blíže svého obchodního partnera a povahu obchodní transakce, již hodlá podstoupit, předem prověřoval, a to i prostřednictvím aktivního šetření (...). Nadto i*

toto aktivní šetření (jež má povahu výjimky z pravidla), byla-li jeho potřeba aktivována, nemůže být neomezené, ale vždy záleží na možnostech prověřování, jimiž daňový subjekt disponuje (teoretická dostupnost informací), a na okolnostech případu, především na povaze informace naznačující riziko podvodu (požadavek proporcionality prověřování k míře zjištěných pochybností).“ (odst. 199 a 200 cit. rozsudku)

21. Při hodnocení zpravidla obsáhlých soupisů skutečností, jež mají svědčit o zavinění daňového subjektu, je proto nutno vycházet jednak z toho, zda zde vůbec bylo možno po daňovém subjektu určité informace aktivně vyhledávat, jednak z toho, že uvedené skutečnosti mají různou míru závažnosti; jsou-li odklizeny základní námitky správce daně, zpravidla nepomůže ani obecná relevance vícera okrajových indicií k prokázání zavinění daňového subjektu. Jak již krajský soud uvedl ve svém minulém rozsudku, podstatou indicie (nepřímého důkazu) je skutečnost, že je víceznačný. Pro vyloučení víceznačnosti musí být v řízení prokázána skupina indicií, tvořící ucelený a logický okruh indicií, kdy jednotlivé další indicie negují vzájemné víceznačnosti a redukují je na jediný směr, k němuž dokazování vede.
22. V projednávané věci nutno úvodem zdůraznit, že žalobce je zavedenou společností s několika desítkami zaměstnanců. Nebyl ve styku se žádnou ze společností, jež nakonec neodvedla daň; jeho jediným dodavatelem byla společnost BAM SERVIS, s níž měl již předchozí pozitivní zkušenost. Obchody proběhly standardně, za ceny obvyklé, byly řádně zúčtovány, platby probíhaly bezhotovostně, navíc v naprosté většině případů se službou *on hold*. Povaha zboží nepředstavovala anomálii v žalobcově paletě produktů, s nimiž obchodoval. Uvedené skutečnosti jsou referenčním rámcem pro posuzování a hodnocení skutečností, z nichž daňové orgány vyvozovaly účast žalobce na daňovém podvodu.
23. Daňové orgány uváděly, že žalobce dříve v tak velkém objemu s mobilními telefony neobchodoval, zabýval se dlouhodobě téměř výhradně prodejem tonerů. K tomu nutno uvést, že žalobce již předchozí – byť nevelkou – zkušenost s prodejem mobilů měl, jakož i s prodejem související drobné spotřební elektroniky. Za této situace se sporné obchodní případy mohou jevit jako reakce obchodníka na naskytnuvší se obchodní příležitost v oblasti, která mu nebyla zcela cizí.
24. Další skutečností bylo, že žalobce prodával mobilní telefony do zahraničí, do té doby ovšem nevykázal žádné velké dodávky do zahraničí (to se projevilo v nadměrných odpočtech v řádech milionů korun, které žalobce dříve nevykazoval). K tomu soud uvádí, že vznik velkých nadměrných odpočtů byl důsledkem realizace skutečných obchodních případů (správce daně se jednoho z nich i zúčastnil). Jedná se tedy o jeden z aspektů předchozí indicie.
25. Další skutečností bylo, že žalobce nakupoval mobilní telefony pouze od jedné společnosti, a to BAM MOBIL, se kterou neuzavřel žádnou písemnou smlouvu, spoléhal pouze na osobní známost s jednatelem této společnosti; pokud žalobce obchodoval s tonery, vždy uzavíral písemné smlouvy. K tomu soud uvádí, že žalobce disponuje písemnými ofertami a akceptacemi v digitální podobě (e-mail); znalost seriózního dodavatele ze strany žalobce, sjednání služby *on hold* jsou dostatečnými důvody pro racionální zdůvodnění absence písemných smluv, které nota bene ani nejsou pro dané smluvní typy ze zákona povinné. Navíc lze přisvědčit žalobci, že

absence písemné smlouvy není nijak zásadní za situace, kdy o existenci zboží není žádných pochyb. Skutečnost, že odebíral mobily pouze od jedné společnosti, plyne z toho, že právě s touto společností dohodl obchod, který byl výhodný, nicméně cenově nevybočoval z cen obvyklých na trhu. Během nedlouhé doby trvání nepřekročily potřeby odběratelů možnosti dodavatele žalobce.

26. S výše uvedenou skutečností těsně souvisí další, a sice že neuzavření písemné smlouvy je v daném oboru nestandardní z důvodu ošetření rizik spojených s obchodováním (sankce za prodlení, reklamace apod.), jakož i námitka, že písemně nebyly uzavřeny ani smlouvy s odběrateli. K tomu nutno uvést, že rizika byla do značné míry eliminována sjednáním služby *on hold*; nadto žalobce doložil, že ze sedmi největších tuzemských dodavatelů má písemnou smlouvu jen s jedním z nich (a to kvůli pojištění pohledávek za žalobcem).
27. Další skutečností bylo, že společnost BAM MOBIL nebyla na trhu dlouhodobě zavedená jako velkoobchodní firma s potřebným ekonomickým zázemím, dodávky žalobci přesáhly 55 mil. Kč, tedy silně nad rámec ekonomické činnosti společnosti BAM MOBIL v předchozích letech. Tato skutečnost vsutku není standardní, na druhou stranu nevede jednoznačně k možnosti žalobce vědět o podvodu. V opačném případě by bylo nemožné rozvíjet razantně podnikání či hledat nové cesty. Navíc je třeba přihlížet k tomu, že dodavatel BAM MOBIL nevykazoval žádné jiné podezřelé vlastnosti a žalobce s ním měl pozitivní obchodní zkušenosti z minula.
28. Další skutečností bylo, že nebylo prokázáno, že by si žalobce porovnával nabídku společnosti BAM MOBIL s jinými nabídkami potenciálních dodavatelů. Není sporu o tom, že ceny byly běžné (tržní), žalobce nebyl v dané oblasti obchodníkem bez zkušeností; porovnání cen u běžného spotřebního zboží lze učinit zhlédnutím internetových stránek, o čemž pochopitelně nevzniká formalizovaný dokument. Navíc za situace, kdy nejsou žádné pochybnosti o ceně, je zcela bezpředmětné rozvíjet úvahy o způsobu a míře jejího ověřování.
29. Další skutečností bylo, že celý obchod u žalobce měl na starosti jeden zaměstnanec, ačkoli žalobce zaměstnává 50 zaměstnanců, tento zaměstnanec neměl aktivní znalost angličtiny a komunikoval pouze přes e-mail; uvedené je u takového objemu zboží a povahy obchodu nestandardní. Soudu není zřejmé, z čeho je ona nestandardnost žalovaným dovozena. Zaměstnanec reálně proběhlé obchody uskutečnil, žalobce vysvětlil způsob jeho komunikace v cizím jazyce, zaměstnanec byl efektivní, prodal a obdržel peníze.
30. Další skutečností bylo, že se zahraničními odběrateli nebyly uzavírány písemné smlouvy, na základě kterých by bylo možné v maximální možné míře při takto velkém objemu dodávek zamezit zvýšenému podnikatelskému riziku – žalobce při prodeji zboží do zahraničí zvolil službu *on hold*, tzn. zboží není odběrateli předáno dříve, než je plně uhrazena kupní cena – tato podmínka ovšem nebyla bezvýhradně dodržována. Zde je třeba zdůraznit, že v naprosté většině případů byla služba *on hold* realizována; neuplatnila se jen u jednoho odběratele, který ovšem platil nejprve zálohu a pak doplatek, jednalo se tedy i v tomto výjimečném případě také o poměrně bezpečný způsob realizace platby.

31. Další skutečností bylo, že mobilní telefony byly přeprodávány a převáženy v jeden den mezi subdodavateli, společností BAM MOBIL, žalobcem a zahraničními odběrateli. Tato skutečnost sice může být nestandardní, ale také nemusí, neboť může z hlediska efektivity logistiky dávat smysl.
32. Další skutečností bylo, i přes ziskovost těchto transakcí žalobce dále neusiloval o dlouhodobou spolupráci v takovém rozsahu. K tomu soud podotýká, že se nejedná o skutečnost vztahující se k započetí či průběhu transakcí, ale k jejich ukončení. Toto ukončení časově koreluje se zahájením daňové kontroly ze strany správce daně.
33. Poslední skutečností bylo, že mobilní telefony představují rizikovou komoditu, která je často zneužívána k podvodům na DPH v rámci tzv. řetězových podvodů. Soudu je z jeho úřední činnosti známo, že rizikovost je žalovaným tvrzena u celé řady komodit, což ve svém důsledku oslabuje tuto indicii, neboť je-li „rizikové“ prakticky vše, nelze od daňových subjektů očekávat zvláštní bedlivost zrovna u určité komodity. Navíc i z hlediska shora popsané zásady „otevřených očí“ daňového subjektu, nelze automaticky presumovat, že se informace o rizikovosti mobilních telefonů dostaly při jeho běžné obchodní činnosti do jeho dispozice, aby na ně mohl reagovat zvýšenou obezřetností. V dané souvislosti soud rovněž neakceptoval návrh na svědeckou výpověď Ing. J., neboť jednak shodně se žalovaným uvádí, že GFŘ bylo ve zcela odlišné situaci jakožto koncový spotřebitel, jednak z důvodu zanedbatelné síly uvedené indicie.
34. Ze shora uvedeného soud usuzuje, že žalovaný nepředložil okruh indicií, který by jednoznačně směřoval k nevědomé nedbalosti ve vztahu k zapojení žalobce do podvodu na DPH. Podstatou indicie (nepřímého důkazu) je skutečnost, že je víceznačný. Pro vyloučení víceznačnosti musí být v řízení prokázána skupina indicií, tvořící ucelený a logický okruh indicií, kdy jednotlivé další indicie negují vzájemné víceznačnosti a redukují je na jediný směr, k němuž dokazování vede. V dané věci však dle názoru soudu k takové redukci nedošlo. Výrazný nárůst objemu obchodovaného zboží od dodavatele, který dosud obchodoval v nižších objemech, je sice skutečností v obchodních vztazích méně obvyklou, nikoli však zcela výjimečnou či automaticky podezřelou. Ostatní skutečnosti buďto nelze za indicie pokládat vůbec (absence doložitelného porovnání ceny, neuplatňování služby *on hold* bezvýhradně), nebo jen za indicie neschopné shora uvedené zásadní skutečnosti umocnit tak, aby bylo možno s jistotou konstatovat nevědomou nedbalost na straně žalobce. V podrobnostech soud odkazuje na rozbor těchto skutečností provedený výše. Tvrzení žalobce, že jen využil běžného naskytnuvšího se obchodního případu, zprostředkovaného mu známým dodavatelem, který byl řádně proveden (zboží reálně bylo dodáno) a zúčtován (platby byly dokladovány prostřednictvím bezhotovostního styku), nebylo okruhem indicií shromážděným žalovaným vyloučeno. Zůstává-li po souhrnném zhodnocení indicií otevřeno vícero možností, nutno aplikovat zásadu *in dubio pro libertate* ve prospěch daňového subjektu, jak akcentoval v posledním vyjádření žalobce. S ohledem na učiněné vyhodnocení shora popsaných skutečností nebylo potřebí provádět důkazy výsledky svědků O. a K., které na podporu svých tvrzení navrhl žalobce.
35. Ve světle citovaného rozsudku ve věci V. pak navíc z celého odůvodnění není zřejmé, proč správní orgány nepřistoupily k neuznání nadměrných odpočtů u subjektů

stojících v podvodných řetězcích blíže chybějícím obchodníkům (*missing traders*), kdy v jednom z řetězců (*Rainbow*) se jednalo dokonce až o 5 subjektů! Výběr subjektu vzdálenějšího od obchodníka, který byl v ohnisku podvodu, pak zpravidla vede k tomu, že síla indicíí klesá, neboť každý další obchodník v řetězci „odstiňuje“ dalšího od skutečností, které se k onomu ohnisku vztahují.

36. Vzhledem k tomu, že žaloba je důvodná, soud napadené rozhodnutí v souladu s ustanovením § 78 odst. 1 a odst. 4 s. ř. s. zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Právním názorem, který soud vyslovil, je v dalším řízení správní orgán vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
37. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto dle § 60 odst. 1 s. ř. s. tak, že žalovaný byl zavázán k úhradě důvodně vynaložených nákladů řízení procesně úspěšného žalobce.
38. Uplatněné náklady žalobce tvoří zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč, odměna zástupce za pět úkonů právní služby – a to převzetí věci, sepsání žaloby, účast u jednání, vyjádření ke kasační stížnosti a vyjádření po kasační stížnosti dle § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) vyhl. č. 177/1996 Sb., přičemž výše odměny za jeden úkon činí dle § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bod 5 vyhl. č. 177/1996 Sb., advokátní tarif (dále jen „AT“) částku 3 100 Kč a pět režijních paušálů po 300 Kč. Jelikož je právní zástupce plátcem DPH, je jeho odměna navýšena o částku 3 570 Kč, která odpovídá 21% DPH. Celková výše náhrady nákladů řízení tedy činí 23 570 Kč.
39. Vzhledem k odlišné úpravě s. ř. s. a zák. č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o. s. ř.“), týkající se nabytí právní moci rozhodnutí, uložil soud žalovanému povinnost zaplatit náhradu nákladů řízení ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku. Podle § 149 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. zavázal soud žalovaného zaplatit náhradu nákladů řízení k rukám advokáta, který žalobce v řízení zastupoval.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku je možno podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Jako důvod kasační stížnosti může být toliko namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu, či nesprávné řešení otázky, která dosud nebyla Nejvyšším správním soudem řešena.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Ostrava 9. září 2021

[Zadejte text.]

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje