ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Kříže a soudců Mgr. Věry Jachurové a Mgr. Bc. Jana Schneeweise v právní věci

žalobkyně **ALTA PRAHA, s.r.o. v likvidaci**, IČ: 654 13 270
sídlem U Šumavy 287/14, 111 01 Praha
zastoupena společností BOFFINO TAX s.r.o., IČ: 027 61 076
sídlem Petra Bezruče 1776, 272 01 Kladno

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 5. 2019, č. j. 16783/19/5300-21441-711676

takto:

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Základ sporu a dosavadní průběh řízení

1. Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 5. 2019, č. j. 16783/19/5300-21441-711676 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo rozhodnuto o odvolání žalobkyně proti rozhodnutím Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále též jen „správce daně“):

   a) ze dne 30. 11. 2017, č. j. 8588497/17/2010-52523-110949, kterým byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období duben 2013 ve výši 52 329 Kč a současně uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 10 465 Kč (dále jen „dodatečný platební výměr za duben 2013“),

b) ze dne 30. 11. 2017, č. j. 8590990/17/2010-52523-110949, kterým byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období květen 2013 ve výši 495 204 Kč a současně uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 99 040 Kč (dále jen „dodatečný platební výměr za květen 2013“),

c) ze dne 1. 12. 2017, č. j. 8591047/17/2010-52523-110949, kterým byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období červen 2013 ve výši 1 392 323 Kč a současně uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 278 464 Kč (dále jen „dodatečný platební výměr za červen 2013“),

d) ze dne 1. 12. 2017, č. j. 8591113/17/2010-52523-110949, kterým byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období červenec 2013 ve výši 1 290 213 Kč a současně uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 258 042 Kč (dále jen „dodatečný platební výměr za červenec 2013“),

e) ze dne 1. 12. 2017, č. j. 8591178/17/2010-52523-110949, kterým byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období srpen 2013 ve výši 1 334 531 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 266 906 Kč (dále jen „dodatečný platební výměr za srpen 2013“),

f) ze dne 1. 12. 2017, č. j. 8591274/17/2010-52523-110949, kterým byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období září 2013 ve výši 1 141 688 Kč a současně uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 228 337 Kč (dále jen „dodatečný platební výměr za září 2013“),

g) ze dne 1. 12. 2017, č. j. 8591342/17/2010-52523-110949, kterým byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období říjen 2013 ve výši 1 248 528 Kč a současně uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 249 705 Kč (dále jen „dodatečný platební výměr za říjen 2013“),

h) ze dne 1. 12. 2017, č. j. 8591417/17/2010-52523-110949, kterým byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období listopad 2013 ve výši 1 101 674 Kč a současně uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 220 334 Kč (dále jen „dodatečný platební výměr za listopad 2013“),

i) ze dne 1. 12. 2017, č. j. 8591464/17/2010-52523-110949, kterým byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období prosinec 2013 ve výši 1 324 432 Kč a současně uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 264 886 Kč (dále jen „dodatečný platební výměr za prosince 2013“),

j) ze dne 1. 12. 2017, č. j. 8591517/17/2010-52523-110949, kterým byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období leden 2014 ve výši 1 125 691 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 225 138 Kč (dále jen „dodatečný platební výměr za leden 2014“),

k) ze dne 30. 11. 2017, č. j. 8591551/17/2010-52523-110949, kterým byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období únor 2014 ve výši 842 634 Kč a současně uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 168 526 Kč (dále jen „dodatečný platební výměr za únor 2014“),

l) ze dne 1. 12. 2017, č. j. 8591590/17/2010-52523-110949, kterým byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období březen 2014 ve výši 1 157 285 Kč a současně

uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 231 457 Kč (dále jen „dodatečný platební výměr za březen 2014“),

m) ze dne 1. 12. 2017, č. j. 8591629/17/2010-52523-110949, kterým byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období duben 2014 ve výši 1 161 826 Kč a současně uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 232 365 Kč (dále jen „dodatečný platební výměr za duben 2014“),

n) ze dne 1. 12. 2017, č. j. 8593756/17/2010-52523-110949, kterým byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období květen 2014 ve výši 1 580 687 Kč a současně uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 316 137 Kč (dále jen „dodatečný platební výměr za květen 2013“),

o) ze dne 1. 12. 2017, č. j. 8593791/17/2010-52523-110949, kterým byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období červen 2014 ve výši 1 221 715 Kč a současně uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 244 343 Kč (dále jen „dodatečný platební výměr za červen 2014“),

p) ze dne 1. 12. 2017, č. j. 8593829/17/2010-52523-110949, kterým byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období červenec 2014 ve výši 1 455 575 Kč a současně uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 291 115 Kč (dále jen „dodatečný platební výměr za červenec 2014“),

q) ze dne 1. 12. 2017, č. j. 8593885/17/2010-52523-110949, kterým byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období srpen 2014 ve výši 1 123 340 Kč a současně uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 224 668 Kč (dále jen „dodatečný platební výměr za srpen 2014“),

r) ze dne 1. 12. 2017, č. j. 8593925/17/2010-52523-110949, kterým byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období září 2014 ve výši 1 225 850 Kč a současně uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 245 170 Kč (dále jen „dodatečný platební výměr za září 2014“),

s) ze dne 1. 12. 2017, č. j. 8593946/17/2010-52523-110949, kterým byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období říjen 2014 ve výši 1 031 139 Kč a současně uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 206 227 Kč (dále jen „dodatečný platební výměr za říjen 2014“),

(dále též společně „dodatečné platební výměry“).

2. Napadeným rozhodnutím byla odvolání žalobkyně zamítnuta a dodatečné platební výměry byly potvrzeny.

3. Správce daně na základě provedené daňové kontroly DPH za zdaňovací období leden 2013 až leden 2015, jejíž závěry jsou uvedeny ve zprávě o daňové kontrole, č. j. 2201293/17/2201-61563-305806 (dále jen „Zpráva o daňové kontrole“), dospěl k závěru, že žalobkyně nesplnila podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění (nákup telekomunikační služby – dobíjecích kupónů) od dodavatelů:

a) TANAGA TRADE, s.r.o., IČ: 292 55 279, se sídlem Tusarova 1384/25, 170 00 Praha 7 (dále jen „TANAGA TRADE, s.r.o.“), a to ve zdaňovacích obdobích duben 2013 až srpen 2013 a říjen 2013 až říjen 2014, na základě daňových dokladů, jež jsou uvedeny na str. 2 až 10 Zprávy o daňové kontroly,

b) Facility Consulting & Engineering, s.r.o. v likvidaci, IČ: 271 53 657, se sídlem Jaurisova 515/4, 141 00 Praha (dále jen „Facility Consulting & Engineering, s.r.o.“), a to ve zdaňovacích obdobích květen a červen 2013, na základě daňových dokladů uvedených na str. 11 Zprávy o daňové kontrole, a

c) LIGERINVEST s.r.o., IČ: 016 69 125, se sídlem Pobřežní 394/12, 186 00 Praha (dále jen „LIGERINVEST s.r.o.“), a to ve zdaňovacích obdobích červen 2013 až duben 2014, na základě daňových dokladů uvedených na str. 12 až 17 Zprávy o daňové kontrole.

4. Správce daně odmítl uznat nárok na odpočet daně v celkové výši 21 306 664 Kč uplatněný na základě daňových dokladů přijatých od výše uvedených dodavatelů z důvodu účasti žalobkyně na podvodu na DPH, o kterém žalobkyně vědět mohla a měla, přičemž nepřijala taková rozumná opatření, aby zajistila, že předmětná plnění součástí podvodu na DPH nebudou. Žalovaný v napadeném rozhodnutí nejdříve shrnul právní úpravu vztahující se k podvodům na DPH, a to včetně judikatury Nejvyššího správního soudu a SDEU, a taktéž i principy podvodu na DPH a podmínky účasti na podvodu na DPH. Následně takto shrnutý právní základ aplikoval na věc žalobkyně a vypořádal se s konkrétními odvolacími námitkami. Konstatoval, že v případě předmětných plnění, tedy přijetí dobíjecích kuponů, se jednalo o poskytnutí služby dle ustanovení § 13 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění účinném pro předmětná zdaňovací období (dále jen „zákon o DPH“). Tato plnění nejsou osvobozena od daně a v souladu s ustanovením § 2 odst. 2 zákona o DPH jde o plnění zdanitelná. Ve shodě se správcem daně konstatoval, že předmětná plnění se uskutečnila a současně byly splněny hmotněprávní a formální podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně dle ustanovení § 72 a § 73 zákona o DPH. Správce daně však správně vyhodnotil, že obchodní transakce posuzované v souvislosti s předmětnými přijatými plněními vykazují znaky podvodného jednání. Bylo prokázáno, že žalobkyně byla účastna podvodného jednání v níže popsaných řetězcích společností, o kterém vědět mohla a měla.

5. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí nejdříve zabýval existencí daňového podvodu. Ve vztahu k obchodním případům se společností TANAGA TRADE s.r.o. uvedl, žalobkyně uplatňovala v daňových přiznáních k DPH za zdaňovací období duben 2013 až říjen 2014 nárok na odpočet daně, a to na základě daňových dokladů specifikovaných na str. 2 až 10 Zprávy o daňové kontroly. Zboží bylo dodáváno v řetězci společností, ve kterém byly kromě žalobkyně a dodavatele TANAGA TRADE s.r.o. zapojeny také společnosti ZONUS s. r. o., DIČ: SK2023457810, se sídlem Bancíkovej 1/A, 821 03 Bratislava (dále jen „ZONUS s.r.o.“), VP Investment, s.r.o., IČ: 255 80 779, se sídlem Rudé armády 586/14, Rousínovec, 683 01 Rousínov (dále jen „VP Investment s.r.o.“), RODANEX s.r.o. – v likvidaci, IČ: 292 71 509, se sídlem Příční 118/10, Zábrzdovice, 602 00 Brno, (dále jen „RODANEX s.r.o.“), Jasco s.r.o. v likvidaci, IČ: 292 82 063, se sídlem Zahradníčkova 1220/20a, Košíře, 150 00 Praha 5 (dále jen „Jasco s.r.o.“) a SDRUŽENÍ SALVÁTOR s.r.o. v likvidaci, IČ: 276 21 774, se sídlem Litovická 447/25, 161 00 Praha 6 – Liboc (dále jen „SDRUŽENÍ SALVÁTOR s.r.o.“).

6. Ve zdaňovacích obdobích duben až srpen 2013 a říjen 2013 až říjen 2014 bylo plnění dodáváno v řetězci společností tak, že společnost ZONUS s.r.o. dodávala společnostem VP Investment s.r.o., RODANEX s.r.o., Jasco s.r.o. a SDRUŽENÍ SALVÁTOR s.r.o., které zboží dodávaly společnosti TANAGA TRADE s.r.o., která byla následně dodavatelem žalobkyně.

7. Všichni dodavatelé společnosti TANAGA TRADE s.r.o. figurující ve výše uvedeném řetězci společností vykazují znaky typické pro tzv. *missing tradery*. Tyto společnosti jsou pro správce daně nekontaktní, nelze u nich prověřit, zda zahrnuly šetřená plnění do svých přiznání k DPH, rovněž nelze ověřit splnění povinnosti přiznat daň z titulu přijetí služby od osoby z jiného členského státu (ZONUS s.r.o.), resp. je patrné, že tuto daň nepřiznaly. Jimi vykazovaná daň byla často minimální, případně nebyla vůbec uhrazena.

8. Žalovaný doplnil, že v předmětných obchodních řetězcích lze pozorovat rovněž nestandardní platební morálku, kdy peněžní prostředky byly mezi jednotlivými články řetězce obratem přeposílány. Z výpisů z bankovních účtů společností VP Investment s.r.o., RODANEX s.r.o., Jasco s.r.o. a SDRUŽENÍ SALVÁTOR s.r.o. nebyly zjištěny platby ve prospěch žádných jiných dodavatelů kromě slovenské společnosti ZONUS s.r.o., což neodpovídá chování subjektů, kteří se při své ekonomické činnosti snaží dosahovat zisku.

9. Ve vztahu k obchodním případům se společností Facility Consulting & Engineering, s.r.o. žalovaný uvedl, že žalobkyně uplatňovala v daňových přiznáních k DPH za zdaňovací období květen a červen 2013 nárok na odpočet daně z plnění přijatých od společnosti Facility Consulting & Engineering, s.r.o., a to na základě daňových dokladů specifikovaných na str. 11 Zprávy o daňové kontrole. V tomto zdaňovacím období bylo plnění dodáváno v řetězci společností tak, že společnost Facility Consulting & Engineering, s.r.o. byla dodavatelem žalobkyně.

10. Korespondence byla společnosti Facility Consulting & Engineering, s.r.o. doručována uplynutím lhůty. Tato společnost je pro správce daně nekontaktní, nespolupracuje s ním a neplní si své povinnosti vůči správci daně. Sídlo společnosti Facility Consulting & Engineering, s.r.o. bylo na virtuální adrese. Jednatelem společnosti byla v současnosti osoba cizí státní příslušnosti. V době uskutečnění předmětných plnění byl jednatelem Martin Štěpán (dále jen „M. Š.“), který má v obchodním rejstříku zapsánu adresu Městského úřadu v Pelhřimově (pro správce daně je tak nekontaktní i on sám). Společnost od svého vzniku zveřejnila pouze dvě účetní závěrky, a to za roky 2004 a 2005, a nyní je v likvidaci. V daňových přiznáních k DPH za květen a červen 2013 vykázala vysoká uskutečněná a přijatá zdanitelná plnění (v řádech milionů Kč) s minimální daňovou povinností (za květen 2013 výsledná daň 17 986 Kč, za červen 2013 15 998 Kč). S ohledem na nespolupráci společnosti se správcem daně se u tohoto dodavatele žalobkyně nepodařilo zahájit daňovou kontrolu a v důsledku toho jí byla daň za zdaňovací období květen a červen 2013 stanovena podle pomůcek ve výši celkem 1 266 378 Kč. Tato daň nebyla uhrazena.

11. Ve vztahu k obchodním případům se společností LIGERINVEST s.r.o., s.r.o. žalovaný uvedl, že žalobkyně uplatňovala v daňových přiznáních k DPH za zdaňovací období červen 2013 až duben 2014 nárok na odpočet daně, a to na základě daňových dokladů specifikovaných na str. 12 až 17 Zprávy o daňové kontrole.

12. Ve zdaňovacích obdobích červen 2013 až duben 2014 bylo plnění dodáváno v řetězci společností tak, že dodavateli společnosti LIGERINVEST s.r.o. byly společnosti Bril-Stav s.r.o., IČ: 246 86 751, se sídlem Tovární 202/3, 170 00 Praha (vymazána ke dni 10. 10. 2017, pozn. soudu), (dále jen „Bril-Stav s.r.o.“), Zentaxi s.r.o. v likvidaci, IČ: 242 51 526, se sídlem Kaprova 42/14, 110 00 Praha (vymazána dne 22. 7. 2020, pozn. soudu), (dále jen „Zentaxi s.r.o.“) a Facility Consulting & Engineering, s.r.o. Společnost LIGERINVEST s.r.o. pak byla dodavatelem žalobkyně.

13. Z důkazních prostředků shromážděných správcem daně bylo patrné, že dobíjecí kupony byly ve všech předmětných obchodních řetězcích obchodovány za neobvykle nízkou cenu, v jednom z řetězců se zcela nelogickým zapojením slovenské společnosti ZONUS s.r.o. (v ostatních řetězcích nebylo zapojení zahraničního subjektu prokázáno, s ohledem na skutečnost, že bylo na články řetězce předcházející žalobkyni v systému VIES vykazováno dodání zboží, je však toto zapojení rovněž pravděpodobné). Cena plnění byla v šetřených řetězcích postupně čím dál nižší a zároveň výrazně nižší než cena plnění, za kterou bylo běžně obchodováno na tuzemském trhu. Tato skutečnost je patrná z porovnání ceny dodávaných kuponů s ceníky dobíjecích kuponů poskytnutých správci daně společnostmi T-Mobile Czech Republic a.s., O2 Czech Republic a.s. a Vodafone Czech Republic a.s. Rozdíl mezi cenou dle doložených cen tuzemských operátorů a cenou, za kterou kupony pořizovaly jednotlivé články podvodného řetězce, se pohyboval cca od 5 až 23 Kč (podrobněji viz str. 27, 31, 38 a 42 Zprávy o daňové kontrole).

14. Žalovaný shrnul, že v daném případě bylo zjištěno, že v předmětných obchodních řetězcích došlo k narušení neutrality daně. Chybějící daň byla identifikována v prvním zjištěném obchodním řetězci, a to u přímého dodavatele žalobkyně, společnosti TANAGA TRADE s.r.o., neboť tato za zdaňovací období duben až srpen 2013, říjen 2013 až říjen 2014 vyměřenou daň neuhradila. Chybějící daň byla identifikována rovněž u společnosti VP Investment s.r.o., která za zdaňovací období, ve kterých na šetřených transakcích participovala, daňová přiznání buď vůbec nepodala, tedy daň nepřiznala a neuhradila, a pokud přiznání k DPH podala (3. čtvrtletí 2014), nemohlo být zahrnutí šetřených plnění do tohoto přiznání s ohledem na její nekontaktnost ověřeno. Chybějící daň byla identifikována rovněž u společnosti RODANEX s.r.o., která za zdaňovací období, ve kterých na šetřených transakcích participovala, přiznání k DPH nepodala a je rovněž pro správce daně nekontaktní. Daň z poskytnutí šetřených plnění nepřiznala a neuhradila ani společnost Jasco s.r.o., která za dotčená zdaňovací období nepodala přiznání k DPH. Společnost SDRUŽENÍ SALVÁTOR s.r.o. podala přiznání k DPH pouze za jedno ze zdaňovacích období, ve kterých byla dodavatelem společnosti TANAGA TRADE s.r.o., ani zde vykázanou daň neuhradila a pro správce daně je rovněž nekontaktní. U společností VP Investment s.r.o., RODANEX s.r.o., Jasco s.r.o. a SDRUŽENÍ SALVÁTOR s.r.o. byla chybějící daň identifikována rovněž s ohledem na skutečnost, že tyto společnosti nepřiznaly v tuzemsku daň z titulu přijetí služby z jiného členského státu od společnosti ZONUS s.r.o. Předmětné společnosti tak vystupují v pozici tzv. *missing trader* jako subjekty, které neodvedly daň do státního rozpočtu. Žalobkyně jako jeden z následných článků uvedených řetězců přitom uplatňovala nárok na odpočet daně na vstupu za nákup předmětného zboží, čímž došlo k narušení principu neutrality DPH. Chybějící daň byla identifikována rovněž ve druhém definovaném řetězci, a to u přímého dodavatele žalobkyně společnosti Facility Consulting & Engineering, s.r.o., když tato za zdaňovací období květen a červen 2013 vyměřenou daň neuhradila. Správce daně chybějící daň identifikoval rovněž ve třetím řetězci společností, neboť přímý dodavatel žalobkyně, společnost LIGERINVEST s.r.o., daň stanovenou za zdaňovací období srpen 2013 až duben 2014 neuhradila. Chybějící daň byla identifikována rovněž u dodavatele společnosti LIGERINVEST s.r.o., tj. u společnosti Facility Consulting & Engineering, s.r.o., která daň za červen 2013 neuhradila. Rovněž subdodavatel žalobkyně Bril-Stav s.r.o. za zdaňovací období červenec 2013, kdy byl do šetřeného řetězce zapojen, jemu stanovenou daň neuhradil. Rovněž společnost Zentaxi s.r.o. za zdaňovací období srpen až prosinec 2013 a

březen až duben 2014, kdy na šetřených dodávkách dobíjecích kuponů participovala, vyměřenou, resp. doměřenou daň neuhradila.

15. Z uvedených skutečností vyplývá, že posuzované obchodní transakce neodpovídaly podmínkám, které jsou typické a v obchodním prostředí běžné pro subjekty, které se snaží dosahovat ekonomického zisku. Společnosti participující v předmětných řetězcích se nejeví jako standardní podnikatelé. Většina z nich sídlí na tzv. virtuálních sídlech [která nesplňují požadavky dle ustanovení § 4 odst. 1 písm. j) zákona o DPH, a nejsou tak sídlem ve smyslu tohoto zákona], některé z nich byly do obchodního rejstříku zapsány a k DPH registrovány jen nedlouho před realizací šetřených plnění, neplní své povinnosti ve smyslu zveřejňování účetních závěrek ve sbírce listin obchodního rejstříku, v důsledku čehož není mj. pro subjekty s nimi spolupracující seznatelné, jaká je jejich finanční bilance. Předmětné společnosti byly do výše popsaných řetězců zapojeny pouze s cílem vylákání daňové výhody, bezprostředně po realizaci šetřených plnění se staly pro správce daně nekontaktními, daňová povinnost za předmětná zdaňovací období jim byla často stanovena odlišně od daně, kterou samy deklarovaly ve svých daňových přiznáních, a to mj. i bez jejich součinnosti pomocí pomůcek. V řetězci společností, kde byla dodavatelem žalobkyně společnost TANAGA TRADE s.r.o., navíc bylo zjištěno, že kupony byly přeprodávány přes slovenskou společnost ZONUS s.r.o., přestože na území Slovenska nemají žádnou použitelnost. Výše uvedené skutečnosti (chybějící daň na několika místech ve vydefinovaných obchodních řetězcích spolu s nestandardnostmi v daných řetězcích) ve svém celku svědčí o tom, že předmětné obchodní transakce žalobkyně jsou zatíženy podvodem na DPH.

16. Žalovaný se dále v odůvodnění napadeného rozhodnutí zabýval existencí objektivních okolností, resp. tím, zda lze žalobkyni považovat za účastníka podvodu na DPH a zda bylo na základě objektivních okolností ze strany správce daně prokázáno, že žalobkyně jako osoba povinná k dani, které bylo dodáno zboží zakládající nárok na odpočet daně, věděla nebo měla a mohla vědět, že předmětná plnění jsou součástí tohoto daňového podvodu.

17. Žalovaný poukázal na nepřiměřeně nízkou cenu dobíjecích kupónů a množství dodávaných kupónů, absenci písemné smluvní dokumentace a nestandardní způsob placení, personální propojení dodavatelů, změnu toku kupónů (změna dodavatele v odběratele), způsob navázání kontaktu s dodavateli a na samotné osoby dodavatelů. Konstatoval, že za situace, kdy žalobkyně pořizovala dobíjecí kupony za ceny nižší, než za jaké je nabízejí prvovýrobci, od dodavatelů sídlících na virtuálních adresách, o nichž nelze z veřejných zdrojů (obchodní rejstřík, internet) zjistit jakékoli informace o jejich činnosti a výsledcích hospodaření, aniž by se svými dodavateli uzavřela písemné smlouvy či vystavila k dodávaným plněním objednávky, mohla a měla vědět, že se účastní podvodného jednání. Nestandardní jsou dle žalovaného rovněž okolnosti stran úhrady šetřených plnění. Bylo zjištěno také personální propojení mezi některými dodavateli a rovněž změna v toku kuponů v předmětných zdaňovacích obdobích (žalobkyně se z odběratele stala dodavatelem). Na základě těchto skutečností žalovaný konstatoval, že v daném případě existovaly takové nestandardnosti, resp. indicie o riziku zapojení do podvodného řetězce, které byly či mohly být žalobkyni známy již v době přijetí šetřených plnění. Ty ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, které spolehlivě prokazují, že žalobkyně mohla a měla vědět o tom, že se účastní řetězce zasaženého podvodem na DPH.

18. Následně se žalovaný v napadeném rozhodnutí zabýval opatřeními, která měla žalobkyně přijmout, aby zajistila svou neúčast na daňovém podvodu. Uvedl, že žalobkyně si dostatečně neprověřila své obchodní partnery, nedbala na řádnou smluvní dokumentaci ani nezjišťovala adekvátní informace o cenách. Shrnul, že žalobkyně nedodržela dostatečnou míru obezřetnosti a nepřijala dostatečná opatření, která po ní mohou být rozumně vyžadována k ověření, že jí uskutečňovaná obchodní transakce nepovede k účasti v podvodném řetězci, resp. opatření, jimiž by své účasti v podvodném řetězci předešla. Žalobkyně tedy nemohla být v dobré víře, že se účastí na předmětné obchodní transakci nezapojí do podvodného jednání. Ve vztahu k šetřeným obchodním transakcím byly zjištěny takové skutečnosti, které značí, že tyto transakce byly zasaženy podvodem na DPH. V předmětných obchodních řetězcích byla identifikována chybějící daň a rovněž byla prokázána existence objektivních okolností, které ve svém souhrnu svědčí o tom, že žalobkyně o své účasti na daňovém podvodu vědět mohla a měla. Žalobkyně se tak svým jednáním účastnila plnění, které bylo součástí podvodu na DPH, přičemž neučinila přiměřená opatření, kterými by své účasti na daňovém podvodu předešla. Žalovaný se proto ztotožnil se závěry správce daně uvedenými ve Zprávě o daňové kontrole a uzavřel, že správce daně postupoval v souladu se zákonem a ustálenou judikaturou, jestliže žalobkyní uplatněný nárok na odpočet daně z plnění přijatého v předmětných zdaňovacích obdobích od dodavatelů TANAGA TRADE s.r.o., Facility Consulting & Engineering s.r.o. a LIGERINVEST s.r.o. neuznal.

19. Žalovaný se taktéž vyjádřil k žalobkyní doloženému vyjádření insolvenční správkyně společnosti TANAGA TRADE, s.r.o. ze dne 28. 3. 2018 (dále jen „Vyjádření insolvenční správkyně“) a odkazu na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 10. 2010 č. j. 9 Afs 18/2010-227. S poukazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2011 č. j. 8 Afs 4/2011-71 uvedl, že pro danou věc je stěžejní, že u přímého dodavatele žalobkyně, společnosti TANAGA TRADE s.r.o., byla prokázána existence chybějící daně, neboť DPH jí vyměřenou tato společnost správci daně neuhradila, čímž byla společně s nestandardnostmi, které obchodování v daných řetězcích provázely, prokázána existence podvodu na DPH tak, jak ji chápe SDEU i tuzemské soudy. Doložené Vyjádření insolvenční správkyně na tomto závěru nemůže nic změnit. Žalovaný konstatoval, že správce daně nepostupoval v rozporu s žalobkyní zmiňovaným rozsudkem Nejvyššího správního soudu, neboť ve zde řešeném případě nebylo prokázáno, že by žalobkyně o podvodném jednání nevěděla ani vědět nemohla. Proto je odkaz na tento rozsudek nepřípadný.

K námitce žalobkyně, že správce daně neměl pochybnosti o uskutečnění plnění pro žalobkyni a rovněž odběratele LIGERINVEST s.r.o., a že v rozporu s tímto závěrem chce správce daně vybrat daň podruhé, když odmítá uznat nárok na odpočet daně uplatněný žalobkyní, žalovaný uvedl, že řízení vedené ve věci stanovení DPH u společnosti Facility Consulting & Engineering s.r.o. je samostatným řízením, jehož přezkum není předmětem tohoto odvolacího řízení. Popis řízení vedeného u společnosti Facility Consulting & Engineering s.r.o. žalovaný využil, když definoval podvod na DPH, který byl v šetřených řetězcích spáchán, a identifikoval s tím související chybějící daň. Žalobkyní nastíněnou situaci nelze považovat za jakýsi *„výběr daně podruhé“*, a to hned z několika důvodů. V prvé řadě se u společnosti Facility Consulting & Engineering s.r.o. jedná o daň na výstupu, kterou tato společnost sama přiznala a vystavila s tím související daňové doklady. Naproti tomu u žalobkyně je předmětem tohoto řízení posuzování splnění podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně, tedy daň na vstupu. U žalobkyně rovněž jako u společnosti

Facility Consulting & Engineering s.r.o. nebylo zpochybněno uskutečnění šetřených plnění, kdy u žalobkyně správce daně konstatoval, že splnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně má za prokázané. U žalobkyně však správce daně následně po prokázání splnění hmotněprávních podmínek ještě posuzoval, zda nebyla šetřená plnění součástí podvodu na DPH. Když se existence podvodu na DPH potvrdila, zkoumal, zda o tomto podvodném jednání žalobkyně vědět mohla a měla. Jelikož v rámci daňové kontroly na DPH za předmětná zdaňovací období bylo shromážděno množství nestandardností, které musely být žalobkyni známy, a současně nebylo zjištěno, že by žalobkyně přijala adekvátní opatření, kterými by své účasti na podvodu na DPH zabránila, správci daně nezbylo než nárok na odpočet daně uplatněný žalobkyní vyloučit. Připomněl, že smyslem odepření nároku na odpočet daně je především ochrana systému DPH, nikoli získání finančních prostředků pro státní rozpočet.

II. Obsah žaloby

20. Žalobkyně namítala nezákonnost napadeného rozhodnutí, resp. dodatečných platebních výběrů, neboť správce daně dle jejího názoru věc nesprávně právně posoudil a skutkový stav, který vzali žalovaný a správce daně za prokázaný, nemá oporu ve spise.

21. V rámci **prvního žalobního bodu** žalobkyně namítla, že žalovaný neprokázal, že se žalobkyně účastnila podvodu na DPH, o kterém věděla či vědět měla a mohla. Žalovaný a správce daně se pouze snažili vzbudit dojem, že se žalobkyně zapojila do daňového podvodu, avšak v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“) a Soudního dvoru Evropské unie (dále též „SDEU“) neprokázali, že se účastnila podvodu na DPH, o kterém věděla či vědět měla a mohla. Své přesvědčení totiž oba finanční orgány postavily pouze na zjištěních, že dodavatelé dodavatelů žalobkyně jsou nekontaktní a neplní si své daňové povinnosti, aniž by sdělily, jakým způsobem to mohla ověřit žalobkyně. Žalobkyně dále rozebírala termíny důkaz, důkazní prostředek, indicie, a namítala, že žalovaný nepředložil přímé a nevyvratitelné důkazy o tom, že se účastnila vědomě daňového podvodu, nebo že o tomto podvodu vůbec mohla vědět.

22. Dále žalobkyně rozporovala jednotlivá skutková zjištění a závěry z nich učiněné, a to ve vztahu k jednotlivým článkům detekovaných řetězců obchodování. Ke společnosti TANAGA TRADE, s.r.o., namítla, že po provedené kontrole u této společnosti správce daně nezjistil, že by došlo k nedovedení daně a pouze neuznal nárok dodavatele společnosti TANAGA TRADE, s.r.o. na odpočet z přijatých zdanitelných plnění od jejích dodavatelů. Z toho žalobkyně dovodila, že dodavatel TANAGA TRADE, s.r.o. měl ve vztahu k ní vše v pořádku a žalobkyně ani neměla důvod domnívat se, že by tomu tak nebylo. DPH totiž nebyla odvedena u (sub)dodavatelů společnosti TANAGA TRADE, s.r.o., což však žalobkyně nemohla zjistit ani se to jakkoli dozvědět. Žalobkyně rovněž namítala, že i sama společnost TANAGA TRADE, s.r.o. odmítá uznat nárok finanční správy na doměření daně a předložila Vyjádření insolvenční správkyně s tím, že údajná účast dodavatele TANAGA TRADE, s.r.o. na podvodu je předmětem trestního řízení, které běží a nebylo ukončeno, a na němž žalobkyně neparticipovala ani jako svědek.

23. Ke společnosti Facility Consulting & Engineering, s.r.o. žalobkyně namítala, že z napadeného rozhodnutí vyplývá, že u tohoto dodavatele se nepodařilo zahájit daňovou kontrolu, v důsledku čehož mu byla doměřena daň podle pomůcek. Na vstupu byla daň stanovena podle údajů o uskutečněných zdanitelných plněních, jak sám dodavatel deklaroval v daňových přiznáních, neboť správce daně neměl pohybnosti o správnosti daně

přiznané z poskytnutí služeb (dobíjecích kuponů) žalobkyni a odběrateli LIGERINVEST s.r.o. Z tohoto žalobkyně dovozuje, že žalovaný, resp. správce daně chce u žalobkyně vybrat daň podruhé, tj. nechce jí uznat nárok na odpočet DPH, což je v rozporu s principem neutrality.

24. Ke společnosti LIGERINVEST s.r.o. žalobkyně namítala, že u ní byla na základě výsledků daňové kontroly stanovena daň v důsledku vyloučení nároku na odpočet uplatněný společností LIGERINVEST s.r.o. z přijatých zdanitelných plnění (dobíjecích kuponů) od dodavatelů Zentaxi s.r.o. a Facility Consulting & Engineering, s.r.o., které následně dodávala žalobkyni, z důvodu účasti na obchodování s dobíjecími kupóny stiženém podvodem na DPH, o němž věděla či vědět měla a mohla. Takto stanovenou daň společnost LIGERINVEST s.r.o. neuhradila. Žalobkyně namítá, že pochybení nastalo opět u subdodavatelů jejích dodavatelů, tj. subjektů, s nimiž žalobkyně neměla žádný kontakt.

25. Žalobkyně dále namítala, že byla-li chybějící daň zjištěna u dodavatelů LIGERINVEST s.r.o., konkrétně u společnosti Bril-Stav s.r.o. a Zentaxi s.r.o., kdy u obou těchto subdodavatelů byla daň doměřena prostřednictvím pomůcek a nebyla uhrazena, pochybení se vztahovalo opět k subdodavatelům jejích dodavatelů, které nelze spojit s činností žalobkyně a údajným podvodným jednáním, které se mělo uskutečnit u dodavatelů žalobkyně. Správce daně tvrdil, že nemá žádné důkazy, že by se žalobkyně účastnila podvodu, přesto však bez jakýchkoliv podkladů dovodil, že se podvodu účastnila. Žalobkyně v této souvislosti odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2016 č. j. 2 Afs 55/2016-38, podle něhož je správce daně povinen prokázat, že plátce DPH věděl nebo mohl vědět o svém zapojení do obchodního řetězce zatíženého podvodným jednáním.

26. Žalobkyně taktéž argumentovala další judikaturou Nejvyššího správního soudu, kdy podle rozsudku ze dne 5. 10. 2016 č. j. 6 Afs 170/2016-30 je povinností správce daně shromáždit dostatečné množství důkazů, které podporují závěr, že se plátce daně účastnil podvodného jednání s cílem získat neoprávněně nárok na odpočet DPH. Tento závěr dle žalobkyně vyplývá i z rozsudku SDEZ ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében Kft v. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (C - 80/11) a Péter Dávid v. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (C-142/11)* (dále jen „rozsudek ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11“).

27. Správce daně žádným způsobem neprokázal, že by se žalobkyně podvodu na DPH účastnila, ani neprokázal, že o tom mohla vědět, jestliže se omezil pouze na konstatování o porušení *„kontaktnosti u dodavatelů jejich dodavatelů.“*

28. V rámci **druhého žalobního bodu** žalobkyně namítala neexistenci nestandardností obchodování a nemožnost si údajné nesrovnalosti ověřit.

29. K virtuálnímu sídlu dodavatelů žalobkyně a trvalému pobytu jednatele jejího dodavatele na ohlašovně žalobkyně namítla, že skutečnost, že společnost sídlí na virtuální adrese, ještě nemusí znamenat, že je zatížena daňovým podvodem. Za nedůvodný rovněž považovala požadavek, aby daňový subjekt před zahájením obchodování s obchodním partnerem fyzicky zkontroloval, zda jeho sídlo není virtuální a ani zjištění této skutečnosti není důvodem pro neuskutečnění obchodu. Ke zjištění o trvalém pobytu statutárního orgánu na ohlašovně městského úřadu namítala, že tato skutečnost není nijak zvýrazněna v obchodním rejstříku, a že běžný daňový subjekt nezná veškeré adresy městských úřadů.

30. K nezvykle nízkým cenám nakupovaných dobíjecích kuponů žalobkyně namítla, že správce daně pochybil, pokud si nevyžádal ceníky dobíjecích kupónů od telefonních operátorů v tomto daňovém řízení, ale použil ceníky získané v daňovém řízení se společností HELVEX s.r.o., IČ: 144 99 223, se sídlem Starý Most 336, 434 01 Most (dále jen „HELVEX s.r.o."), a proto není záruka, že předmětné ceníky se vztahují i na obchodní případy žalobkyně. Rovněž žalovaný, resp. správce daně nezjišťoval, zda nelze předmětné ceníky ještě dále upravit v případě velkých odběrů, což podle ní možné je a žalobkyně toho využila. Nakupovala ve větších odběrech a dostala výhodnější ceny, než které by dostal jiný obchodník.

31. K absenci písemné smluvní dokumentace žalobkyně namítala, že takový postup je v současném obchodním prostředí běžný, neboť objednávky se vyřizují mailovou či telefonickou komunikací z důvodu operativnosti. Ani v případě, že by žalobkyně smlouvu uzavírala, nebylo by možné v ní stanovit cenu (která se může podle poměrů na trhu měnit), určit množství dodaných karet (protože jejich počty objednávala žalobkyně operativně podle poptávky na trhu), a smlouva by tak nemohla obsahovat údaje, které žalovaný, resp. správce daně považoval za potřebné.

32. Závěrem tohoto žalobního bodu žalobkyně namítala nezohlednění faktického prodeje dobíjecích kuponů, neboť žalovaný, resp. správce daně na jedné straně zpochybnil nákup dobíjecích kuponů, na druhé straně však nezohlednil, že všechny kupony byly řádně prodány. Ke zjištění, že byl doložen pouze pohyb na skladě za leden 2014, žalobkyně uvedla, že tento byl předložen jako vzorek, a žalobkyně následně kontaktovala úřední osobu, které sdělila, že bude-li třeba, doloží kompletní skladovou evidenci, což však správce daně nepožadoval. U předloženého vzorku pak odsouhlasil, že skladová evidence souhlasí s datem uskutečněného zdanitelného plnění (dále též jen „DUZP") a počty fakturovaných kuponů.

33. Ve **třetím žalobním bodě** žalobkyně namítala porušení základních zásad správy daní, kdy pokud by správce daně nadále trval na svých nepodložených domněnkách, byly by tím porušeny mimo jiné i základní zásady daňového řízení, vyjádřené v § 6 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád") a dále v § 8 odst. 2 daňového řádu.

34. Na základě shora uvedeného žalobkyně navrhla, aby soud svých rozhodnutím zrušil jak napadené rozhodnutí, tak i dodatečné platební výměry a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného a replika žalobkyně

35. Žalovaný navrhl podanou žalobu jako nedůvodnou zamítnout. K jednotlivým žalobním bodům se ve vyjádření ze dne 8. 10. 2019 vyjádřil následovně:

36. K **prvnímu žalobnímu bodu** uvedl, že v případě zdanitelných plnění přijatých žalobkyní v předmětných zdaňovacích obdobích v detekovaných řetězcích obchodování s dobíjecími kupony byly zjištěny takové skutečnosti, které značí, že tyto transakce byly zasaženy podvodem na DPH. Byly detekovány řetězce, chybějící daň v nich (u několika článků), nestandardnosti subjektů začleněných v řetězcích a nestandardnosti obchodování v celých zjištěných řetězcích, tj. i ty, o nichž žalobkyně (na rozdíl od objektivních skutečností) nemusela vědět. Současně však žalovaný popsal tzv. objektivní okolnosti, které měly žalobkyni indikovat, že se účastní obchodování zasaženého podvodem na DPH, a posoudil také průběh a způsob obchodování z pohledu toho, zda žalobkyně přijala rozumná

opatření za účelem prevence účasti na podvodu. Žalovaný má za to, že on, resp. správce daně své důkazní břemeno plně unesl, načež zopakoval závěry, které uvedl již v napadeném rozhodnutí.

37. Ke **druhému žalobnímu bodu** žalovaný uvedl, že závěry o nestandardnosti obchodování jsou založeny na řadě skutkových zjištění, která je nutné posuzovat v jejich vzájemné souvislosti, a proto nelze jednotlivá skutková zjištění správce daně vyčleňovat ze souhrnu všech skutkových zjištění, jak to činí žalobkyně. Jakkoliv se může každá uvedená skutečnost posuzovaná separátně jevit jako zákonná či méně významná, v kontextu tvoří ucelený komplex zjištění vedoucích k oprávněnému závěru, že obchodování v řetězcích trpělo nestandardnostmi, když ty, o nichž žalobkyně prokazatelně věděla, lze považovat za tzv. objektivní skutečnosti. Žalovaný dále ve vztahu k virtuálnímu sídlu dodavatelů a trvalému pobytu jednatele dodavatele žalobkyně na ohlašovně, nezvyklé nízkým cenám dobíjecích kuponů a absenci písemné smluvní dokumentace zopakoval skutečnosti, jež uvedl již v napadeném rozhodnutí.

38. K namítanému nezohlednění faktického prodeje dobíjecích kupónů doplnil, že stanovení daně je v posuzovaném případě založeno nikoli na zpochybnění faktického uskutečnění zdanitelného plnění (tj. prodeje/koupě), ale na zjištění o zapojení do obchodování s dobíjecími kupony v řetězcích, které vykazují zasažení podvodem na DPH mj. pro zjištěné nestandardnosti obchodování, o nichž v části, které se ho bezprostředně týkají, daňový subjekt věděl či vědět měl a mohl. Proto u žalobkyní předložené skladové dokumentace správce daně nezpochybňoval DUZP ani počty fakturovaných kuponů.

39. Ke **třetímu žalobnímu bodu** žalovaný uvedl, že má za to, že nedošlo k žalobkyní namítanému porušení základních zásad správy daní, neboť žalobou napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem a splňuje požadavky, které na ně klade judikatura Nejvyššího správního soudu i SDEU.

40. Žalobkyně na vyjádření žalovaného reagovala replikou ze dne 1. 11. 2019, ve které uvedla, že správce daně by měl prokázat, že se žalobkyně zúčastnila podvodu na DPH nebo že o něm prokazatelně věděla. Pokud se mezi dodavateli žalobkyně vyskytuje nekontaktní subjekt, ještě to nijak nemusí souviset s problematikou podvodu, správce daně by měl prokázat, že nekontaktnost dodavatele má přímou souvislost s podvodem na DPH a možnou souvislost se žalobkyní. Pokud správce daně uváděl, že nebyla odvedena DPH, měl by prokázat, že nebyla odvedena DPH z té komodity, která byla předmětem dodávek daňového subjektu. Žalobkyně odkázala na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 20. 12. 2017 č. j. 22 Af 33/2016-60, podle kterého aplikace § 109 odst. 1 zákona o DPH má přednost před obecným principem neuznání odpočtu DPH v případě účasti v podvodném řetězci. Dále žalobkyně odkázala na odbornou literaturu a taktéž na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018 č.j. 5 Afs 252/2017-31, ve kterém soud mj. zdůraznil, že podmínky vzniku nároku na odpočet daně jsou vymezeny striktně v zákoně o dani z přidané hodnoty; nárok na odpočet tak není žádným dobrodiním státu, ale i dle judikatury SDEU je naopak esenciální součástí společného systému daně z přidané hodnoty a jako takový zásadně nemůže být omezen.

41. Žalobkyně závěrem svého podání poukázala na skutečnost, že již od svého vzniku v roce 1995 úspěšně podnikala, po celou tuto dobu se skoro neměnnou majetkovou strukturou dosahovala zisků a byla řádným poplatníkem daně z příjmů a spolehlivým plátcem DPH. Své daňové povinnosti plnila vždy řádně a neměla se správcem daně žádné problémy.

Nelze tedy na ní pohlížet jako na subjekt, který účelově vznikl s cílem zúčastnit se daňových podvodů a který poté jakýmkoliv způsobem zmizí z podnikatelského prostředí a stane se nekontaktní.

IV. Ústní jednání

42. Při ústním jednání, které se konalo dne 21. 9. 2021, žalobkyně prostřednictvím svého zástupce navrhla, aby soud žalobě vyhověl, přičemž odkázala na obsah žaloby a repliky. Žalovaný při jednání rovněž setrval na svém dosavadním procesním stanovisku a v podrobnostech odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí i písemné vyjádření k žalobě.

V. Posouzení věci soudem

43. Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, a to v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán; přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí (§ 75 odst. 1, 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s. ř. s.“). Po provedeném řízení dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

44. Soud předesílá, že žalobkyně při konstrukci žalobních námitek *de facto* ignorovala skutečnost, že se obdobnými, ba dokonce zcela totožnými námitkami zabýval žalovaný v napadeném rozhodnutí. V žalobě v podstatě nereagovala na závěry, které žalovaný k jejím obsahově totožným odvolacím námitkám vyslovil v odůvodnění napadeného rozhodnutí.

45. Pokud žalobce v žalobních bodech neprezentuje dostatečně konkrétní názorovou oponenturu vedoucí ke zpochybnění závěrů správního orgánu, nemusí soud hledat způsob pro alternativní a originální vyjádření týchž závěrů, k nimž již před ním dospěl správní orgán (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2014 č. j. 6 As 54/2013 - 128). Soudu za dané situace nezbývá než konstatovat, že se ztotožnil s argumentací, kterou již dříve v rámci vypořádání odvolacích námitek uvedl žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí.

46. Podstatou sporu mezi účastníky je neuznání (odepření) nároku žalobkyně na odpočet DPH. Žalobkyně se před správcem daně domáhala nároku na odpočet daně dle § 72 zákona o DPH, což žalovaný neuznal, neboť na základě několika objektivních okolností dospěl k závěru, že žalobkyně věděla nebo vědět mohla, že se účastní daňového podvodu. Vzhledem ke vzájemné logické provázanosti a obsahové souvislosti stěžejních žalobních námitek uplatněných v **prvním a druhém žalobním bodě** soud tyto vypořádal současně.

47. Podle § 72 odst. 1 zákona o DPH *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.*

48. Problematikou karuselových (kolotočových) podvodů se již v celé řadě případů zabýval Nejvyšší správní soud i SDEU; z judikatury těchto soudů zdejší soud při rozhodování v dané věci vycházel. V rozsudku ze dne 25. 6. 2015 č. j. 6 Afs 130/2014-60, Nejvyšší správní soudu shrnul, že v případech karuselových podvodů *„(...) je zásadní interpretace a následná aplikace pojmu ‚podvod na DPH‘. Ten je správními soudy užíván ve smyslu judikatury Soudního dvora, týkající se zneužití práva či kolotočových podvodů na DPH*

[rozsudky ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excese, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Sb. rozh., s. I-483 (dále jen ‚věc Optigen'), a ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-40/04 Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL, Sb. rozh., s. I-6161 (dále jen ‚věc Kittel'), rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech Mahagében kft a Péter Dávid, C-80/11 a C-142/11, (dále jen ‚věc Mahagében')]. Judikatura Soudního dvora tímto pojmem 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, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. (...) ve všech případech jde v podstatě o to, že není odvedena určitá částka získaná jako DPH (srov. k tomu rozsudek NSS ze dne 18. 3. 2010, č. j. 9 Afs 83/2009 - 232).

49. *Posuzování subjektivní stránky jednání stěžovatelky, tedy hodnocení její vědomosti o daňovém podvodu, částečně souvisí s (...) s interpretací daňového podvodu. (...) (N)árok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by totiž překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu (srov. rozsudky ze dne 11. 5. 2006, Federation of Technological Industries a další, C-384/04,- Sb. rozh. s. I-4191, bod 32, jakož i ze dne 21. 2. 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, Sb. rozh. s. I-771, bod 23). (...) je na daňovém orgánu, aby dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu (Mahagében, bod 49). Uvedený výklad Soudního dvora převzala i judikatura Nejvyššího správního soudu. Ta potvrdila, že každá účetní transakce mezi dodavatelem a jeho odběratelem v řetězci musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi (srov. rozsudek ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142).*

50. *Zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, jež od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH, nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (viz rozsudek ze dne 11. 5. 2006 Commissioners of Customs & Excise a Attorney General proti Federation of Technological Industries a další, C-384/04, Sb. rozh., s. I 4191, bod 33). Pokud je ovšem s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet. Osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní podvodného plnění, pak musí být pro účely šesté směrnice považována za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem (viz věc Kittel, cit. v bodě [47] výše). Tyto principy rovněž následně přejala i judikatura Nejvyššího správního soudu (např. rozsudky ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 As 15/2008 - 100, nebo ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 - 195, publikovaný pod č. 2172/2011 Sb. NSS). Není tedy povinností správních orgánů či dokonce správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. V daňovém řízení musí být*

nicméně postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Správce daně přitom může vycházet z mnoha indicií, které jsou mu k dispozici.

51. Nejvyšší správní soud dále v rozsudku ze dne 10. 6. 2015 č. j. 2 Afs 15/2014-59 k prokazování zavinění dovodil, že *„[p]ři obecném hodnocení subjektivní stránky daňového subjektu je prakticky bez významu také to, v jakém hospodářském odvětví proběhlo podvodné jednání a zda toto odvětví již bylo či nebylo zasaženo podvody na DPH". Vycházel přitom z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10.4.2008, č. j. 2 Afs 35/2007 - 111, podle něhož „(...) jedním z hledisek pro posouzení subjektivní stránky jednání daňového subjektu mohou být i skutečnosti, které by pouze samy o sobě k závěru nepříznivému pro daňový subjekt nepostačovaly – tedy např. skutečnost, že v minulosti již byl daňový subjekt seznámen s tím, že se stal (byť tehdy třeba naprosto bez jakéhokoliv zavinění) článkem v podvodném řetězci k dani z přidané hodnoty. (...) Toto posouzení bude vždy věcí individuálního posouzení správce daně, který musí v každém případě prokázat okolnosti nasvědčující tomu, že se jedná o takový případ. Obecně lze říci, že vyšší nároky bude možno klást na subjekty na trhu zavedené a s touto v České republice objektivně existující problematikou podvodů na dani z přidané hodnoty prokazatelně seznámené".*

52. V rozsudku ze dne 23. 8. 2013 č. j. 5 Afs 83/2012–46 pak Nejvyšší správní soud k otázce rozložení důkazního břemene při prokazování karuselových podvodů konstatoval, že *„[...] důkazní břemeno nelze pojímat extenzivně a je nutno vymezit jeho rozměr. Jestliže tedy stěžovatel v daňovém přiznání tvrdil, že uskutečnil intrakomunitární plnění, a z toho důvodu uplatnil osvobození od daně, bylo součástí jeho důkazního břemene nejen prokázat, že odběratel je osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, ale rovněž, že zboží bylo do tohoto státu skutečně přepraveno, a v intencích judikatury SDEU, jakož i v intencích rozhodnutí zdejšího soudu č. j. 8 Afs 14/2010 - 195 i to, že přijal veškerá opatření, která od něj mohou být rozumně vyžadována k ověření, že jeho plnění nepovede k účasti na daňovém podvodu".* Dále uvedl, že důkazní břemeno je omezeno principy fungování jednotného trhu a přijetí uvedených opatření může být státem vynucováno pouze s respektem k základním svobodám zavedeným Smlouvou o fungování Evropské unie, jako je zejména volný pohyb zboží.

53. Nejvyšší správní soud opakovaně uvedl, že existence daňové ztráty je základním předpokladem pro to, aby žalobkyně mohla být odpovědná za účast na daňovém podvodu. Je tak na správci daně, aby popsal, v čem spočívala podstata podvodu, kvalifikoval jej a vylíčil řetězec skutkových okolností, ze kterých by v souhrnu bylo možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo. Jak vyplývá z konstantní judikatury Ústavního soudu, *„prokazování nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad s faktickým stavem. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech prezentováno. Důkaz daňovým dokladem (ve smyslu § 19 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty) je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu (srovnej nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1841/07)"* (cit. z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010 č. j. 9 Afs 111/2009–274, srov. též např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2015 č. j. 9 Afs 163/2015-44).

54. Při obchodování v řetězci je v souladu s judikaturou Soudního dvora nárok na odpočet daně chráněn pouze za situace, že plátce daně o záměru zkrátit daň nevěděl a ani nemohl

s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem vědět. Takový výklad je v souladu s cílem Šesté směrnice Rady ze dne 17. 5. 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu - Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně 77/388/EHS, (dále jen „Šestá směrnice"), neboť tím, že ztěžuje podvodná plnění, jim může i zabránit [(bod 58 rozsudku C-439/04), bod 76 rozsudku C-487/01 a C-7/02 (rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 21. 4.2010 č. j. 9 Afs 111/2009 – 274)]. *„Pouze za této situace je na místě trvat na tom, že každé plnění musí být zohledněno samo o sobě a povaha určitého plnění v řetězci dodávek se nemůže měnit na základě předcházejících nebo následujících událostí. Pravidlo, že každé plnění je třeba posuzovat samostatně a samo o sobě, bez ohledu na jeho účel nebo výsledky, totiž vychází z požadavku, aby společný systém DPH byl neutrální, a ze zásady právní jistoty, která vyžaduje, aby používání právních předpisů Společenství bylo předvídatelné pro subjekty, na které se vztahuje. V opačném případě, tedy je-li s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet - viz právní závěr Soudního dvora ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL [2006] Sb."* Soudní dvůr dokonce v těchto rozhodnutích uvedl, že *„osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, musí být pro účely šesté směrnice považována za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem"* (rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL [2006] Sb.)

55. Soud s ohledem na shora citovanou judikaturu shrnuje, že při prokazování karuselových podvodů je povinností správce daně, aby v konkrétní transakci prokázal objektivní skutečnosti, z nichž lze učinit závěr, že určitý daňový subjekt věděl nebo minimálně měl vědět, že plnění uplatňované k nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci. Naopak povinností daňového subjektu je prokázat, že přijal veškerá opatření, která od něj bylo možné rozumně vyžadovat k ověření, že jeho plnění nepovede k účasti na daňovém podvodu (srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2016 č. j. 4 Afs 233/2015-47).

56. V nyní projednávané věci žalovaný skutečnost, že předmětná plnění byla součástí podvodu na DPH, vystavěl zejména na těchto stěžejních okolnostech:
    1/ žalobkyně neměla uzavřenou písemnou smlouvu se žádným svým dodavatelem,
    2/ existence personálního propojení dodavatelů,
    3/ nedoložení způsobu navázání kontaktu s dodavateli,
    4/ podezřelé množství dodávaných kupónů a jejich nízká cena,
    5/ nestandardní způsob placení ve vztahu k dodavateli TANAGA TRADE s.r.o. (platba za pořízení kuponů ještě před jejich dodáním),
    6/ změna toku kuponů (dodavatel žalobkyně společnost LIGERINVEST s.r.o. se změnila v odběratele),
    7/ sídla společností zapojených do obchodního řetězce nacházející se na virtuálních adresách,

8/ společnosti zapojené do obchodního řetězce nesplňují povinnost zveřejňování účetních závěrek

9/ nekontaktovatelnost dodavatelů žalobkyně ani společností zapojených do obchodního řetězce,

10/ v řetězci, kde byla dodavatelem daňového subjektu společnost TANAGA TRADE s.r.o., byly dobíjecí kupony přeprodávány přes slovenskou společnost ZONUS s.r.o., přestože na území Slovenské republiky nemají žádnou použitelnost.

57. Podle žalovaného zároveň žalobkyně nepřijala dostatečná opatření, aby zabránila tomu, že plnění bude zasaženo podvodem na DPH, neboť si nedostatečně prověřila své obchodní partnery, nedbala na řádnou smluvní dokumentaci a nezjišťovala adekvátní informace o cenách dobíjecích kuponů.

58. Soud přisvědčuje žalovanému v tom, že řada okolností v nyní projednávané věci nasvědčuje závěru, že nešlo o standardní obchodní případy, ale o podvodné jednání za účelem krácení daně. Mezi jeho typické rysy se řadí zejména skutečnost, že se jedná o řetězovou transakci s prvotním nákupem zboží v jiném členském státu, přičemž jeden z článků řetězce po uskutečněné transakci neodvedl DPH a je nekontaktní. Jak vyplývá z výše uvedeného, žalobkyně neměla s žádným dodavatelem uzavřenou písemnou smlouvu, resp. žádnou nedoložila, dodavatelé žalobkyně jsou nekontaktní a zároveň je zde zřejmé i jejich personální propojení. Taktéž i způsob placení, případně náhlá změna z pozice dodavatele do pozice odběratele dobíjecích kuponů, jsou v daném případě podezřelé.

59. Přímými dodavateli předmětných dobíjecích kuponů byly společnosti TANAGA TRADE, s.r.o., Facility Consulting & Engineering, s.r.o. a LIGERINVEST s.r.o.

60. Soud ověřil, že společnost TANAGA TRADE s.r.o. dodávala žalobkyni dobíjecí kupony ve zdaňovacím období duben až srpen 2013 a říjen 2013 až říjen 2014. Ze spisového materiálu vyplývá, že tato společnost od data zápisu do obchodního rejstříku nesplnila svou povinnost zveřejňovat účetní závěrku. Dne 16. 12. 2016 bylo rozhodnuto o úpadku společnosti a na majetek byl prohlášen konkurs. V souvislosti s předmětnými plněními, které společnost dodala žalobkyni, byla správcem daně provedena daňová kontrola na DPH za zdaňovací období leden 2013 až prosinec 2014, na základě které správce daně vyloučil nárok na odpočet daně uplatněný z plnění přijatých společností TANAGA TRADE s.r.o. od jejích dodavatelů (viz níže), přičemž konstatoval, že společnost TANAGA TRADE s.r.o. se ve vztahu k těmto plněním účastnila podvodu, o kterém vědět mohla a měla, přičemž nepřijala taková opatření, kterými by své účasti na podvodném jednání zabránila (viz Zpráva o daňové kontrole ze dne 28. 2. 2017, č. j. 409282/17/2201-61563-305806). Daň stanovenou na základě výsledku provedené daňové kontroly za všechna zdaňovací období, kdy společnost TANAGA TRADE s.r.o. poskytovala žalobkyni dobíjecí kupony, tato společnost neuhradila. (viz e-mail správce daně ze dne 27. 3. 2019)

61. Soud taktéž ověřil, že žalobkyně nepředložila žádné smlouvy s jejím dodavatelem TANAGA TRADE s.r.o., a nebylo tak zřejmé na základě jakého obchodně právního vztahu a na základě jakých podmínek byla dohodnuta obchodní spolupráce žalobkyně s jejím dodavatelem telekomunikačních služeb (dobíjecích kupónů). Z vyjádření žalobkyně zaevidovaného dne 26. 4. 2016, č. j. 1113953/16, vyplývá, že ukončila spolupráci s dodavatelem TANAGA TRADE s.r.o., z toho důvodu, že jí společnost nedodala objednané a zaplacené plnění. I z tohoto plyne zřejmá nestandardnost a podezřelost

obchodních vztahů, kdy žalobkyně platila za objednané zboží před jejich faktickým dodáním (převzetím), aniž by měla uzavřenou písemnou smlouvu. Takové jednání není v obchodních vztazích běžné, a to zvláště za situace, kdy jsou předmětná plnění poskytována v takové výši, jako tomu bylo v nyní projednávané věci.

62. V předmětných zdaňovacích obdobích správce daně zjistil, že dodavateli společnosti TANAGA TRADE s.r.o. byly společnosti VP Investment s.r.o., RODANEX s.r.o. a SDRUŽENÍ SALVÁTOR s.r.o. Správce daně ve vztahu k těmto plněním konstatoval, že se společnost TANAGA TRADE s.r.o. musela účastnit podvodu na DPH, o kterém vědět mohla a měla. To ostatně vyplývá taktéž ze Zprávy o daňové kontrole u společnosti TANAGA TRADE s.r.o. ze dne 28. 2. 2017, č. j. 409282/17/2201-61563-305806.

63. V období od listopadu 2013 až září 2014 byla dodavatelem společnosti TANAGA TRADE s.r.o. společnost VP Investment s.r.o. Soud náhledem do správního spisu zjistil, že sídlo této společnosti je vedeno na virtuální adrese a nesplňuje požadavky ustanovení § 4 odst. 1 písm. j) zákona o DPH. Poslední účetní závěrku společnost zveřejnila naposledy za rok 2012 a jednatelem společnosti byl v rozhodné době 2013 Jiří Šatný (dále jen J. Š.“), který byl současně jednatelem společnosti RODANEX s.r.o. Ze spisu taktéž vyplývá, že veškeré platby, které společnost VP Investment s.r.o. bezhotovostně od společnosti TANAGA TRADE s.r.o. přijala, byly převáděny na bankovní účet společnosti ZONUS s.r.o., ostatní finanční prostředky byly z účtu vybírány v hotovosti (viz výpisy z bankovních transakcí společnosti VP Investment s.r.o. ze dne 9. 1. 2015 poskytnutého ČSOB a.s.). Místně příslušný správce daně uvedl, že tato společnost je nekontaktní a za zájmová zdaňovací období (tj. 4. čtvrtletí 2013 a 1. a 2. čtvrtletí 2014) nebylo touto společností podáno daňové přiznání (viz odpověď na dožádání místně příslušného správce daně ze dne 27. 8. 2014, č. j. 3429993/14/3019-05401-709588).

64. V období od května až července 2013 byla dodavatelem společnosti TANAGA TRADE s.r.o. společnost RODANEX s.r.o. Soud náhledem do správního spisu zjistil, že sídlo této společnosti je vedeno na virtuální adrese a nesplňuje požadavky ustanovení § 4 odst. 1 písm. j) zákona o DPH. Společnost od svého vzniku nezveřejnila ani jedinou účetní závěrku a jednatelem společnosti byl J. Š., který byl současně jednatelem společnosti VP Investment s.r.o. Ze spisu taktéž vyplývá, že společnost RODANEX s.r.o. ze svého bankovního účtu převáděla peníze pouze na účet společnosti ZONUS s.r.o., ostatní finanční prostředky byly z účtu vybírány v hotovosti (viz výpisy z bankovního účtu společnosti vedeného u Sberbank CZ, a.s., zaslané správci daně dne 28. 1. 2015). Pro správce daně je tato společnost nekontaktní. Poslední daňové přiznání podala dne 1. 4. 2012, za zdaňovací období, kdy byla dodavatelem společnosti TANAGA TRADE s.r.o., daň nepřiznala a neuhradila. Ze spisu dále soud ověřil, že bylo zjištěno, že společnost ZONUS s.r.o. ve 2. čtvrtletí 2013 vykázala dodání zboží společnosti RODANEX s.r.o., která však svou povinnost přiznat a odvést daň z pořízení zboží nesplnila (viz odpověď na dožádání místně příslušného správce daně ze dne 11. 9. 2014, č. j. 3493645/14/3001-05403-704705).

65. Z výše uvedeného je tak mimo jiné nestandardní okolnosti zřejmé i personální propojení obou těchto dodavatelů, byť u společnosti RODANEX s.r.o., jednateli J. Š. vznikla funkce až dne 21. 10. 2013, tedy až poté, co společnost TANAGA TRADE s.r.o., přestala odebírat dobíjecí kupony od společnosti RODANEX s.r.o.

66. V období od července až srpna 2013 a října 2013 byla dodavatelem společnosti TANAGA TRADE s.r.o., společnosti Jasco s.r.o. Soud náhledem do správního spisu zjistil, že sídlo této společnosti je vedeno na virtuální adrese a nesplňuje požadavky ustanovení § 4 odst. 1 písm. j) zákona o DPH. Společnost od svého vzniku v roce 2011 zveřejnila účetní závěrku až ke dni 3. 4. 2018 (za rok 2015). Ke dni 29. 3. 2018 byla společnost vymazána z obchodního rejstříku, k 29. 3. 2016 jí byla zrušena registrace k DPH. Ze spisu taktéž vyplývá, že veškeré platby, které společnost Jasco s.r.o. bezhotovostně od společnosti TANAGA TRADE s.r.o. přijala, byly převáděny na bankovní účet společnosti ZONUS s.r.o., ostatní finanční prostředky byly z účtu vybírány v hotovosti (viz výpisy z bankovních transakcí společnosti Jasco s.r.o. ze dne 9. 1. 2015 poskytnuté ČSOB a.s.). Místně příslušný správce daně uvedl, že tato společnost naposledy daňová tvrzení k DPH podala za 2. čtvrtletí 2013, k jiným daním daňová přiznání za rok 2013 a 2014 řádně nepodala (viz odpověď na dožádání místně příslušného správce daně ze dne 21. 11. 2014, č. j. 6558379/14/2005-61563-109451).

67. V dubnu 2013 byla dodavatelem společnosti TANAGA TRADE s.r.o. společnost SDRUŽENÍ SALVÁTOR s.r.o. Soud náhledem do správního spisu zjistil, že sídlo této společnosti je vedeno na virtuální adrese a nesplňuje požadavky ustanovení § 4 odst. 1 písm. j) zákona o DPH. Společnost od svého vzniku neplnila povinnost řádně po celou dobu své existence zveřejňovat účetní závěrky, závěrku za rok 2010 zveřejnila až dne 20. 12. 2013 a následně pak zveřejnila závěrku až za rok 2018. Ke dni 12. 7. 2018 byla společnost vymazána z obchodního rejstříku, dne 19. 12. 2016 jí byla zrušena registrace k DPH. Místně příslušný správce daně pak uvedl, že tato společnost je nekontaktní, nepodává daňová přiznání k DPH ani k dani z příjmů právnických osob. Společnost podala daňové přiznání k DPH pouze za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2013, v něm vykázanou vysokou daňovou povinnost neuhradila. Na společnost bylo podáno trestní oznámení (viz odpověď na dožádání místně příslušného správce daně ze dne 9. 3. 2015, č. j. 1562837/15/2006-60564-108521).

68. Na základě shora uvedeného lze shrnout, že uvedené dodavatele dodavatele žalobkyně spojuje, krom osoby jednatele (pouze u společnosti VP Investment s.r.o. a RODANEX s.r.o.), ve všech případech i podobný *modus operandi*, kdy tyto společnosti zcela nelogicky odebírají zboží od společnosti ZONUS s.r.o. se sídlem na území Slovenska (viz níže), tato společnost je jediná, se kterou je pojí bankovní operace a zároveň jsou zbylé (nepřevedené) finance vybírány v hotovosti. Společnosti jsou nekontaktní, nepodávají řádně daňová přiznání ani dlouhodobě neplní své další povinnosti, přičemž např. nezveřejňování účetní závěrky je zřejmé na první pohled již jen z náhledu do sbírky listin v obchodním rejstříku.

69. Co se týče dodavatele těchto společností, společnosti ZONUS s.r.o., soud ověřil, že byla do slovenského obchodního rejstříku zapsána dne 14. 3. 2012, tj. před uskutečněním předmětných plnění. Správce daně z dožádání slovenského správce daně zjistil, že i tato společnost je nekontaktní. Adresa jejího sídla byla rovněž pouze virtuálním sídlem a nekontaktní je i jednatel této společnosti. Od roku 2014 tato společnost nepodávala souhrnná hlášení a od roku 2015 ani daňová přiznání. Ke dni 31. 1. 2016 jí byla zrušena registrace k DPH a ke dni 26. 6. 2018 byla společnost *ex offo* vymazána ze slovenského obchodního rejstříku (viz odpověď slovenského správce daně prostřednictvím systému VIES zaevidována úředním záznamem ze dne 6. 3. 2017, č. j. 451856/17/2201-61563-305806)

70. Dále ze spisového materiálu vyplývá, že společnosti ZONUS s.r.o. bylo předmětné plnění dodáváno českými společnostmi (viz informace vedené v daňovém řízení se společností HELVEX s.r.o., resp. úřední záznam ze dne 6. 3. 2017, č. j. 452001/17/2201-61563-305806). Následně společnost ZONUS s.r.o. tyto služby dodávala zpět do České republiky, a to výše uvedeným odběratelům. Lze tedy souhlasit s žalovaným, že právě společnosti VP Investment s.r.o., RODANEX s.r.o. a Jasco s.r.o. vznikla v souladu s ustanovením § 9 odst. 1 zákona o DPH a § 102 odst. 1 písm. d) zákona o DPH povinnost přiznat z pořízení této služby daň. Subdodavatelé společnosti TANAGA TRADE s.r.o., která plnění dále dodávala žalobkyni, nikdy daň z titulu přijetí služby z jiného členského státu nepřiznali a neodvedli, čímž vznikla daňová ztráta. Soud se ztotožnil i s tvrzením žalovaného, že účelovost vzorce, na základě kterého byly dobíjecí kupony přeprodávány z tuzemska na Slovensko a zpět, je patrná i z toho, že dobíjecí kupony jsou použitelné jen na území České republiky.

71. Lze shrnout, že všichni dodavatelé společnosti TANAGA TRADE s.r.o., včetně této společnosti, figurující v uvedeném řetězci, vykazují znaky zcela typické pro tzv. karuselové podvody. Jednotlivými účastníky tzv. řetězového podvodu jsou totiž *missing trader* (tzv. zmizelý obchodník), *buffer* (mezičlánek) a *broker*. *Missing trader* (v nyní projednávané věci všichni dodavatelé společnosti TANAGA TRADE s.r.o.) je plátce, který daň na výstupu z titulu dodání zboží dalšímu plátci ve stejném státě nepřiznává v podaném daňovém přiznání k DPH, nebo sice přiznává, ale neplatí, popř. vůbec nepodává daňová přiznání a stává se pro daňovou správu nekontaktní. *Buffer* (v nyní projednávané věci TANAGA TRADE s.r.o.) je plátce, jehož role je pomocná a zastírací (zastření přímé vazby mezi plátci typu *missing trader* a *broker*), za tímto účelem se může jednat o celý řetězec plátců typu *buffer*. *Broker* (v nyní projednávané věci žalobkyně) je plátce, jenž čerpá nárok na odpočet daně, která není správci daně osobou povinnou k dani, jež je na pozici nazývané *missing trader* uhrazena v jednom nebo ve více článcích řetězce. *Brokerovi* vzniká nadměrný odpočet z titulu uplatněného odpočtu z přijatých zdanitelných plnění v daném členském státě (nákup od plátce typu *buffer*) a osvobozeného plnění jako dodání zboží do jiného členského státu EU. Žalobkyně se ve správcem daně detekovaných obchodních transakcích nacházela na pozici *broker*.

72. V nyní projednávané věci všichni dodavatelé společnosti TANAGA TRADE s.r.o. vykazují zcela typické znaky pro tzv. *missing tradery* - jsou nekontaktní, nelze u nich prověřit, zda zahrnuli předmětná plnění do svých přiznání k DPH, a nelze ověřit splnění povinnosti přiznat daň z titulu přijetí služby od osoby z jiného členského státu. Sama společnost TANAGA TRADE s.r.o. rovněž naplňuje zcela typické znaky pro tzv. *buffer*. Jak již soud ve shodě s názorem žalovaného uvedl výše, v předmětných obchodních řetězcích lze pozorovat rovněž nestandardní platební morálku, kdy peněžní prostředky byly mezi jednotlivými články řetězce obratem přeposílány. Z výpisů z bankovních účtů výše uvedených např. u společnosti VP Investment s.r.o. nebyly zjištěny platby ve prospěch žádných jiných dodavatelů kromě slovenské společnosti ZONUS s.r.o., což taktéž neodpovídá chování subjektů, kteří se při své ekonomické činnosti snaží dosahovat zisku.

73. Pokud žalobkyně odkazovala na Vyjádření insolvenční správkyně a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 10. 2010, č. j. 9 Afs 18/2010-227, podle kterého nelze odmítnout nárok na odpočet tomu, kdo v dobré víře získá nějaké zboží a o podvodu neví a ani vědět nemohl, soud k tomu v souladu se žalovaným uvádí, že pro danou věc je stěžejní,

že u přímého dodavatele žalobkyně (tj. společnosti TANAGA TRADE s.r.o.) byla prokázána existence chybějící daně, neboť tato společnost správci daně DPH neuhradila. Žalobkyně přes zjistitelné objektivní skutečnosti svědčící o možné účasti svého dodavatele v podvodném obchodním řetězci neučinila potřebná opatření, aby své účasti v řetězci zabránila. Soud má za to, že existence podvodu na DPH byla zcela jednoznačně prokázána a doložené Vyjádření insolvenční správkyně na tomto nic nemůže změnit.

74. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 7. 2011, č. j. 8 Afs 4/2011-71 uvedl, že *„trestní řízení a řízení daňové, resp. jejich výsledky, nejsou vnitřně provázány a není mezi nimi vztah závislosti de iure (viz shora) ani de facto. V mnoha ohledech je sice mezi nimi úzká vazba (např. plnění oznamovací povinnosti správcem daně vůči orgánům činným v trestním řízení, oprávnění požadovat informace od správců daně apod.), není však účelem tohoto rozsudku předestřít teoretické pojednání o těchto vztazích. Ačkoliv jsou v praxi začasto vedeny oba druhy řízení pro týž skutek, výsledky bývají mnohdy zcela rozdílné. Příčinou je jak odlišný předmět těchto řízení, tak zásady a způsoby jejich vedení, zejména při dokazování:*

75. *Předmětem daňového řízení je nikoli zjišťování, zdali konkrétní osoba spáchala trestný čin či zda byl trestný čin vůbec spáchán, ale činnost směřující ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, zejména právo vyhledávat daňové subjekty, daně vyměřit, vybrat, vyúčtovat, vymáhat nebo kontrolovat podle tohoto zákona jejich splnění ve stanovené výši a době (§ 1 odst. 2, § 2 odst. 1 d. ř.). Uvažovat, zda to které rozhodnutí vydané v trestním řízení zavazovalo správce daně k určitému výsledku jím vedeného řízení, by proto bylo relevantní pouze v případě, pokud by výsledek daňového řízení měl být závislý na otázce, zda konkrétní osoba (zejm. svědek či daňový subjekt) spáchala, či nespáchala trestný čin nebo zda došlo či nedošlo k jeho spáchání.“*

76. V nyní projednávané věci byla prokázána existence podvodu na DPH a zároveň nebylo prokázáno, že by žalobkyně o podvodném jednání nevěděla ani vědět nemohla. Lze proto konstatovat, že správce daně i žalovaný postupovali v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu i s judikaturou SDEU.

77. Společnost Facility Consulting & Engineering, s.r.o. dodávala žalobkyni dobíjecí kupony ve zdaňovacím období květen 2013 až červen 2013. Ze spisového materiálu vyplývá, že ode dne svého vzniku zveřejnila pouze dvě účetní závěrky, a to za roky 2004 a 2005. V době vydání napadeného rozhodnutí byla společnost v likvidaci, dne 2. 3. 2015 jí byla zrušena registrace k DPH. Ze spisového materiálu je zřejmé, že pro správce daně je tato společnost nekontaktní, nespolupracuje s ním a neplní své povinnosti vůči správci daně (viz odpověď správce na dožádání ze dne 20. 5. 2014 č. j. 3541329/14/2004-05402-108646). Sídlo společnosti je na virtuální adrese a nesplňuje podmínky ustanovení § 4 odst. 1 písm. j) zákona o DPH. Jednatelem společnosti je osoba cizí státní příslušnosti, v době uskutečněných šetřených plnění byl jednatelem M. Š., který má v obchodním rejstříku zapsánu adresu Městského úřadu v Pelhřimově (pro správce daně je tak nekontaktní i on sám). Společnost Facility Consulting & Engineering, s.r.o. od srpna 2013 nepodává daňová přiznání k DPH, a to ani na výzvy správce daně. V daňových přiznáních k DPH za květen a červen 2013 společnost vykázala vysoká uskutečněná a přijatá zdanitelná plnění (v řádech milionů Kč) s minimální daňovou povinností. S ohledem na nespolupráci společnosti se nepodařilo zahájit daňovou kontrolu a v důsledku toho byla daň za zdaňovací období květen a červen 2013 stanovena podle pomůcek ve výši celkem 1 266 378 Kč. (viz úřední záznam ze dne 1. 6. 2016 č. j. 14132452/16/2201-61563-305806). Správce daně rovněž sdělil, že daň stanovená za zdaňovací období, kdy byla společnost Facility

Consulting & Engineering, s.r.o. dodavatelem žalobkyně, nebyla společností Facility Consulting & Engineering, s.r.o. uhrazena (viz odpověď správce na dožádání ze dne 20. 5. 2014 č. j. 3541329/14/2004-05402-108646 nebo e-mail správce daně ze dne 27. 3. 2019).

78. Lze shrnout, že i tento obchodní řetězec vykazuje znaky zcela typické pro tzv. karuselové podvody. Chybějící daň byla identifikována u přímého dodavatele žalobkyně, který za zdaňovací období květen a červen 2013 vyměřenou daň neuhradil.

79. K námitce žalobkyně, že fakticky je předmětná daň v tomto případě vyměřována dvakrát, soud považuje za potřebné zmínit rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014 – 59, podle kterého je nutné odkázat na *„judikaturu Soudního dvora, která stojí na tom, že nárok na odpočet DPH není možné uplatnit v případě, že transakce předcházející či následující v řetězci obchodních vztahů byla uskutečněna se záměrem zkrácení daňové povinnosti a daňový subjekt o takovém záměru věděl či vědět mohl. Není proto rozhodné, která konkrétní společnost (který konkrétní článek řetězce) DPH neuhradila, resp. zda to byl přímý dodavatel stěžovatelky; klíčové pro konstatování podvodu na DPH je to, zda stěžovatelka o podvodné transakci věděla či vědět mohla.“* Pozici žalobkyně nemůže změnit ani to, že vůči jejímu dodavateli, jehož lze označit za tzv. *missing tradera,* nebylo vydáno rozhodnutí, které by jej takto formálně označilo, resp. které by jej prohlásilo za nespolehlivého plátce, jelikož podvod na DPH je obecně chápán jako situace, v níž 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 příslušné právní úpravy, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Tato definice tedy není vázána na to, zda je určitý daňový subjekt dopředu či *ex post* rozhodnutím výslovně označen za *missing tradera* nebo nespolehlivého plátce (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 8. 2018, č. j. 6 Afs 31/2018 - 53).

80. Společnost LIGERINVEST s.r.o. dodávala žalobkyni dobíjecí kupony ve zdaňovacím období červen 2013 až duben 2014. Ze spisového materiálu vyplývá, že tato společnost od data zápisu do obchodního rejstříku splnila svou povinnost zveřejňovat účetní závěrku pouze za roky 2013 a 2014. Sídlo společnosti se nachází na virtuální adrese a nesplňuje požadavky podle § 4 odst. 1 písm. j) zákona o DPH. Soud rovněž ověřil, že dodavateli této společnosti byly společnosti Bril-Stav s.r.o. a Zentaxi s.r.o. Plnění ze strany společnosti byla ve většině případů hrazena v hotovosti (viz dokumenty založené na CD, přiloženém k odpovědi dožádaného správce daně ze dne 20. 6. 2014). V souvislosti s předmětnými plněními, které společnost dodala žalobkyni, byla správcem daně provedena daňová kontrola na DPH za zdaňovací období srpen 2013 až březen 2015. Z následné zprávy o daňové kontrole ze dne 12. 7. 2017, č. j. 1606041/17/2201-61563-305806 vyplynulo, že ve zdaňovacích obdobích srpen 2013 až duben 2014 společnost plnění pro žalobkyni pořizovala od svého dodavatele Zentaxi s.r.o., v prosinci 2013 rovněž od společnosti Facility Consulting & Engineering, s.r.o. Správce daně vyloučil nárok na odpočet daně uplatněný z plnění přijatých společností LIGERINVEST s. r. o. od jejích dodavatelů (viz níže), přičemž konstatoval, že společnost LIGERINVEST s.r.o. se ve vztahu k těmto plněním účastnila podvodu, o kterém vědět mohla a měla, a zároveň nepřijala taková opatření, kterými by své účasti na podvodném jednání zabránila (viz Zpráva o daňové kontrole ze dne 12. 7. 2017 č. j. 1606041/17/2201-61563-305806). Daň stanovenou na základě výsledku provedené daňové kontroly za všechna zdaňovací období, kdy společnost LIGERINVEST s.r.o. poskytovala žalobkyni dobíjecí kupony, tato společnost neuhradila (viz e-mail správce daně ze dne 27. 3. 2019).

81. V červenci 2013 byla dodavatelem společnosti LIGERINVEST s.r.o. společnost Bril-Stav s.r.o. Soud náhledem do správního spisu zjistil, že sídlo této společnosti je vedeno na virtuální adrese a nesplňuje požadavky ustanovení § 4 odst. 1 písm. j) zákona o DPH. Účetní závěrky společnost zveřejnila naposledy za roky 2010 a 2011. Jednatelem společnosti byla v rozhodné době osoba cizí státní příslušnosti. Ode dne 5. 12. 2015 byla společnost zveřejněna jako nespolehlivý plátce, od 8. 8. 2017 jako nespolehlivá osoba. Ke dni 5. 8. 2017 byla společnosti zrušena registrace k DPH, dne 10. 10. 2017 byla vymazána z obchodního rejstříku. Ze spisu taktéž vyplývá, že veškeré platby, které společnost Bril-Stav s.r.o. od společnosti LIGERINVEST s.r.o. přijala, byly hrazeny v hotovosti (viz dokument o likvidaci přijatých faktur založený na CD přiloženém k odpovědi dožádaného správce daně ze dne 20. 6. 2014). Místně příslušný správce daně uvedl, že společnost je nekontaktní a nepodařilo se u ní zahájit daňovou kontrolu, v důsledku čehož byla daň za zdaňovací období červenec 2013 stanovena podle pomůcek ve výši vlastní daňové povinnosti celkem 1 062 845 Kč. Takto stanovenou daň společnost Bril-Stav neuhradila. V roce 2014 podala pouze jediné daňové přiznání k DPH, a to za zdaňovací období únor 2014; za zbylá zdaňovací období se jednalo o neúčinná podání (viz odpověď na dožádání správce daně ze dne 3. 10. 2014, č. j. 5501972/14/2007-05401-100998 nebo e-mail správce daně ze dne 27. 3. 2019). Stejné skutečnosti vyplývají i z úředního záznamu ze dne 25. 9. 2017, č. j. 1969984/17/2201-61563-305806.

82. V období od srpna 2013 až dubna 2014 byla dodavatelem společnosti LIGERINVEST s.r.o. společnost Zentaxi s.r.o. Soud náhledem do správního spisu zjistil, že sídlo této společnosti je vedeno na virtuální adrese a nesplňuje požadavky ustanovení § 4 odst. 1 písm. j) zákona o DPH. Účetní závěrku společnost zveřejnila pouze jednou, a to za rok 2013. Jednatelem společnosti se stal od dubna 2014 (po ukončení dodávek pro LIGERINVEST s.r.o.) občan cizí státní příslušnosti). Ke dni 28. 7. 2015 byla společnosti Zentaxi s.r.o. zrušena registrace k DPH. Místně příslušný správce daně uvedl, že společnost je nekontaktní. V přiznáních k DPH za zdaňovací období, ve kterých společnost Zentaxi s.r.o. poskytovala kupony společnosti LIGERINVEST s.r.o., deklarovala přijatá i uskutečněná plnění v milionových částkách s minimální výslednou daní v jednotkách tisíců Kč. Daňovou kontrolu se však nepodařilo zahájit, v důsledku čehož byla daň za zdaňovací období srpen 2013 až prosinec 2013, březen až duben 2014 stanovena podle pomůcek ve výši vlastní daňové povinnosti celkem 6 805 946 Kč. Takto stanovenou výslednou daň společnost Zentaxi s.r.o. neuhradila. Od května 2014 (tedy po ukončení dodávek společnosti LIGERINVEST) společnost Zentaxi s.r.o. přiznání k DPH nepodávala ani na výzvy správce daně (viz odpověď na dožádání správce daně ze dne 9. 12. 2014, č. j. 6554795/14/2001-61565-110361). Většina šetřených plnění měla být společnosti Zentaxi s.r.o. odběratelem LIGERINVEST s.r.o. hrazena v hotovosti (viz dokument o likvidaci přijatých faktur založený na CD přiloženém k odpovědi dožádaného správce daně ze dne 20. 6. 2014). Pokud byly platby zasílány bezhotovostně na účet společnosti Zentaxi s.r.o., byly následně vybírány v hotovosti. Z bankovního účtu společnosti Zentaxi s.r.o. nejsou patrné žádné odchozí transakce, které by deklarovaly možné dodavatele (viz výpisy z bankovních transakcí společnosti Zentaxi s.r.o. ze dne 9. 1. 2015 poskytnutého ČSOB a.s.). Podle správce daně tedy nebylo zjištěno, od koho společnost kupony pořizovala. Místně příslušný správce daně dále sdělil, že P. K. a R. K., kteří byli v období od 28. 1. 2013 do 17. 4. 2014 jednateli společnosti Zentaxi s.r.o., byly odcizeny doklady totožnosti, a existuje tak podezření na zneužití těchto dokladů (viz odpověď na dožádání správce daně ze dne 20. 6. 2014, č. j. 4049914/14/2008-05401-106288 nebo e-mail správce daně ze dne 27. 3. 2019). S ohledem na

nekontaktnost společnosti Zentaxi s.r.o. se správci daně nepodařilo ověřit, zda do svých daňových přiznání k DPH zahrnula rovněž plnění poskytovaná společnosti LIGERINVEST s. r. o., která byla dále poskytována žalobkyni. Stejné skutečnosti vyplývají i z úředního záznamu ze dne 21. 11. 2016, č. j. 2155018/16/2201-61563-305806.

83. V červu 2013 byla dodavatelem společnosti LIGERINVEST s.r.o. společnost Facility Consulting & Engineering, s.r.o. Daň stanovená této společnosti za zdaňovací období červen 2013 nebyla uhrazena, jak již soud uvedl výše.

84. Soud má za to, že je zřejmé, že předmětné dobíjecí kupony byly ve všech šetřených obchodních řetězcích obchodovány za neobvykle nízkou cenu, v jednom z řetězců navíc se zcela nelogickým zapojením slovenské společnosti ZONUS s.r.o. (v ostatních řetězcích nebylo zapojení zahraničního subjektu prokázáno, s ohledem na skutečnost, že bylo na články řetězce předcházející žalobkyni ve VIES vykazováno dodání zboží, je však toto zapojení rovněž pravděpodobné). Cena plnění byla v šetřených řetězcích postupně čím dál nižší a zároveň výrazně nižší než cena plnění, za kterou bylo běžně obchodováno na tuzemském trhu. Tato skutečnost je patrná z porovnání ceny dodávaných kuponů s ceníky dobíjecích kuponů poskytnutých správci daně společnostmi T-Mobile Czech Republic a.s., O2 Czech Republic a.s. a Vodafone Czech Republic a.s., které jsou založeny ve spise. Rozdíl mezi cenou dle doložených cen tuzemských operátorů a cenou, za kterou kupony pořizovaly jednotlivé články podvodného řetězce, se pohyboval cca od 5 až 23 Kč (podrobněji viz str. 27, 31, 38 a 42 Zprávy o daňové kontrole).

85. Lze shrnout, že chybějící daň byla identifikována u přímých dodavatelů žalobkyně, a to společností TANAGA TRADE, s.r.o., Facility Consulting & Engineering, s.r.o. a LIGERINVEST s.r.o. Soud má na základě shora uvedeného za to, že byla prokazatelně doložena existence daňového podvodu v obchodních řetězcích, ve kterých figurovala žalobkyně. Žalobkyně v odvolání ani v nyní projednávané žalobě, která toliko kopíruje odvolací důvody, žádným způsobem existenci daňového podvodu nevyvrátila.

86. Samotná existence daňového podvodu však neumožňuje bez dalšího odmítnutí nároku na odpočet daně, pokud o svém zapojení do řetězce zasaženého podvodem žalobkyně nevěděla nebo vědět nemohla. Soud proto zkoumal, zda bylo na základě tzv. objektivních okolností ze strany správce daně a žalovaného prokázáno, že žalobkyně jako osoba povinná k dani věděla nebo měla a mohla vědět, že předmětná plnění jsou součástí daňového podvodu.

87. Žalovaný tuto vědomost žalobkyně o možné existenci obchodního řetězce zatíženého daňovým podvodem dovozoval z následujících skutečností: cena dobíjecích kuponů (odst. 64 až 67 napadeného rozhodnutí), absence písemné smluvní dokumentace (odst. 68 až 69 napadeného rozhodnutí), personální propojení dodavatelů (odst. 70 napadeného rozhodnutí), množství dodávaných kuponů (odst. 71 napadeného rozhodnutí), nestandardní placení (odst. 72 napadeného rozhodnutí), změna toku dobíjecích kuponů (odst. 73 napadeného rozhodnutí), navázání kontaktu s dodavateli (odst. 74 napadeného rozhodnutí) a dodavatelé žalobkyně (odst. 75 až 76 napadeného rozhodnutí).

88. Žalobkyně v žalobě rozporovala pouze některé dílčí objektivní okolnosti. Soud, jenž přezkoumává napadené rozhodnutí zásadně toliko v mezích žalobních bodů (srov. § 75 odst. 2 s. ř. s.), se dále zabýval pouze těmito dílčími žalobkyní namítanými okolnostmi, konkrétně uplatněnými ve **druhém žalobním bodě**.

89. Mezi objektivní okolnosti svědčící o tom, že daňový subjekt mohl a měl vědět o tom, že přijal nebo uskutečnil plnění v řetězci zasaženém daňovým podvodem, řadí judikatura Nejvyššího správního soudu typicky situaci, kdy muselo být daňovému subjektu z jednání s obchodním partnerem zřejmé, že jedná s podnikatelským subjektem, který vykazuje znaky pouze formálně existující právnické osoby, dále personální propojení subjektů v řetězci či osobní vazby jednatelů (viz rozsudek ze dne 8. 10. 2015, čj. 7 Afs 237/2015-33), dále absenci písemné smlouvy či pojištění u rozsáhlého obchodu s vysoce nadhodnocenými cenami zboží, neplacení dodaného zboží a následné nevymáhání této pohledávky (rozsudek ze dne 18. 6. 2015, čj. 9 Afs 10/2015-29), nesjednání rozsahu plnění ve smlouvě s tím, že je následně smluvní cena dodatkem ke smlouvě zpětně zvýšena tak, že obchody postrádají ekonomický smysl (rozsudek ze dne 30. 9. 2015, čj. 1 Afs 25/2015-49), několikaletou splatnost pohledávek, absenci zajištění závazku ze strany zahraničního dodavatele, nevymáhání splatných pohledávek, koupi a prodej značně nadhodnoceného zboží, podezřele nízké marže, platby sjednané v neobvyklé měně, platby v hotovosti, fakturace v neobvyklém jazyce pro daný trh, značný objem vývozu zboží velmi nízké až neupotřebitelné kvality, nedostatek povědomí o registraci obchodního partnera k povinnému členství v obchodní komoře (rozsudek ze dne 27. 8. 2015, čj. 2 Afs 104/2015-33). Je třeba také zohlednit, zda daňový subjekt s podnikáním v dané oblasti měl předchozí zkušenosti (rozsudek ze dne 30. 5. 2012, čj. 1 Afs 26/2012-34). Při posuzování podvodu na DPH tíží důkazní břemeno správce daně nejen co do existence podvodu, ale také co do zapojení daňového subjektu do něj, včetně skutečnosti, že daňový subjekt věděl, resp. měl a mohl vědět o své účasti na daňovém podvodu. Přenášení důkazního břemene ze správce daně na daňový subjekt je nepřípustné. Pokud správce daně své důkazní břemeno unese a prokáže, že daňový subjekt věděl či měl a mohl vědět o své účasti na podvodu na DPH, může daňový subjekt vylíčit skutečnosti, které svědčí o jeho dobré víře, resp. o tom, že přijal veškerá opatření, která na něm bylo možné rozumně vyžadovat, aby riziku zapojení do daňového podvodu zabránil (viz např. již výše citovaný rozsudek sp. zn. 10 Afs 182/2018).

90. Při aplikaci výše nastíněných obecných východisek na nyní projednávanou věc je třeba shrnout obvyklou podobu sporných transakcí (způsob, jakým žalobkyně obchodovala), jak ji žalovaný v napadeném rozhodnutí ve vztahu k jednotlivým dodavatelům popsal, přičemž je třeba zdůraznit, že žalobkyně takto zjištěný skutkový stav nijak nezpochybnila. Žalobkyně obchodovala s dobíjecími kupony, které nakupovala od svých dodavatelů, kteří sídlili často pouze na virtuálních adresách, tito dodavatelé dobíjecí kupony zakoupili od společnosti sídlící na území Slovenské republiky, kde tyto dobíjecí kupony nelze využít. Byla zde patrná i personální provázanost dodavatelů žalobkyně. Cena, za kterou žalobkyně dobíjecí kupony získala, je nižší než cena, za kterou je dodávají samotní operátoři, což již samo o sobě je velmi podezřelé. Žalobkyně neměla se svými dodavateli uzavřenou žádnou písemnou smlouvu a za zboží dle svého tvrzení přesto platila dříve, než jí bylo doručeno.

91. Před vypořádáním dílčí žalobní argumentace týkající se výše vymezených objektivních okolností považuje soud za vhodné dodat, že pokud jde o prokazování vědomostní složky, musí být v souladu se shora citovanou judikaturou úvahy o nestandardnosti transakcí činěny s přihlédnutím k tomu, v jakém prostředí se odehrály a jaké jsou zde běžné obchodní zvyklosti. Této skutečnosti si byl vědom i správce daně, potažmo žalovaný, jelikož i tyto skutečnosti ve svých rozhodnutích vymezil. Z napadeného rozhodnutí (i ze zprávy o daňové kontrole) je zřejmé, jaký způsob obchodování považuje v daném prostředí správce daně za obvyklý a v jakém směru (rozsah či jiné aspekty) se z něj sporné transakce

žalobkyně vymykají, přičemž právě toto porovnání s „místní realitou“ je pro závěr žalovaného v této věci významné (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2020, č. j. 8 Afs 49/2019 – 33).

92. K virtuálnímu sídlu dodavatelů žalobkyně a trvalému pobytu jednatele dodavatele žalobkyně na ohlašovně se vyjádřil již žalovaný v napadeném rozhodnutí a soud s jeho závěry bezezbytku souhlasí. Žalovaný v této souvislosti uvedl, že sídla společností jsou místa, kde jsou přijímána zásadní rozhodnutí týkající se osoby povinné k dani, místo, kde se schází její vedení, místo, kde se subjekty mohou s danou osobou povinnou k dani stýkat, a to nejen ve smyslu kontaktu. Jedná se také o místo, ve kterém bude osoba povinná k dani nejen pro správce daně, ale i ostatní osoby plynule kontaktní a dohledatelná. Skutečnost, že sídla společností se nacházejí pouze na tzv. virtuální adrese, proto žalovaný považoval za nestandardní.

93. Soud pouze doplňuje, že „virtuální sídlo“ je legální institut. S účinností od 20. 7.2009 bylo totiž novelizováno ustanovení § 19c tehdy platného zákona č. 40/1964 Sb. (tzv. „starý občanský zákoník“), a to zákonem č. 215/2009 Sb. (nyní § 136 a 137 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník), které v důsledku unijní legislativy zmírnilo požadavky na sídlo podnikajících subjektů. Z napadeného rozhodnutí žalovaného, ani ze Zprávy o daňové kontrole však nevyplývá, že by daňové orgány považovaly tuto skutečnost samu o sobě za nezákonnou, anebo že by jí žalobkyni přičítaly k tíži jako takovou, pouze ji považovaly za jednu z řady indicií naznačujících, že společnosti zapojené do předmětných obchodních řetězců vykazují rizikové znaky chování. Stejně tak se jako velmi nestandardní, byť nikoliv nezákonná, jevila i skutečnost, že jednatel společnosti Facility Consulting & Engineering, s.r.o., měl v obchodním rejstříku jako adresu pobytu uvedenou adresu Městského úřadu v Pelhřimově.

94. Pokud žalobkyně namítala, že ji není znám způsob, jakým může zjistit, kolik subjektů sídlí na dané adrese a kolik subjektů musí na dané adrese sídlit, aby byla považována za virtuální, lze konstatovat, že zjištění skutečnosti, že je na dané adrese vedeno větší množství sídel různých společností, je v době internetu a různých internetových vyhledávačů a platforem pracujících s databází obchodního rejstříku otázkou několika málo minut. Pokud na dané adrese sídlí desítky, stovky a leckdy i tisíce společností, nemusí to sice bez dalšího znamenat, že se skutečně jedná pouze o virtuální adresu zřízenou jen pro splnění podmínek založení společnosti, nicméně daňový subjekt by za této situace měl alespoň zpozornět a v důsledku takového zjištění si své potenciální obchodní partnery dále prověřit.

95. V nyní projednávané věci s výjimkou společnosti TANAGA TRADE s.r.o., všechny (!) společnosti zapojené do šetřených obchodních řetězců bez rozdílu sídlily na adresách, na kterých sídlí i mnohé další společnosti. Tzv. virtuální sídla měli nejen přímí dodavatelé žalobkyně, tj. společnost LIGERINVEST s.r.o. a Facility Consulting & Engineering, s.r.o. (jejíž jednatel měl jako adresu pobytu uvedenou pouze ohlašovnu na úřadě), ale i jejich dodavatelé. Již jen tato skutečnost týkající se sídel jejích dodavatelů měla a mohla být žalobkyni sama o sobě podezřelá. Na tuto skutečnost nicméně žalobkyně nikterak nereagovala.

96. K nepřiměřené ceně dobíjecích kuponů soud z napadeného rozhodnutí a zejména ze Zprávy o daňové kontrole a dalších listin založených ve spisovém materiálu (viz úřední záznamy ze dne 9. 8. 2016, č. j. 1731557/16/2201-61563-305806 a ze dne 11. 8. 2017, č. j.

1822402/17/2201-61563-305806) ověřil, že rozdíl mezi cenou dle cen tuzemských mobilních operátorů a cenou, za kterou kupony pořizovala žalobkyně od svých dodavatelů, se pohyboval až do výše 23 Kč. Skutečnosti, že ceny, za které dobíjecí kupony pořizovala, nebyly na trhu s kupony běžné, si musela být vědoma i žalobkyně, přestože sama tvrdí opak. Ve vyjádření adresovaném správci daně (viz vyjádření zaevidované dne 26. 4. 2016, č. j. 1113953/16) totiž sama uvedla, že třetinu zboží nakupovala od výrobců a zbytek od velkoobchodů. Dále uvedla, že některé ceny od výrobců pro ni byly horší, než když je překoupila z jiných velkoobchodů. Pokud tedy dobíjecí kupony nakupovala od svých dodavatelů za výrazně nižší cenu než tu, za kterou je nabízeli výrobci, mělo jí být jasné, že takto nízké ceny mohlo být dosaženo podvodně tím, že u některého článku řetězce nebyla z poskytnutí služby odvedena daň.

97. K námitce, že tato cena byla odpovídající dané situaci, protože u telefonních operátorů je možné vyjednat při velkých odběrech daleko výhodnější ceny než pro ostatní velkoodběratele, se vyjádřil již žalovaný v napadeném rozhodnutí, kdy uvedl, že je standardní, že první obchodníci na trhu s danou komoditou jsou ti, kteří dané zboží prodávají za nejnižší cenu. U každého dalšího obchodníka v řetězci by se logicky měla promítnout do ceny plnění jeho marže, a cena by se proto měla přirozeně zvyšovat. Pokud tedy cena plnění dodávaného žalobkyni byla výrazně nižší než cena, za jakou telekomunikační služby poskytovali tuzemští operátoři, jedná se o další nestandardnost šetřených obchodních transakcí, o které žalobkyně minimálně mohla a měla vědět. Soud se s tímto názorem plně ztotožňuje. Lze tudíž uzavřít, že cenové podmínky předmětných obchodních transakcí potvrzují závěr o podvodném charakteru těchto plnění.

98. Pokud žalobkyně tvrdí, že nebylo prokázáno, že operátoři neměli i jiné ceníky pro velkoodběratele, a že správcem daně získané ceníky nemusejí dopadat na případ žalobkyně, tuto argumentaci soud považuje za lichou. Jak vyplývá ze shora uvedeného, žalobkyně si byla dobře vědoma skutečnosti, že ceny operátorů jsou vyšší než ceny jejích dodavatelů (srov. vyjádření zaevidované dne 26. 4. 2016 č. j. 1113953/16). Již jen tato skutečnost jí měla být podezřelá. Přesto, jak uvedl žalovaný v napadeném rozhodnutí, jako přílohu odpovědi na výzvu správce daně zaevidované dne 26. 4. 2016 č. j. 1113953/16 žalobkyně doložila Nabídkový list č. 13/01/75 od společnosti Facility Consulting & Engineering, s.r.o. Správce daně porovnal ceny uvedené na tomto nabídkovém listu s cenami uvedenými na daňových dokladech přijatých od společnosti Facility Consulting & Engineering, s.r.o. Tímto porovnáním bylo zjištěno, že žalobkyni byly dobíjecí kupony fakturovány za ještě nižší ceny než ty, které byly uvedeny v předmětné Nabídce (srov. tabulka na str. 27 Zprávy o daňové kontrole).

99. V této části lze proto uzavřít, že nebylo možné přehlédnout zřejmý nepoměr mezi cenou žalobkyní nakupovaných dobíjecích kuponů a cenou, za jakou je obchodovali tzv. „prvoposkytovatelé“ – tj. mobilní operátoři. Tato skutečnost je zcela proti obchodnímu smyslu, kterým je dosahování zisku, kdy tyto obchodní transakce znamenaly pro společnosti, které byly součástí obchodního řetězce, leckdy nejenže pouhý minimální zisk, ale pravděpodobně (zejména pro společnost, jejímiž dodavateli byli samotní operátoři) i zisk záporný (resp. ztrátu), ledaže by za tato plnění neodvedla DPH. K tomu soud pro stručnost odkazuje na tabulky na str. 27, 31, 38-39, 42 Zprávy o daňové kontrole). Žalobkyni tudíž muselo být zřejmé, že nízká cena jí dodávaných dobíjecích kupónů mohla být způsobena právě tím, že některý z článků řetězce za dobíjecí kupony neodvedl DPH. Nutno dodat, že žalobkyně ani neoznačila žádný konkrétní důkaz, kterým by mohla

prokázat své tvrzení ohledně (údajné) existence ceníků upravených telefonními operátory pro velké odběry předmětných kuponů.

100. Žalovaný se rovněž detailně vyjádřil i k další nestandardnosti v běžných obchodních vztazích se nevyskytující, a to k absenci písemné smluvní dokumentace mezi žalobkyní a jejími dodavateli. Jak vyplývá ze spisového materiálu, žalobkyně realizovala obchodní transakce v řádech milionů korun, avšak nepředložila žádné písemné smlouvy uzavřené se svými dodavateli, v rámci kterých by sjednala rozsah dodávek dobíjecích kuponů, způsob stanovení jejich ceny, platební a dodací podmínky, odpovědnost za vady nebo odpovědnost za nedodržení stanovených lhůt či jiných povinností. V reakci na výzvu správce daně (viz vyjádření zaevidované dne 26. 4. 2016 pod č. j. 1113953/16) žalobkyně uvedla, že se svými dodavateli písemné smlouvy neuzavírala. Soud ve shodě s žalovaným konstatuje, že v obchodním styku je uzavírání písemných smluv naprosto běžnou praxí, a to zejména v případě obchodních transakcí ve značných hodnotách. Přestože právní úprava umožňuje uzavřít určité typy smluv ústně, je zřejmé, že uzavření písemné smlouvy je v obchodním styku žádoucí a naprosto běžné, neboť poskytuje významně vyšší průkaznost ujednaných práv a povinností jednotlivých stran. Písemnou smlouvou jsou chráněny zájmy jak dodavatele, tak i odběratele, a proto její sepsání je v zájmu všech účastníků obchodu. U plnění v řádu několika miliónů korun lze důvodně předpokládat, že řádný hospodář by i při minimální míře obezřetnosti tyto aspekty obchodního případu náležitě smluvně ošetřil, aby tak zmírnil rizika vyplývající z předmětných obchodů.

101. Přestože právní předpisy neukládají povinnost uzavírat obchody v písemné formě, je absence písemné smlouvy u takto rozsáhlého obchodu další okolností svědčící o silné nestandardnosti posuzovaných transakcí. Tento závěr vyplývá i z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 18. 6. 2015, č. j. 9 Afs 10/2015-29) Bylo tedy v zájmu žalobkyně, aby písemnou smlouvu se svými dodavateli uzavřela. Neučinila-li tak, lze tuto skutečnost brát jako další okolnost svědčící o nestandardnosti posuzovaných transakcí, přičemž takové jednání je silně v rozporu s požadovanou obezřetností a opatrností v obchodních vztazích. S ohledem na vymezené objektivní okolnosti lze dovodit, že jestliže žalobkyně písemnou smlouvu s dodavateli neuzavřela, pak nepřijala opatření, kterými by zajistila svou neúčast na daňovém podvodu.

102. Pro úplnost soud uvádí, že nepřehlédl, že žalobkyně v rámci daňové kontroly odkázala ve vztahu k plněním přijatým od dodavatele LIGERINVEST s.r.o. na rámcovou smlouvu ze dne 1. 7. 2013. Žádnou takovou smlouvu však správci daně nedoložila, přičemž nedoložila ani žádnou další písemnou dokumentaci, ze které by byly patrné okolnosti šetřených transakcí – např. kdo konkrétně zboží předával a přebíral, jak probíhala jeho přeprava, kdo a jak kupony kontroloval apod. Žalobkyně tvrdila, že smlouvy uzavírala telefonicky nebo po e-mailu, a to z důvodu rychle se měnících cen a požadavků, nicméně toto své tvrzení opět ničím nedoložil. Správci daně nepředložila žádnou e-mailovou komunikaci, jejíž doložení (v případě její existence)nemohlo být pro žalobkyni technicky náročné. Její obrana, že smlouvy byly uzavírány ústně, telefonicky či po e-mailu, proto zůstala jen v rovině ničím neprokázaného tvrzení.

103. Neopodstatněnou soud shledal taktéž námitku poukazující na nezohlednění faktického prodeje dobíjecích kuponů, neboť, jak vyplývá z výše uvedeného, doměření daně je založeno nikoli na zpochybnění faktického uskutečnění zdanitelného plnění, ale na zjištění o zapojení do obchodování s dobíjecími kupony v řetězcích, které vykazují zasažení podvodem na DPH mj. pro zjištěné nestandardnosti obchodování, o nichž v částech, které

se jí bezprostředně týkaly, žalobkyně věděla či vědět měla a mohla. Z těchto důvodů u žalobkyní předložené skladové dokumentace správce daně nezpochybňoval DUZP ani počty fakturovaných kuponů, které pro věc nebyly relevantní. Žalovaný vedl dokazování nikoli za účelem zjištění faktického dodání zdanitelných plnění, ale za účelem prokázání zapojení žalobkyně v řetězcích zatížených podvodem na DPH.

104. Lze tedy shrnout, že v projednávané věci existovaly důvodné pochybnosti, ze kterých mohlo a mělo být žalobkyni zřejmé, že je daný obchodní řetězec zatížen podvodem na DPH. Tyto skutečnosti měly a mohly být žalobkyni zřejmé nejen z výše uvedených objektivních okolností, ale taktéž i dalších skutečností, proti kterým však v žalobě ničeho nenamítala, avšak které podrobně odůvodnil jak žalovaný (viz str. 19-23 napadeného rozhodnutí), tak správce daně (viz zpráva o daňové kontrole).

105. Nad rámec výše uvedeného soud doplňuje, že rovněž nebylo prokázáno, že by žalobkyně přijala dostatečná opatření, kterými by zajistila svou neúčast na daňovém podvodu. Ze shora uvedeného, z napadeného rozhodnutí, ze Zprávy o daňové kontrole a taktéž i ze samotného spisového materiálu vyplývá, že si žalobkyně nedostatečně prověřila své obchodní partnery, nedbala na řádnou smluvní dokumentaci a nezjišťovala adekvátní informace o cenách dobíjecích kuponů. Žalobkyně tedy nedodržela dostatečnou míru obezřetnosti a nepřijala dostatečná opatření, která po ní mohou být rozumně vyžadována k ověření, že jí uskutečňovaná obchodní transakce nepovede k její účasti v podvodném řetězci, resp. opatření, jimiž by své účasti v podvodném řetězci předešla. Hodnoceno v souhrnu, žádná z listin doložených žalobkyní či získaných správcem daně neprokazuje požadovanou opatrnost žalobkyně při výběru svých obchodních partnerů, naopak celá obchodní transakce je objektivně podezřelého charakteru. Lze proto plně souhlasit se žalovaným, že se žalobkyně účastnila obchodování v podvodných řetězcích tak, jak bylo uvedeno shora.

106. Vzhledem k výše uvedeným skutečnostem, které vyplývají z předloženého správního spisu, je zřejmé, že jak dodavatelé žalobkyně, tak dodavatelé jejích dodavatelů vykazovali rysy svědčící o podvodném jednání. Žalobkyně s těmito společnostmi nesepsala žádnou smlouvu. Dva z jejích přímých dodavatelů sídlí, stejně jako dodavatelé jejích dodavatelů, na virtuální adrese, některé dobíjecí kupony pocházejí od subdodavatele se sídlem na Slovensku, její dodavatelé a dodavatelé jejích dodavatelů jsou pro správce daně nekontaktní, vlastní tvrzenou daňovou povinnost za předmětná zdaňovací období neuhradili a je důvodně možné předpokládat, že přestože byly v předmětných obchodních řetězcích prováděny obchody v řádech milionů korun, některé z článků řetězce z těchto obchodů nemohly nabýt zisku, resp. mohly, avšak za situace neodvedení DPH. Jak totiž uvedl Krajský soud v Ústí nad Labem v rozsudku ze dne 23. 11. 2011, č. j. 15 Ca 61/2009-43, *„[h]odnocení všech okolností může vyvrátit nebo potvrdit reálnost deklarovaného obchodu a tím i oprávněnost uplatňovaného nadměrného odpočtu DPH. Jednou z podstatných okolností je skutečnost, že v rozporu se svým účelem se daňový subjekt zjevně nesnažil dosáhnout zisku, neboť některé dodávky prodal za nižší cenu, než byla cena nákupní, a to aniž by ho k tomu nutila ekonomická situace.“* Výše uvedené skutečnosti jsou ve svém souhrnu charakteristické pro podvodné řetězce vytvořené za účelem získání nadměrných odpočtů.

107. Lze připustit, že dodavatelé žalobkyně nemuseli být přímo ve sféře jejího vlivu, ale to, že se žalobkyně nezajímala o historii svých obchodních partnerů, jejich zázemí, personální a majetkové poměry a ani smluvně neměla své obchodní vztahy řádně ošetřeny a pouze jí postačila e-mailová komunikace či komunikace po telefonu (kterou nadto nedoložila) a

následně bez dalšího realizovala platbu za takto objednaná plnění, nesvědčí o její obezřetnosti, kterou lze u tak velkých objemů zboží předpokládat. Soud vzhledem k výše uvedeným skutečnostem aproboval závěr žalovaného, že žalobkyně mohla a měla vědět o tom, že je součástí podvodného jednání na DPH. Tzv. objektivní okolnosti, které ve svém rozhodnutí označil žalovaný a které žalobkyně rozporovala, ve svém souhrnu svědčí o tom, že žalobkyně si při svých obchodech nepočínala náležitě obezřetně, a důvodně tak vyvolala podezření, že se účastní podvodných jednání, nebo o nich alespoň minimálně vědět mohla a měla.

108. Pro úplnost je nutno připomenout, že pro odmítnutí nároku na odpočet DPH není povinností správních orgánů či správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kým z účastníků řetězce byl spáchán podvod. Judikatura Soudního dvora 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 Rady ze dne 17. 5. 1977, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Pouze za situace, kdy by žalobkyně prokázala, že s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem nemohla mít žádný důvod se domnívat, že se svým nákupem účastní plnění, které je zasaženo podvodem na DPH, jinými slovy že byla do řetězce zapojena zcela náhodně a všechny další objektivní okolnosti nasvědčovaly tomu, že zboží od deklarovaného dodavatele fakticky přijala, mohl by jí být nárok na odpočet daně uznán (shodně rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 21. 4.2010, č. j. 9 Afs 111/2009 – 274). V projednávané věci tomu tak ale nebylo.

109. Ve **třetím žalobním bodě** žalobkyně namítala porušení zásad daňového řízení vyjádřených v § 6 odst. 1 a § 8 odst. 2 daňového řádu.

110. Podle § 6 odst. 1 daňového řádu *osoby zúčastněné na správě daní mají rovná procesní práva a povinnosti.*

111. Smyslem a účelem této zásady je přiznání shodných procesních práv a povinností zúčastněným osobám, resp. osobám ve shodném procesním postavení. Své tvrzení, že žalovaný, resp. správce daně *„nadále trval na svých nepodložených domněnkách“*, žalobkyně nijak nedoložila a nevyplývá to ani z napadeného rozhodnutí ani ze Zprávy o daňové kontrole. Z předloženého spisového materiálu, a ostatně toto soud podrobně uvedl výše, nelze dovodit, že by správce daně ve vztahu k žalobkyni uplatňoval nedůvodně rozdílný přístup a porušil tím zásadu rovnosti osob zúčastněných na správě daní.

112. Podle § 8 odst. 2 daňového řádu *správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly.*

113. Problematikou ochrany legitimního očekávání se podrobně zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006-132. V něm uvedl, že princip vázanosti správního orgánu vlastní správní praxí vyplývá ze zásady zákazu libovůle a neodůvodněně nerovného zacházení (viz čl. 1 věta první Listiny základních práv a svobod) a jako takový patří ke znakům právního státu. Pro závaznost správní praxe a tedy pro vznik legitimního očekávání dotčených subjektů stanovil Nejvyšší správní soud určitá obecná pravidla. Především nemůže založit legitimní očekávání praxe, která je v rozporu se zákonem – *„[j]asná (pochybnosti nevzbuzující) slova zákona samozřejmě předčí (překonají) jakékoliv očekávání, ať už vzniklo jakkoliv.“* (usnesení Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Ads 88/2006-132, bod 80.). Za splnění této podmínky legitimní

očekávání zakládá jednotná, ustálená a dlouhodobá činnost nebo nečinnost správního orgánu, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů. Pouze takovou praxí je správní orgán vázán a jen taková správní praxe je doplněním psaného práva a je způsobilá modifikovat pravidla obsažená v právní normě (viz usnesení Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Ads 88/2006-132, bod 81).

114. Taktéž v této části žalobkyně svou námitku odůvodnila jen velmi obecně, v podstatě pouze odkazem na ustanovení daňového řádu, a blíže ji nekonkretizovala. Z napadeného rozhodnutí ani ze Zprávy o daňové kontrole nevyplývá, že by žalovaný, potažmo správce daně, postupovali v rozporu se zásadou legitimního očekávání.

115. Soud proto ani třetí žalobní námitku neshledal důvodnou.

116. Pro úplnost je třeba doplnit, že odkaz žalobkyně na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 20. 12. 2017 č.j. 22 Af 33/2016-60 uplatněný v replice k vyjádření žalovaného je nedůvodný, neboť zmíněné rozhodnutí bylo zrušeno rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 12. 2018 č.j. 7 Afs 8/2018-56, který v právní větě konstatoval, že: „ *Právní úprava ručení příjemce zdanitelného plnění obsažená v § 109 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, není speciální právní úpravou vůči odepření nároku na odpočet daně z důvodu zapojení do podvodného řetězce na dani z přidané hodnoty.*“

VI. Závěr a náklady řízení

117. Na základě shora uvedeného dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná. Žalovaný provedl dokazování v potřebném rozsahu, zjistil řadu konkrétních objektivních skutečností a faktů, kterými zpochybnil oprávněnost uplatnění nároku na odpočet daně žalobkyní. Výsledky dokazování jednoznačně svědčí o tom, že žalobkyně se účastnila obchodního řetězce zatíženého podvodem na DPH, o kterém mohla a měla vědět. Závěry, k nimž žalovaný dospěl a které srozumitelně vyjádřil v odůvodnění napadeného rozhodnutí, mají v provedených důkazech dostatečnou skutkovou a právní oporu.

118. Vzhledem k tomu, že soud neshledal žalobu důvodnou, podle § 78 odst. 7 s. ř s. ji rozsudkem zamítl.

119. O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Ve věci měl plný úspěch žalovaný, jemuž však v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžných činností nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie. Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 21. září 2021

Mgr. Martin Kříž v. r.
předseda senátu