



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Sandnerové a soudkyň Mgr. Ivety Postulkové a JUDr. Petry Kamínkové ve věci

žalobce: **Ing. R. Ch., IČO: X**
místem podnikání X
zastoupený Mgr. Daliborem Franzem, advokátem
sídlem Mařákova 263/3, 160 00 Praha 6

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 10. 2019 č. j. 42125/19/5300-21445-708460,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Podanou žalobou se žalobce domáhal zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí, jímž žalovaný potvrdil 23 dodatečných platebních výměrů vydaných Finančním úřadem pro hlavní město Prahu (dále též „*správce daně*“) dne 12. 6. 2018:
 - č. j. 5055912/18/2004-51523-106258, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „*DPH*“) za zdaňovací období listopad 2012 ve výši 4 160 561 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 832 112 Kč,
 - č. j. 5060622/18/2004-51523-106258, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období prosinec 2012 ve výši 2 364 708 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 472 941 Kč,
 - č. j. 5060845/18/2004-51523-106258, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období leden 2013 ve výši 3 982 246 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 796 449 Kč,
 - č. j. 5061002/18/2004-51523-106258, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období únor 2013 ve výši 2 294 684 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 458 936 Kč,

- č. j. 5061162/18/2004-51523-106258, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období březen 2013 ve výši 2 965 428 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 593 085 Kč,
- č. j. 5061348/18/2004-51523-106258, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období duben 2013 ve výši 3 159 858 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 631 971 Kč,
- č. j. 5061511/18/2004-51523-106258, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období květen 2013 ve výši 2 766 693 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 553 338 Kč,
- č. j. 5061647/18/2004-51523-106258, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období červen 2013 ve výši 2 705 091 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 541 018 Kč,
- č. j. 5061704/18/2004-51523-106258, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období červenec 2013 ve výši 3 049 470 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 609 894 Kč,
- č. j. 5061838/18/2004-51523-106258, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období srpen 2013 ve výši 3 134 499 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 626 899 Kč,
- č. j. 5061939/18/2004-51523-106258, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období září 2013 ve výši 1 868 941 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 373 788 Kč,
- č. j. 5062041/18/2004-51523-106258, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období říjen 2013 ve výši 2 990 963 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 598 192 Kč,
- č. j. 5062154/18/2004-51523-106258, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období listopad 2013 ve výši 1 651 446 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 330 289 Kč,
- č. j. 5062300/18/2004-51523-106258, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období prosinec 2013 ve výši 964 303 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 192 860 Kč,
- č. j. 5062527/18/2004-51523-106258, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období leden 2014 ve výši 475 410 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 95 082 Kč,
- č. j. 5062671/18/2004-51523-106258, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období únor 2014 ve výši 1 229 962 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 245 992 Kč,
- č. j. 5062821/18/2004-51523-106258, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období březen 2014 ve výši 1 670 502 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 334 100 Kč,
- č. j. 5064882/18/2004-51523-106258, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období duben 2014 ve výši 1 569 633 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 313 926 Kč,
- č. j. 5065011/18/2004-51523-106258, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období květen 2014 ve výši 1 598 484 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 319 696 Kč,

- č. j. 5065253/18/2004-51523-106258, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období červen 2014 ve výši 1 085 455 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 217 091 Kč,
- č. j. 5065446/18/2004-51523-106258, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období červenec 2014 ve výši 1 560 070 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 312 014 Kč,
- č. j. 5065572/18/2004-51523-106258, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období srpen 2014 ve výši 1 196 018 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 239 203 Kč,
- č. j. 5065660/18/2004-51523-106258, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období září 2014 ve výši 1 838 818 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 367 763 Kč, (dále též „platební výměry“).

2. Proti napadenému rozhodnutí brojí žalobce podanou žalobou.
3. V jediném žalobním bodu žalobce, obchodník s telefonními dobíjecími kupóny (dále též „zboží“), namítá nezákonnost napadeného rozhodnutí, jelikož nebylo spolehlivě prokázáno, že věděl či mohl vědět, že byl součástí řetězce zatíženého daňovým podvodem. Žalobce uvádí, že napadené rozhodnutí toliko opakuje argumenty správce daně, a nesouhlasí se správcem daně či s žalovaným, kteří dodatečně po něm požadovali určitý způsob jednání, který žádnou závaznou či doporučující formou předem neprezentovali. Žalovaný žalobci vytýká, že přestože na trhu s dobíjecími kupóny působí od r. 1994, nerozpoznal pochybný charakter subjektů, od nichž je nakupoval. Žalobce však právě takováto skutečnost vedla k ostražitému jednání a kontrole dodavatele z hlediska jeho evidence „spolehlivého plátce daně“ a „evidovaného účtu“, což považuje za jediné rozpoznatelné z veřejných rejstříků. Vědomostní testy z napadeného rozhodnutí nemohou obstát, jsou zavádějící a předpokládají jednání daňového subjektu, které po něm nelze spravedlivě požadovat. Žalobce ani při užití (všech možných) vědomostních testů by nezjistil, že dodavatel jeho dodavatele neplní své daňové povinnosti. S poukazem na bod 32. napadeného rozhodnutí uvádí, že žalovaný nezjistil žádné konkrétní poznatky, že by žalobce věděl o neodvedení DPH dodavatelem svého dodavatele. Napadené rozhodnutí je postaveno toliko na *nestandardnosti*, přitom v obvyklé obchodní praxi se naopak jedná o zcela běžný a standardní způsob obchodování. Neexistence webových stránek dodavatelů i předání zboží mimo skladové prostory je v obchodním styku běžný stav. Žalobce kupoval dobíjecí kupóny s DPH a za stejných podmínek je dále prodával, tudíž má za to, že splnil podmínky pro uplatnění daňový odpočet. Podle žalobce však nebylo zohledněno specifikum zboží, neboť dobíjecí kupóny mají vyšší cenu s relativně zanedbatelnou velikostí, manipulace s nimi představuje předání zapečetěné krabice. Podle žalobce není potřeba mít písemnou smlouvu, když zboží je dodáno a fakturováno podle dřívějších smluvních ujednání a zaplacením ceny je akceptována smluvní cena, která vzhledem k rozsahu odebraného zboží nebyla nízká ani podezřele nízká. Žalobce dále nesouhlasí se správcem daně ani se žalovaným, kteří vycházeli z dotazů na emitenty a dva distributory, aniž zohlednili množství odebraného zboží. Porovnání nákupních cen žalobce s koncovými cenami emitentů a společnostmi PEAL a.s., IČ: 25775634 (dále též „PEAL“) a GEKO, a.s., IČ: 63080737 (dále též „GEKO“), nepovažuje proto za rozhodné. Nebylo ani zohledněno množství odebraného zboží.

4. Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě navrhuje zamítnutí žaloby jako nedůvodné. V případě žalobce se jednalo o poskytnutí telekomunikačních služeb prostřednictvím dobíjecích kupónů, o přijetí služby, podle § 14 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“). Žalobce uplatnil nárok na odpočet DPH z daňových dokladů za dobíjecí kupóny od svých přímých dodavatelů: - společnosti AIRROYAL s.r.o., DIČ: CZ24824542, za zdaňovací období listopad 2012 až únor 2014 (dále též „AIRROYAL“), - společnosti IB-MZ s.r.o., DIČ: CZ24182427, za zdaňovací období listopad 2012 až únor 2014 (dále též „IB-MZ“), - společnosti LAFORMA Media s.r.o., DIČ: CZ24151718, za zdaňovací období prosinec 2012 až květen 2013 (dále též „LAFORMA“), - společnosti K.U.K. s.r.o., DIČ: CZ28170245, za zdaňovací období únor 2013 a březen 2013 (dále též „KUK“), a - společnosti TANAGA TRADE s.r.o., DIČ: CZ29255279, za zdaňovací období červen 2013 až září 2014 (dále též „TANAGA“).
5. Žalovaný u společností AIRROYAL, LAFORMA a IB-MZ identifikoval chybějící DPH a u společnosti TANAGA byly v řetězci další společnosti (SDRUŽENÍ SALVÁTOR s.r.o., RODANEX s.r.o., JASCO s.r.o. a VP Investment s.r.o.). V řetězci společností, v rámci kterého docházelo k postupnému prodeji dobíjecích kupónů, byla zapojena řada obchodníků v tuzemsku, dále nekontaktní společnost na Slovensku (ZONUS s.r.o.), a řada společností vystupujících jako tzv. *missing traders*. Od všech dodavatelů a ve všech případech žalobce pořizoval dobíjecí kupóny za cenu nižší, než za kterou je bylo možno pořídit od mobilních operátorů jako prvních obchodníků na trhu s dobíjecími kupóny. Žalovaný odkázal na napadené rozhodnutí, kde popsal ceny, za které v předmětných zdaňovacích obdobích prodávali dobíjecí kupóny mobilní operátoři (společnosti O2 Czech Republic a.s., T-Mobile Czech Republic a.s. a Vodafone Czech Republic a.s.), i ceny, za které je nabízeli objemově největší odběratelé mobilních operátorů (společnosti GECO a PEAL). Žalobce minimálně měl a mohl vědět, že cena dobíjecích kuponů je nižší nejméně o DPH, neboť dobíjecí kupóny nebyly dodány na Slovensko, kam bylo deklarováno jejich dodání jako do jiného členského státu), nýbrž byly bez DPH prodávány v tuzemsku. U jednotlivých článků řetězce žalovaný identifikoval vlastnosti charakteristické pro subjekty účastníci se daňových podvodů (např. nekontaktnost vůči správci daně, absence provozovny, absence písemných smluv).
6. Žalovaný proto tzv. vědomostním testem zjišťoval, zda lze žalobce považovat za účastníka podvodu na DPH. Pokud by nebylo dostatečně prokázáno, že o zapojení do obchodní transakce zasažené podvodem žalobce vědět měl a mohl, pouhá existence daňového podvodu by neumožnila žalobci odepřít nárok na odpočet DPH. Byla proto zkoumána existence objektivních okolností ve svém souhrnu, která jednotlivě nepůsobí nijak závažně. Žalovaný, resp. správce daně, zjistil, že dodavatelé žalobce sídlí na tzv. virtuálních adresách; ani jeden z nich neměl v živnostenském rejstříku zapsanou žádnou provozovnu; společnosti TANAGA a LAFORMA nezveřejňovaly účetní závěrky; u dodavatelů absentovaly webové stránky; dobíjecí kupóny žalobce pořizoval za výrazně nižší cenu, než byla cena mobilních operátorů i jejich největších odběratelů; žalobce neměl písemné smlouvy s dodavatelem; ani nedoložil, kdy a kde zboží od dodavatelů přebíral, kdo mu je předával, jak bylo objednáno, kdo a jak s žalobcem za dodavatele komunikoval; dále bylo neobvyklé místo předání; a absentovala skladová evidence. Ucelený obraz svědčící o nestandardním průběhu obchodování, měl v žalobci vyvolat vyšší míru obezřetnosti při obchodování v daném řetězci. Uvedené indicie proto ve svém souhrnu prokazují, že žalobce mohl a měl vědět, že se účastní řetězce zasaženého podvodem na DPH. Žalovaný k otázce přijetí rozumných opatření a dobré víry žalobce doplnil, že žalobce nedoložil

žádná opatření k eliminaci možného rizika zapojení se do transakcí zasažených podvodem na DPH. Pokud žalobce odkazoval na dlouholeté postavení na trhu s dobíjecími kupony, pak měl o této skutečnosti vědět. Nepředložil však žádný podklad, ani písemnou rámcovou smlouvu, že porovnával ceny dobíjecích kuponů od dodavatelů s cenami od mobilních operátorů, či s cenami společností GECCO a PEAL. Žalobce si nepočínal tedy dostatečně opatrně a obezřetně. Přiznáním nároku na odpočet DPH žalobci by došlo k popření účelu Směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému DPH (dále též „Směrnice“).

7. Žalovaný konstatuje, že rozhodnutí správce daně i žalovaného tvoří jeden celek. Není tudíž zřejmé, z jakého důvodu by *opakování argumentů správce daně* mělo způsobovat vadu napadeného rozhodnutí. Žalovaný podle § 114 odst. 2 a 3 daňového řádu řádně přezkoumal odvoláním napadané platební výměry a dospěl k závěru uvedenému v napadeném rozhodnutí. V něm podrobně uvedl jednotlivé kroky testu podle rozhodovací činnosti Soudního dvora Evropské unie (dále též „SDEU“), který je v případě odepření nároku na odpočet DPH nutné dodržet. Předmětná přijatá plnění byla poskytována v řetězci společností zasaženém podvodem na DPH, o kterém vzhledem k objektivním okolnostem žalobce vědět měl a mohl. Nárok na odpočet daně nemůže být přiznán tomu, kdo jej uplatnil podvodným způsobem. Podle žalovaného žalobce nedoložil, že by dodavatele prověřoval v době, která by korespondovala se započítáním smluvních vztahů. Žalobce si mohl ověřit (ne)zveřejnění účetních závěrek dodavatelů, nebo např. zapsaná tzv. virtuální sídla a absenci zaregistrované provozovny atd. Jednání žalobce proto není možné označit za *ostrážité*, nýbrž za neopatrné a neobezřetné. Z napadeného rozhodnutí je přitom zřejmé, že k neuznání odpočtu DPH u žalobce nedošlo z důvodu, že by žalobce nevěděl, že *dodavatel jeho dodavatele neplní své daňové povinnosti*, předpokladem pro konstatování podvodného jednání je zjištěná *chybějící daň*. Stěžejním bylo zjištění, že žalobce s ohledem na okolnosti případu o podvodném jednání vědět měl a mohl.
8. Městský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále též „s. ř. s.“), a vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). O věci samé soud rozhodl bez nařízení jednání, jelikož účastníci se ve lhůtě stanovené soudem nevyjádřili, souhlasili proto konkludentně (§ 51 odst. 1 s. ř. s.). Soud se s žalobcem neztotožnil.
9. Městský soud v Praze posoudil věc takto:
10. Před vlastním posouzením věci soud připomíná, že podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu soudy nemusí nutně reagovat na každý dílčí argument uvedený v žalobě. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014 č. j. 7 As 126/2013-19). Podstatné je, aby soud v odůvodnění rozhodnutí postihl všechny stěžejní námitky účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i reakce na některé dílčí a související námitky (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2014 č. j. 7 Afs 85/2013-33). Soud rovněž může pro stručnost odkázat na část odůvodnění rozhodnutí správního orgánu, s nímž se ztotožní. Jak k tomuto příležitě uvádí Ústavní soud, „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (náleze ze dne 12. 2. 2009 sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. též

rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015 č. j. 9 As 221/2014-43, ze dne 29. 3. 2013 č. j. 8 Afs 41/2012-50, ze dne 6. 6. 2013 č. j. 1 Afs 44/2013-30, ze dne 3. 7. 2013 č. j. 1 As 17/2013-50, nebo ze dne 25. 2. 2015 č. j. 6 As 153/2014-108). Stejně závěry se pak vztahují i k rozhodování druhostupňového správního orgánu. Městský soud v intencích ustálené rozhodovací praxe správních soudů uvádí, že žalovaný nemusel reagovat na každý dílčí argument žalobkyně, přesto však všechny námitky řádně vypořádal.

11. Současně soud uvádí, že pro řízení o přezkoumání správního rozhodnutí soudem platí dispoziční zásada [§ 71 odst. 1 písm. d) a § 75 odst. 2 věta první s. ř. s.], proto obsah a kvalita žaloby v podstatě předurčují obsah a kvalitu rozhodnutí soudu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005 č. j. 7 Afs 104/2004-54).
12. Předmětem sporu v dané věci je posouzení, zda žalobce se účastnil na podvodu na DPH, zda mu nárok na něj byl oprávněně odepřen.
13. Předně soud uvádí, že daňové řízení je ovládáno zásadou, že daňový subjekt má povinnost jednak přiznat daň (*břemeno tvrzení*) a jednak toto tvrzení prokázat (*břemeno důkazní*). Podle § 72 odst. 1 ZDPH má plátce daně nárok na odpočet DPH, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Vznik nároku na odpočet DPH prokazuje plátce v první řadě daňovým dokladem ve smyslu § 73 ZDPH. Jak bylo opakovaně judikováno Nejvyšším správním soudem a Ústavním soudem, prokazování nároku na odpočet DPH je prvotně záležitostí dokladovou, ale současně je třeba respektovat soulad s faktickým stavem.
14. Jak vyplývá např. z nálezů Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001 sp. zn. IV. ÚS 402/99, a ze dne 11. 2. 2008 sp. zn. I. ÚS 1841/07, důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotněprávní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže např. zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. K unesení důkazního břemene proto nemusí vždy stačit předložení formálně bezvadných daňových dokladů či jiných listin, byť se všemi zákonem vyžadovanými náležitostmi. Prokazuje-li daňový subjekt nárok na osvobození od DPH formálně bezvadnými písemnými prohlášeními a daňovými doklady, ale zároveň existují pochybnosti o faktickém stavu, je na daňovém subjektu, aby prokázal existenci podmínek, za nichž mu vzniká nárok na odpočet DPH. Správce daně je oprávněn nárok na odpočet DPH neuznat za situace existence daňového dokladu předloženého plátcem daně, pokud zjistí skutečnosti, které uplatnění takového nároku vylučují (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006 č. j. 2 Afs 7/2006-107, a ze dne 30. 6. 2010 č. j. 8 Afs 14/2010-195).
15. Ve smyslu konstantní judikatury SDEU a Nejvyššího správního soudu, jedním z případů, kdy může dojít k neuznání nároku na odpočet DPH, je odhalení existence tzv. řetězového obchodu, jehož cílem je pouhé vylákání nadměrného odpočtu ze státního rozpočtu. Za takový řetězec lze považovat situaci, kdy se na získání výhody na dani podílí více než dva subjekty v řetězci za sebou a předmětem obchodování je zboží nebo služba, která je postupně bezdůvodně nadhodnocená, případně předmět obchodování je poskytnut za běžnou cenu, ale jeden z článku řetězce neodvede DPH a další článek řetězce legálně uplatňuje nárok na její odpočet, v daném případě je zjištěna cena nízká. V případě, že se daňový subjekt účastní některého z uvedených typů řetězců, má nárok na odpočet DPH pouze za situace, že o záměru spáchat podvod na DPH nevěděl, a ani, s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem, vědět nemohl. Tento závěr vyplývá např. z rozsudků

SDEU ze dne 6. 6. 2006 ve spojených věcech C-439/04 (*Axel Kittel*) a C-440/04 (*Recolta Recycling*), či ze dne 29. 4. 2004 ve spojených věcech C-487/01 (*Gemeente Leusden*) a C-7/02 (*Holin Groep BV cs*) atp. Jak uvedl SDEU v rozsudku ze dne 6. 6. 2006 ve spojených věcech C-439/04 (*Axel Kittel*) a C-440/04 (*Recolta Recycling*), „Je tedy věcí vnitrostátního soudu odmítnout přiznat nárok na odpočet, pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a to i tehdy, pokud dotčené plnění splňuje objektivní kritéria, na základě kterých jsou založeny pojmy „dodání zboží uskutečněné osobou povinnou k dani, jednající jako taková,“ a „hospodářská činnost“. Z výše uvedeného vyplývá, že na otázku je třeba odpovědět tak, že pokud je dodání uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která nevěděla a nemohla vědět, že dotyčné plnění je součástí podvodu spáchaného prodávajícím, je třeba článek 17 šesté směrnice vykládat v tom smyslu, že brání pravidlu vnitrostátního práva, podle kterého zrušení smlouvy o prodeji podle ustanovení občanského práva, které způsobuje absolutní neplatnost této smlouvy pro rozpor s veřejným pořádkem z důvodu protiprávnosti na straně prodávajícího, vede ke ztrátě nároku na odpočet DPH odvedené touto osobou povinnou k dani. V tomto ohledu není relevantní, zda uvedená neplatnost vyplývá z podvodu na DPH, nebo z jiných podvodů. Naopak, pokud je 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.“ Rovněž je třeba zmínit i rozsudek SDEU ve spojených věcech *Mahagében a Péter Dávid* (C-80/11 a C-142/11), ze kterého vyplývá, že členské státy mohou odmítnout přiznat nárok na odpočet DPH, je-li z hlediska objektivních okolností prokázáno, že došlo k uplatnění tohoto nároku podvodně či zneužívajícím způsobem. Je tomu tak především tehdy, jestliže plátce daně, kterému bylo dodáno zboží nebo poskytnuty služby zakládající nárok na odpočet DPH, věděl nebo mohl vědět, že toto plnění bylo součástí daňového podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem na vstupu. Na daňovém orgánu je, aby prokázal, že plátce daně měl nebo mohl vědět, že k takovému podvodu došlo.

16. Výše uvedené závěry jsou promítnuty i v judikatuře Nejvyššího správního soudu, např. v rozsudcích ze dne 27. 7. 2007 č. j. 5 Afs 129/2006-142, ze dne 21. 4. 2010 č. j. 9 Afs 94/2009-156, ze dne 10. 10. 2012 č. j. 1 Afs 37/2012 - 50, ze dne 15. 12. 2011 č. j. 9 Afs 44/2011-343, či ze dne 12. 7. 2022 č. j. 4 Afs 264/2021-57. Z citované judikatury nevyplývá pro daňový subjekt bezbřehá ochrana nároku na odpočet DPH, ale povinnost věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, aby v případě odhalení podvodného jednání nevznikly pochybnosti, že o podvodu daňový subjekt věděl či se zřetelem ke všem okolnostem vědět mohl. Je totiž věcí daňového subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů, zvláště se značným finančním dopadem, se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů. Vedle již citované judikatury lze odkázat i na judikaturu Ústavního soudu, např. usnesení ze dne 28. 2. 2013 sp. zn. II. ÚS 4306/12, ze dne 7. 3. 2012 sp. zn. II. ÚS 296/12 či ze dne 29. 4. 2014 sp. zn. II. ÚS 3735/13.
17. V nyní projednávané věci dospěl soud k závěru, že žalovaný se okolnostmi daňového podvodu zabýval v dostatečné míře. Pojem *daňový podvod* aplikoval v projednávané věci v souladu s výše vyslovenou judikaturou SDEU, na níž ostatně ve svém rozhodnutí hojně odkazuje.

18. Soud ze správního spisu ověřil, že žalobce uplatnil nárok na odpočet DPH z daňových dokladů za dobíjecí kupóny přijatých od společností AIRROYAL, IB-MZ, LAFORMA, KUK a TANAGA, za zdaňovací období od listopadu 2012 září 2014.
19. K otázce existence chybějící daně se soud neztotožnil se žalobcem, který podle soudu vědět měl a mohl, že se účastní tzv. řetězového podvodu, jelikož mechanismus prodeje dobíjecích kupónů v předmětné věci a zapojení žalobce do něj, probíhalo v tomto rámci:
20. Společnost AIRROYAL dodávala žalobci dobíjecí kupóny, které pořizovala od společnosti ROLLPASE s.r.o. (dále též „ROLLPASE“). Za předmětná zdaňovací období společnost AIRROYAL vykázala v daňových přiznáních k DPH obdobné obraty pro uskutečněná zdanitelná plnění na vstupu i výstupu v částkách milionů korun, k nim však přiznala marginální daňovou povinnost v řádu tisícikorun. Od ledna 2014 podávala společnost AIRROYAL nulová daňová přiznání (s výjimkou zdaňovacích období únor 2014 a září 2014, v nichž přiznala nízké obraty v řádu několika tisíců korun). Společnost AIRROYAL zasílala na účet společnosti ROLLPASE veškeré obdržené finanční prostředky. Jakmile společnost ROLLPASE obdržela na účet finanční prostředky od společnosti AIRROYAL, obratem je vybrala v hotovosti. Jiné transakce společnost ROLLPASE neprováděla. Společnost ROLLPASE přitom daňová přiznání k DPH nepodávala, a společnost AIRROYAL se stala nekontaktní.
21. Společnost IB-MZ dodávala žalobci dobíjecí kupony, které pořizovala od společnosti Mirages technology s.r.o. (dále též „MIRAGES“) za platby v hotovosti. Společnost MIRAGES i společnost IB-MZ vykázaly v daňových přiznáních k DPH obdobné obraty pro uskutečněná zdanitelná plnění na vstupu i výstupu v částkách milionů korun, k nim přiznaly marginální daňovou povinnost v řádu tisícikorun. Společnost IB-MZ obdržela od žalobce na svůj účet hotovostní platby, aby v ten samý den je vybrala také v hotovosti. Společnost IB-MZ prováděla platby vůči dodavatelské společnosti MIRAGES rovněž v hotovosti. I když společnost MIRAGES deklarovala v přiznáních k DPH přijatá zdanitelná plnění v řádech milionů, z účtu neodcházely žádné platby. Jednatelkou obou společností byla po část kontrovaného období jedna osoba, pan Miroslav Žák. U obou společností byla identifikována chybějící daň, a obě společnosti se staly následně pro správce daně nekontaktními.
22. Společnost LAFORMA dodávala žalobci dobíjecí kupóny, které pořizovala od společnosti KAMULO s.r.o. (dále též „KAMULO“). Od června 2013 přestala společnost LAFORMA podávat daňová tvrzení, v přiznáních k DPH uváděla uskutečněná zdanitelná plnění v desítkách milionů korun, s marginální daňovou povinností v řádu tisícikorun. Veškeré finanční prostředky, které došly na účet společnosti LAFORMA, tato obratem zasílala na účet společnosti KAMULO, která je též obratem vybrala v hotovosti. Společnost KAMULO daňová přiznání k DPH nepodávala a společnost LAFORMA se stala pro správce daně nekontaktní. U obou společností byla identifikována chybějící daň.
23. Společnosti TANAGA a KUK dodávaly žalobci dobíjecí kupóny, společnost TANAGA i dílem prostřednictvím společnosti KUK jako mezičlánek. Společnost KUK pořizovala dobíjecí kupóny toliko od společnosti TANAGA. Společnost TANAGA dobíjecí kupóny pořizovala od společností: SDRUŽENÍ SALVÁTOR s.r.o., RODANEX s.r.o., JASCO s.r.o. a VP Investment s.r.o., u nichž byla následně identifikována chybějící daň, společnosti SDRUŽENÍ SALVÁTOR s.r.o. a RODANEX s.r.o. nepodávaly v předmětných zdaňovacích obdobích daňová přiznání, a společnosti JASCO s.r.o. a VP

Investment s.r.o. nebyly pro správce daně kontaktními. Byly to tzv. společnosti *missing traders*. Společnosti SDRUŽENÍ SALVÁTOR s.r.o., RODANEX s.r.o., JASCO s.r.o. a VP Investment s.r.o., dobíjecí kupóny pořizovaly od slovenské společnosti ZONUS s.r.o., která nebyla pro slovenského správce daně kontaktní. Jmenovaná slovenská společnost pořizovala dobíjecí kupóny od českých společností Tabák Plus s.r.o. (dále též „*Tabák Plus*“), Tabák Plus Export s.r.o. (dále též „*Tabák Plus Export*“) a ISC Communication Czech a.s. (dále též „*ISC Communication Czech*“) a zpět je dodávala do České republiky společnostem SDRUŽENÍ SALVÁTOR s.r.o., RODANEX s.r.o., JASCO s.r.o. a VP Investment s.r.o., které byly dodavateli společnosti TANAGA, od které dobíjecí kupóny pořizoval žalobce. Od společnosti TANAGA pořizoval dobíjecí kupony žalobce a společnost ALTA PRAHA s.r.o., které současně dodával dobíjecí kupony i žalobce.

24. Ze shora uvedené provázanosti obchodních vztahů (v rámci uzavřeného kruhu) soud konstatuje, že společnosti např. SDRUŽENÍ SALVÁTOR s.r.o., RODANEX s.r.o., JASCO s.r.o., VP Investment s.r.o., AIRROYAL, IB-MZ, LAFORMA, ROLLPASE, MIRAGES či KAMULO, působily v popsaném obchodním řetězci za *missing traders*. Jejich prostřednictvím byla narušena daňová rovnováha tím, že v řetězci byla detekována chybějící daň. Ve smyslu judikatury SDEU taková okolnost značí, že předmětné zboží bylo přeprodáváno v řetězci shora jmenovacích korporací, ve kterém byla narušena daňová neutralita (tj. v řetězci je patrná existence chybějící daně), kdy se společnosti v něm zapojené staly nekontaktními, a proto nelze ověřit jejich přijatá a uskutečněná plnění, a tedy zjistit výslednou daňovou povinnost.
25. Uvedené vazby a provázanost společností zde jmenovaných žalobce nespornuje.
26. Existence chybějící daně ve shora popsaném řetězci proto zcela důvodně nastolila otázku, zda daň byla či nebyla odvedena v důsledku podvodu, jelikož shora zmiňované obchodní transakce neodpovídají obvyklým standardním obchodním podmínkám a obchodům prováděným za účelem zisku, kdy většinu jmenovaných společností, které se staly následně (po obchodu) nekontaktními, nelze považovat za standardní plátce daně. Je tomu tak proto, že společnosti AIRROYAL, LAFORMA a KUK, které obchodovaly toliko se zmíněným zbožím, každá z nich měla jediného dodavatele zboží, které předávaly jedinému odběrateli – žalobci. Společnosti AIRROYAL dodávala zboží společnost ROLLPASE, společnosti LAFORMA dodávala zboží společnost KAMULO, a společnosti KUK dodávala společnost TANAGA. Přitom žalobce byl odběratelem společností TANAGA i KUK, a společnost KUK byla i odběratelem společnosti TANAGA a dodavatelem žalobce. Tento „mezičlánek“ (společnost KUK) mezi společnostmi TANAGA a žalobcem nelze považovat za standardní obchod, nelze-li jej rozumně vysvětlit, proč k němu došlo, když v tomto případě společnost TANAGA dodávala samostatně zboží přímo žalobci. Vložení společnosti KUK mezi žalobce a společnost TANAGA se soudu nejeví za obvyklé či ekonomické. Takovýto důvod mezičlánek přitom žalobce nevysvětlil (ani v žalobě nespornoval). Dále společnost ALTA Praha s.r.o. odebírala zboží od společnosti TANAGA, ale též i od jiných mezičláneků řetězce, jelikož společnost TANAGA dodávala zboží společnosti KUK a ta zboží dodávala žalobci, který je zpět prodával společnosti ALTA Praha s.r.o. Ani tuto skutečnost prodeje tzv. kruhem žalobce ničím nevysvětlil (a v žalobě ji ani nespornuje). Též nelze pominout, že žalobce dodával zboží společnosti ISC Communication Czech, která je dodala slovenské společnosti ZONUS s. r.o., tato slovenská společnost zboží dodala společnostem SDRUŽENÍ SALVÁTOR s.r.o., RODANEX s.r.o., JASCO s.r.o. a VP Investment s.r.o., které zboží dodaly společnosti

TANAGA, a ta zboží zpět dodala žalobci. Ani tento řetězec, který tvoří uzavřený kruh společností dodávajících si zboží, nebyl žalobcem popřen (a v žalobě nebyl žalobcem sporován). Byl tedy žalobcem akceptován. K tomuto nelze nezmínit, že jmenované společnosti AIRROYAL, IB-MZ, LAFORMA, KUK, TANAGA, měly tzv. virtuální sídlo na adrese, na níž mělo zapsáno adresu sídla několik desítek daňových subjektů. Žalobce ohledně těchto sídel ničím nedoložil, že by v jejich prostorách fakticky byl (např. sjednával obchody) a jako podnikatel si je *a priori* ověřoval. Absence písemných obchodních smluv (rámcových či dílčích k jednotlivému obchodu) pak umocňuje domněnku o fingování takových obchodů.

27. Z popsaného sledu obchodů s jedinou komoditou podle soudu žalovaný zcela důvodně dovodil, že neprobíhaly způsobem pro obchodníky standardním. S výše uvedeným posouzením zjištěných skutečností se soud ztotožňuje a na úvahy žalovaného odkazuje. Závěry o tom, že zdanitelná plnění podle žalobcem předložených dokladů jsou součástí podvodu, a že žalobce o existenci uvedeného řetězce a jeho účelu věděl, či vědět mohl, mají oporu ve zjištěném skutkovém stavu, jak byl popsán především na str. 13 až 28 napadeného rozhodnutí.
28. Ohledně kupní ceny zboží soud uvádí, že ve všech případech obchodu žalobce zboží koupil za cenu nižší až výrazně nižší než zboží prodávali mobilní operátoři, kteří byli v pořadí prvními obchodníky na trhu s dobíjecími kupóny, i než společnosti GECO a PEAL, jedni z největších odběratelů zboží od mobilních operátorů.
29. V předmětném období mobilní operátor O2 kupón 550 prodával velkoodběratelům za 431,82 Kč, společnost GECO jej prodávala za 443,18 Kč a společnost PEAL za 438,52 Kč. Žalobce jej přitom pořizoval za cenu 420,43 Kč v r. 2013 a za cenu 422,73 Kč v r. 2014 (od společnosti TANAGA), dále za cenu 420,45 Kč v r. 2012 a 2013 (od společnosti LAFORMA), za cenu 411,36 Kč v r. 2012 a 2013 (od společnosti AIRROYAL), za cenu 422,73 Kč v roce 2013 (od společnosti KUK) a za cenu 421,73 Kč v letech 2012 až 2013 (od společnosti IB-MZ).
30. V předmětném období mobilní operátor T-Mobile kupón 400 prodával velkoodběratelům za 313,72 Kč, společnost GECO jej prodávala za 321,49 Kč a společnost PEAL za 320 Kč. Žalobce jej přitom pořizoval za 305,77 Kč v roce 2013 a za 307,44 Kč v roce 2014 (od společnosti TANAGA), za 305,78 Kč v r. 2012 a 2013 (od společnosti LAFORMA), za cenu 299,17 Kč v r. 2012 a 2013 (od společnosti AIRROYAL), za 307,44 Kč v roce 2013 (od společnosti KUK) a za 306,76 Kč v r. 2012 a 2013 od společnosti IB-MZ.
31. V předmětném období mobilní operátor Vodafone kupón 500 prodával velkoodběratelům za 392,56 Kč, společnost GECO jej prodávala za 402,48 Kč a společnost PEAL za 400,26 Kč. Žalobce jej přitom pořizoval za 382,21 Kč v roce 2013 a za 384,30 Kč v roce 2014 (od společnosti TANAGA), za 382,23 Kč v r. 2012 a 2013 (od společnosti LAFORMA), za 373,96 Kč v letech 2012 až 2013 (od společnosti AIRROYAL), za 384,30 Kč v roce 2013 (od společnosti KUK) a za 383,46 Kč v letech 2012 až 2013 (od společnosti IB-MZ).
32. Dále ze spisu vyplývá, že žalobce kupoval další kupóny (kupón 250, 350, 550, 400, 200 a 500) za ceny nižší oproti cenám, za které zboží prodávali společnosti GECO a PEAL, byť tyto společnosti měly množstevní slevy od mobilních operátorů, v řádech desítek či jednotek korun. K tomuto soud odkazuje na bod [64] napadeného rozhodnutí, v němž žalovaný konkretizuje jednotlivé rozdíly cen poskytovanými mobilními operátory pro odběratele s cenami, za které nakupoval žalobce od společností AIRROYAL, IB-MZ,

LAFORMA, KUK, či TANAGA, včetně rozdílů cen od společností GECO a PEAL s přihlédnutím k množstevním slevám poskytovaných od mobilních operátorů a cen, za které žalobce kupoval zboží od společností AIRROYAL, IB-MZ, LAFORMA, KUK, či TANAGA.

33. V dané věci podle soudu žalovaný vzal příhodně v úvahu, že žalobce nepředložil k opakovaným výzvám správce daně takové důkazní prostředky, na jejichž základě by osvětlil důvod pořizování zboží za ceny nižší (bez DPH) než zboží prodávali tři stěžejní mobilní operátoři na trhu, ani ceny, od nichž je kupovali jejich velcí odběratelé (spol. GECO a PEAL). Žalobce současně ničím nedoložil, jakým způsobem si prověřoval sídlo společností AIRROYAL, IB-MZ, LAFORMA, KUK, či TANAGA, které formálně sídlily na virtuálních adresách, neměly přitom žádné provozovny k faktickému výkonu činnosti, s přihlédnutím ke skutečnosti, že společnosti TANAGA a LAFORMA v obchodním rejstříku, který je veřejným seznamem, nezveřejňovaly své účetní závěrky (ve smyslu § 21a zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů). Dále žalobce ničím nedoložil, co bylo impulzem počátku obchodování se jmenovanými společnostmi, kdo koho oslovil, jakou formou, jak probíhala domluva k zahájení spolupráce k obchodování, kde se s kým setkal. Žalobce k tomuto nedoložil standardní obchodní korespondenci, na základě níž došlo k tvrzeným obchodům tak, jak byly deklarovány formálními doklady (faktury). Správci daně, ani žalovanému, a ani soudu nebyly totiž doloženy žádné obchodní smlouvy, objednávky zboží, dodací listy zboží, popř. skladové listy, či jiné účetní doklady, potvrzující, že žalobce měl (podle svého tvrzení) zboží doma, resp. s ním disponoval. Tedy kde konkrétně ho skladoval, po jakou dobu, od koho a kdy zboží přebíral a komu jej a jakou formou fyzicky předával (průběh dodávek), když společnosti, s nimiž žalobce obchodoval, neměly webové stránky a měly virtuální sídla (na jedné adrese formálně sídlí desítky, popř. stovky, společností). Tvrzení o předání zboží na parkovišti či zastávce MHD ničím žalobce nedoložil, ani jak často k takovéto předávce zboží docházelo. Současně žalobce nedoložil, jakým konkrétním způsobem ověřoval podnikatelskou minulost jmenovaných společností.
34. Tvrzení žalobce, že smlouvy na zboží, s nímž obchodoval v řádech milionů korun, nepotřeboval, přitom zboží převzal a zaplatil a pak jej prodal dále, ničím hodnověrným nepodpořil. Tvrzené ústní sjednání smluv (a s kým konkrétním) také ničím nedoložil. Tvrzení žalobce, že se jedná o obchodní zvyklosti u zboží malých rozměrů, též ničím nepodpořil. S ohledem na shora uvedené dále nebylo ničím doloženo tvrzení, že žalobce jednal v souladu s platebními podmínkami, jelikož takové podmínky nespécifikoval, ani ničím nedoložil. Též nedoložil, jakým způsobem si ověřoval kupní cenu zboží, když tvrdí, že o ceně nižší, než prodejní od mobilních operátorů, nevěděl. Srovnání (jakýchkoli) cen, ani stanovení své kupní ceny žalobce ničím nedoložil, ani neosvětlil ekonomické fungování svého podnikání. Jinými slovy, na základě jaké úvahy dospěl žalobce k závěru, že ceny nabízené od shora jmenovaných dodavatelů jsou pro něho ekonomicky výhodnější než ceny ostatní, zejména od mobilních operátorů či společností GECO a PEAL. Srovnání cen žalobce, který je obchodníkem se zbožím od r. 1994, proto musel znát, bez znalosti ceny, jak tvrdí, by nemohl uskutečňovat tvrzené obchody v řádech (obratech) milionů korun. Pokud žalobce nesouhlasí se správcem daně i se žalovaným, že vycházeli z údajů od *emitentů*, tedy mobilních operátorů a distribuujících společností GECO a PEAL, aniž by zmínili množství odebraného zboží, pak žalobce nepředestřel k této otázce vlastní důkazní prostředky, které by byly schopné vyvrátit údaje, které tři mobilní operátoři na trhu správci daně poskytli i obě jmenované společnosti, současně žalovaný v napadeném

rozhodnutí pod bodem [64] dostatečným způsobem se zabýval cenou pro velkoodběratele, na které soud odkazuje. Nejednalo se o žádný reprezentativní vzorek, nýbrž o ceny, za jaké mobilní operátoři i obě jmenované společnosti v předmětné době obchodovali. Současně žalobce ničím nedoložil, že by jeho ceny byly odvislé od počtu koupeného zboží, nižší nákupní cena či doložená sleva z ničeho relevantně nevyplývá.

35. Uvedené objektivní okolnosti, zde popsané nestandardnosti, samy o sobě jednotlivě nesvědčí o nezákonném jednání žalobce, ale ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, které bez jakýchkoli pochybností prokazují, že žalobce měl a mohl vědět, že se účastní řetězce zasaženého podvodem na DPH. Přestože žalobce tvrdí, že na trhu se zbožím působí od r. 1994 a proto jeho jednání bylo ostražité, pak takovéto tvrzení žalobce z ničeho nevyplývá. Žalovaný proto v tzv. vědomostním testu obstál (žalobce ničím hodnověrným nezpochybnil, že jeho dodavatelské společnosti AIRROYAL, IB-MZ, LAFORMA, KUK, či TANAGA sídlí na tzv. virtuální adrese, nemají v živnostenském rejstříku zapsanou žádnou provozovnu, nemají webové stránky, společnosti TANAGA a LAFORMA nezveřejňují účetní závěrky, zboží pořizoval za nízkou cenu pod cenou mobilních operátorů i jejich největších odběratelů, nedoložil písemné smlouvy s dodavateli /ani rámcové/, nedoložil kdy a kde zboží od dodavatelů přebíral, kdo mu jej předával, jak jej objednával, kdo a jak s žalobcem za dodavatele komunikoval, uvedl neobvyklé místo předání a nevedl skladovou evidenci). Nesouhlas žalobce se závěry tzv. vědomostního testu, ještě nezpůsobuje nezákonnost napadeného rozhodnutí. Žalobce též ničím nedoložil, že by byl vůči obchodním partnerům skutečně ostražitý, že by přijal jakákoli opatření k eliminaci možného rizika zapojení se do transakcí zasažených podvodem na DPH, nemohl být proto ani v dobré víře.
36. Institut *nespolehlivého plátce* byl do ZDPH zaveden s účinností od 1. 1. 2013, což bylo v době, kdy žalobce obchodoval s dodavateli. Ostatně prohlášení plátce za nespolehlivého je zveřejněno s časovou prodlevou až v návaznosti na zjištěné rizikové chování plátce správcem daně. Institut kontroly *evidovaného účtu* byl do zákona implementován rovněž již v průběhu obchodování žalobce s dodavateli. Bankovní účty plátců DPH byly zveřejněny až od 1. 4. 2013. Žalobce však do té doby mohl z dalších skutečností veřejně dostupných ověřit „rizikovost“ svých dodavatelů (např. nezveřejnění účetních závěrek dodavatelů, tzv. virtuální sídla s absencí provozovny). Současně žalobce ničím nedoložil, co konkrétního mu bránilo v tom, aby své dodavatele si tímto způsobem prověřil před zahájením obchodů s nimi. Jednání žalobce proto nelze považovat za obezřetné. Tvrzení žalobce ohledně kontroly spolehlivosti plátce či *evidovaného účtu* tudíž nelze akceptovat.
37. Pokud žalobce tvrdí, že žalovaný opakuje v napadeném rozhodnutí argumentaci správce daně, pak soud odkazuje na zásadu jednotnosti správního řízení, kdy je nutné rozhodnutí správce daně i rozhodnutí žalovaného posuzovat jako celek; případné vady odůvodnění rozhodnutí správce daně tak mohl zhojit žalovaný (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2013, č. j. 6 Ads 134/2012-47). V daném případě žalovaný se řádně zabýval skutkovým stavem tak, jak byl zjištěn správcem daně i odvolacími námitkami žalobce. Jelikož žalovaný potvrdil rozhodnutí správce daně, bylo by nelogické, aby se s ním argumentačně neshodl a jeho úvahy by se odkláněly od úvah správce daně. Opakováním stavu věci, popř. jeho doplněním, nebylo zasaženo do žalobcových práv, resp. žalobce neprokázal, jakým způsobem mu do jeho práv takovýmto postupem bylo orgány finanční správy zasaženo.

38. Ačkoli žalobce tvrdí, že by nezjistil, že dodavatel jeho dodavatele neplní své daňové povinnosti, pak na takovéto úvaze napadené rozhodnutí nestojí. Na základě výše uvedených indicií měl žalobce při běžné míře opatrnosti pochybnosti o standardnosti obchodních vztahů, do nichž následně vstoupil. V daňovém řízení byly zjištěny okolnosti objektivně nasvědčující závěru, že v rámci řetězce, jehož se žalobce účastnil, docházelo k podvodu na DPH, a že o této své účasti žalobce vědět měl nebo mohl. Podle soudu žalobce prováděl tvrzené transakce způsobem (ekonomicky) natolik nevěrohodným, že spolu s ostatními zmíněnými indiciemi lze dovozovat záměrnost takového jednání ústící ve zneužití práva s cílem podvodu na DPH. Ze skutkového stavu zjištěného v daňovém řízení zřetelně vyplývá, že žalobce nepředložil žádný důkaz, který by tento závěr zpochybnil. Při zachování obvykle běžné míry opatrnosti by totiž musel (i v průběhu času) výše uvedené nestandardní okolnosti zaznamenat. Z jednání žalobce, respektive informací, které uváděl ve správním řízení o jednotlivých plněních, jakož i z dalších informací zjištěných správcem daně o neobezřetném jednání žalobce v rámci předmětných transakcí vyplývá, že z jeho strany nebyla přijata veškerá opatření, která mohou být rozumně požadována, a žalobce nevěnoval dostatečnou pozornost interním kontrolním mechanismům (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2011 č. j. 9 Afs 44/2011-343).
39. Soud na základě výše konstatovaného dospěl k závěru, že žalovaný v napadeném rozhodnutí nepochybil, když přezkoumatelně nabídl logický a ucelený řetězec nepřímých důkazů, které jsou spolehlivě a jednoznačně schopny ve svém souhrnu prokázat skutečnost, že žalobce o podvodu na DPH vědět měl či minimálně vědět mohl. Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu se objektivní okolnosti obchodních transakcí nehodnotí izolovaně, ale komplexně jako celek, ačkoliv každá okolnost sama o sobě nemusí být nezákonná, je rozhodné, zda ve svém souhrnu tyto okolnosti prokazují skutečnost, že daňový subjekt o své účasti na podvodu na DPH věděl či alespoň vědět mohl (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 12. 2014 č. j. 6 Afs 156/2014-47, či ze dne 31. 7. 2013 č. j. 1 Afs 58/2013-34). Soud se proto neztotožnil se žalobcem, že by orgány finanční správy po něm požadovaly určitý způsob jednání, který žádnou závaznou či doporučující formou předem neprezentovaly. Takováto námitka je obecná. Soud z ničeho neshledal, že by po žalobci orgány finanční správy požadovaly nějaký specifický či individuální způsob jednání či chování jako plátce daně. Tato dílčí námitka je irelevantní. Žádnou nezákonnost napadeného rozhodnutí soud neshledal.
40. Na základě uvedeného soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
41. O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl plný úspěch žalovaný, avšak žalovanému v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžných činností nevznikly. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

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.

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

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

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

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

Praha 31. října 2022

JUDr. Ludmila Sandnerová, v. r.
předsedkyně senátu