

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **Internet Mall, a.s.,** se sídlem U Garáží 1611/1, Praha 7, zast. Mgr. Luďkem Šrubařem, advokátem se sídlem U Garáží 1611/1, Praha 7, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 22. 1. 2020, č. j. 14 Af 25/2018-89,

takto:

I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 22. 1. 2020, č. j. 14 Af 25/2018–89, **se ruší.**

II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 7. 5. 2018, č. j. 21259/18/5300-22444-706385, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 24 456 Kč do šedesáti (60) dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám Mgr. Luďka Šrubaře, advokáta.

Odůvodnění:

I.
Vymezení věci

[1] Kasační stížností se žalobce domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Městského soudu v Praze, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí ze dne 7. 5. 2018, č. j. 21259/18/5300-22444-706385, jímž žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil platební

výměry Specializovaného finančního úřadu ze dne 29. 3. 2017, č. j. 60227/17/4200-12776-2 0396,
č. j. 60230/17/4200-12776-203936, č. j. 60238/17/4200-12776-203936 a č. j. 60244/17/4200-1 2776-203936. Uvedenými platebními výměry byly žalobci vyměřeny za jednotlivá zdaňovací období srpna až listopadu 2014 nadměrné odpočty na dani z přidané hodnoty ve výši 21 260 266 Kč a 27 016 364 Kč a vlastní daňová povinnost na DPH ve výši 23 303 599 Kč a 17 538 202 Kč. Správce daně odmítl uznat nároky na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění uplatněných žalobcem na základě daňových dokladů od dodavatelů KMG Exim, s.r.o (dále jen „KMG“), Balao s.r.o. (dále jen „Balao“) a VIACA-2 spol. s r.o. (dále jen „VIACA“), neboť dospěl k závěru, že daná plnění byla předmětem řetězce obchodních transakcí zasaženého daňovým podvodem, přičemž žalobce o tom měl a mohl vědět. Konkrétně nebyly žalobci uznány nároky na odpočet daně za zmíněná zdaňovací období ve výši 25 687 959 Kč, 20 338 311 Kč, 23 304 801 Kč a 17 564 514 Kč.

[2] Správce daně provedl u žalobce daňovou kontrolu na DPH za uvedená zdaňovací období, jejímž předmětem bylo odstranění pochybností správce daně a prokázání oprávněnosti nároku žalobce na odpočet daně dle § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro rozhodná období (dále jen „zákon o DPH“), uplatněný v souvislosti s plněním přijatým od výše uvedených dodavatelů a rovněž oprávněnosti uplatnění osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu EU dle § 64 zákona o DPH a prověření spolupráce s konkrétními odběrateli z jiných členských států: RCS Holland B.V. (dále jen „RCS Holland“), Idman Logistic servise kereskedelmi, Dolphin Technology Aps, Lva Trading Netherlands B.V., CICompany s.r.o., Solventa s.r.o. (dále jen „Solventa“), KH Trade s.r.o. a RCS limited. Předmětem prověřovaných přijatých a uskutečněných plnění bylo dodání mobilních telefonů a další elektroniky (Apple iPhone 5s, Apple iPhone 6, Playstation 4 500 GB; ojediněle: Apple iPhone 3s, iPad air, MacBook, digitální kamera).

[3] Daňová kontrola byla ukončena při ústním jednání dne 22. 3. 2017, kdy byla projednána zpráva o daňové kontrole č. j. 5188/17/4200-12776-108432, která byla téhož dne předána žalobci. Na základě zprávy o daňové kontrole následně správce daně vydal výše uvedené platební výměry.

[4] Ve zprávě o daňové kontrole správce daně popsal daňovým podvodem zasažené řetězce transakcí s uvedeným zbožím, jejichž součástí měl být rovněž žalobce. V případě zboží pořízeného od dodavatele KMG identifikoval správce daně celkem sedm obchodních řetězců, na jejichž počátku byly společnosti SOL ELEKTRONICS SRL, Sino Merchants Ltd. (dále jen „Sino Merchants“), Mobile Stop GmbH, SHAYAN ELECTRONICS LTD, ITRADE CELL HANDEL Kft. a PPA GmbH, jež dodaly dané zboží z jiných členských států EU společnostem TAMPANELON s. r. o. (dále jen „TAMPANELON“), ITRADE CELL HANDEL Kft., Venema Trade, s. r. o. či Berdevocen, s. r. o., a to do skladu provozovaného společností Hellmann Worldwide Logistics s. r. o. (dále jen „Hellmann“) nebo popřípadě do skladu společnosti TIM LOGISTIK CZ s. r. o. (dále jen „TIM LOGISTIK“) a rovněž řetězec FRAKENHOL COMPANY s.r.o. (dále jen „FRAKENHOL“) – KMG – žalobce, přičemž v tomto případě se dovozce zboží nepodařilo identifikovat. V případě zboží pořízeného od dodavatele Balao identifikoval správce daně celkem osm obchodních řetězců, na jejichž počátku byly společnosti PPA

GmbH, MT EURO COM TRADING KFT, Netto Tehinka Ltd. a PROKS SIA, které dodaly dané zboží z jiných členských států EU společnostem ITRADE CELL HANDEL Kft., CRAB ELECTRO s. r. o., MT EURO COM TRADING KFT a POLAT VOLT Aps, a to do skladu provozovaného společností Hellmann. V případě zboží pořízeného od dodavatele VIACA identifikoval správce daně celkem sedm obchodních řetězců, na jejichž počátku byly společnosti MT EURO COM TRADING KFT, PROKS SIA, PPA GmbH, Netto Tehinka Ltd., M4U SIA, B-Tel Trading SA a Trade 400 GmbH, které dodaly dané zboží z jiných členských států EU společnostem CRAB ELECTRO s. r. o., MT EURO COM TRADING KFT, POLAT VOLT Aps, MT Euro nebo Gerar Trading, a to do skladu provozovaného společností Hellmann.

[5] Zboží bylo po dodání do skladu v České republice vždy postupně přeprodáváno v řetězcích, konkrétně popsaných správcem daně a zahrnujících řadu tuzemských i zahraničních společností, až k jednomu ze zmiňovaných přímých dodavatelů žalobce, a následně právě žalobci, který ho dodával výše zmiňovaným odběratelům do jiných členských států EU. Společnosti, které dané zboží pořídily z jiných členských států, však jeho pořízení nepřiznaly a neodvedly za příslušná zdaňovací období DPH. Ani další společnosti z jiných členských států, které v řetězci následovaly, nepřiznaly a neodvedly DPH. Společnosti, které v řetězcích předcházely dodavatelům žalobce, byly převážně založeny jako „*ready made* společnosti“, které nepodávaly přiznání k DPH buď vůbec, nebo vykazovaly nulovou DPH či popřípadě přiznanou daň neuhradily. V případě, že u těchto subjektů správce daně zahájil daňové řízení, přestaly s ním spolupracovat a staly se nekontaktními. Správce daně rovněž poukázal na skutečnost, že obchodované zboží bylo následně alespoň zčásti dodáváno zpět do České republiky, přičemž v některých případech je nakupovaly tytéž společnosti, které je původně uložily ve skladu společnosti Hellmann.

[6] Správce daně zpochybňoval, že smysl posuzované transakce byl výlučně ekonomický. Důvodem, jenž žalobce vedl k zahájení daných obchodů, mělo být dle jeho tvrzení očekávané zavedení nového modelu iPhone 6 na trh, s tím související pokles cen starších modelů (iPhone 5s) a nárůst poptávky po těchto telefonech, který byl podpořen rovněž předchozími intervencemi ČNB a nízkým kurzem koruny vůči euru a americkému dolaru v kombinaci se skutečností, že společnost Apple nepřikročila ke změně cen. Uvedená tvrzení dle správce daně neodpovídala skutečnosti, respektive žalobce nepostupoval v souladu s nimi. K poklesu cen iPhone 5s došlo až v říjnu a listopadu 2014, nikoliv již v srpnu, kdy žalobce začal realizovat dané transakce, důvodem počátku obchodování tedy nebyl pokles cen daného zboží. Daňový subjekt si byl navíc vědom data vydání nového modelu telefonu na český trh, musel si tedy být vědom toho, že před tímto datem je cena daného telefonu mnohem vyšší, než po tomto datu, pokud by tedy prodal dané telefony (které již prokazatelně měl dispozici) prostřednictvím své distribuční sítě na českém B2C (maloobchodním) trhu, mohl by realizovat podstatně vyšší marži. Ani argumentaci týkající se příležitosti participovat na kurzových rozdílech neshledal správce daně odpovídající stavu tržního prostředí.

[7] Správce daně dospěl k závěru, že žalobce o svém zapojení do daňového podvodu věděl či přinejmenším vědět měl a mohl, přičemž nepřijal taková opatření za účelem zabránění své účasti na daňovém podvodu, jejichž přijetí od něj lze požadovat. Správce daně přitom vyšel z následujících okolností:

- žalobce měl na základě znalosti obchodní politiky společnosti Apple Distribution považovat ceny, za které mu byly dané telefony nabízeny, za nedůvěryhodné a nepřiměřeně nízké;
- žalobce nakupoval dané telefony za velmi proměnlivé ceny, ačkoliv ceny na evropském trhu byly s ohledem na obchodní politiku výrobce konstantní, měl si tedy být vědom nestandardnosti daných obchodů;
- žalobce neprověřil původ daného zboží, ačkoliv mu s ohledem na jeho cenu a obecnou nedostupnost muselo být zřejmé, že se v daném objemu musí jednat o zboží obchodované mimo řetězec oficiální distribuce, a to přestože bylo v té době veřejně známo, že mobilní telefony jsou často předmětem podvodů na DPH;
- žalobce postupoval při obchodech s daným zbožím neobezřetně a v rozporu s běžnými obchodními zásadami;
- žalobce neodůvodněně ignoroval tuzemskou poptávku na maloobchodním trhu, ačkoliv by mu prodej zboží na českém maloobchodním trhu přinesl vyšší zisk;
- žalobce před zahájením B2B (velkoobchodních) obchodů neprověřil relevantní trh ani nové obchodní partnery;
- žalobce neuplatňoval jím deklarované interní kontrolní mechanismy týkající se prověřování čísel IMEI, neboť v opačném případě by musel zjistit nesrovnalosti ohledně těchto čísel, které objevil správce daně (velké množství čísel bylo ve špatném formátu, byla neznámá pro žalobcem uvedenou ověřovací webovou stránku a některá čísla se na dodaném zboží vyskytovala opakovaně);
- žalobce byl vložen do existujícího obchodního řetězce mezi společnosti KMG a Solventa, které byly personálně propojeny prostřednictvím paní Protivové, daňové poradkyně KMG a jednatelky společnosti Solventa;
- žalobce tvrdil, že kontakt na svého odběratele RCS Holand obdržel od svého dodavatele Balao, z obchodního hlediska tedy nedává smysl, aby uvedené společnosti realizovaly vzájemné obchody prostřednictvím žalobce, a nikoliv napřímo.

[8] Následně se správce daně obsáhle vypořádal s námitkami vznesenými žalobcem v průběhu daňové kontroly.

[9] Žalovaný se v rozhodnutí o odvolání žalobce proti výše uvedeným platebním výměrům v zásadě ztotožnil se závěry správce daně. V odůvodnění rozhodnutí žalovaný konstatoval, že formální podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně byly v posuzovaném případě splněny a rovněž byla prokázána existence žalobcem deklarovaných plnění, včetně použití přijatých plnění v rámci ekonomických činností pro účely definované v § 72 odst. 1 zákona o DPH, v odvolacím řízení se tedy žalovaný zaměřil na posouzení toho, zda bylo namístě odepřít žalobci nárok na uplatněné odpočty z důvodu jeho zapojení do daňového podvodu. Konkrétně tedy žalovaný posuzoval, zda 1) existuje podvodný řetězec subjektů a chybějící daň, 2) existují objektivní okolnosti svědčící o vědomosti žalobce o podvodném jednání, 3) byla žalobcem přijata veškerá opatření, která po něm mohou být s ohledem na konkrétní okolnosti případu rozumně vyžadována, aby předešel své účasti na daňovém podvodu.

[10] Závěr o tom, že posuzovaná plnění byla součástí řetězce obchodních transakcí zasaženého podvodem na DPH, žalovaný dovodil z nestandardního průběhu daných obchodů. Poukázal na to, že se žalobce náhle odchýlil od svého zavedeného obchodního modelu – před kontrolovanými zdaňovacími obdobími obchodoval především na tuzemském maloobchodním trhu prostřednictvím internetového portálu www.mall.cz, přičemž vykazoval-li dodání zboží do jiného členského státu, šlo zejména o dodávky jeho sesterským společnostem. V posuzovaných zdaňovacích obdobích žalobce náhle vykázal výrazné zvýšení nadměrného odpočtu, když začal nakupovat velké množství zboží na českém trhu a prodávat jej v rámci B2B (velkoobchodních) obchodů, které dříve v obdobných objemech nerealizoval, do jiných členských států. Ačkoliv se převážně jednalo o mobilní telefony, o nichž je veřejně známo, že jsou rizikovou komoditou používanou k podvodům na DPH, žalobce se nezajímal o původ daného zboží, a to ani v případě telefonů iPhone 6, které v dané době ještě nebyly dostupné na českém trhu. Byť žalobce zdůvodňoval uzavření zmiňovaných obchodů též tehdejším výhodným kurzem koruny po měnových intervencích České národní banky, neusiloval o to stát se autorizovaným distributorem, resp. prodejcem značky Apple, a dané zboží, ve vztahu k uvedenému zdůvodnění nelogicky, nakupoval mimo oficiální distribuční síť za eura, a to bez předchozího průzkumu trhu. Svou novou aktivitu v B2B obchodování s mobilními telefony žalobce nijak veřejně nedeklaroval, přesto však náhle začal ve velkém rozsahu obchodovat s novými partnery, kteří ho měli oslovit sami, přičemž při jejich prověřování postupoval formálně a nedůsledně. Dále žalovaný poukázal na neobvyklou důvěru mezi žalobcem a jeho obchodními partnery, kteří mezi sebou uzavírali obchody v řádech milionů korun pouze na základě e-mailové komunikace, přičemž i noví odběratelé žalobci promptně hradili pro forma faktury na vysoké částky ještě před dodáním zboží. Žalobce tvrdil, že nákup zboží realizoval, až když měl zajištěného odběratele; přinejmenším v některých případech tomu tak však nebylo. Žalovaný rovněž poukázal na nelogičnosti v časovém sledu při realizaci transakcí, kdy v některých případech k vystavení pro forma faktury objednateli došlo dříve, než od něj vůbec přišla objednávka. Při obchodování s danými telefony docházelo k výrazné oscilaci cen, což je dle závěrů místních šetření u autorizovaných prodejců společnosti Apple v rozporu s cenovou politikou této společnosti.

[11] Žalovaný ve shodě se správcem daně popsal jednotlivé detekované řetězce obchodních společností, mezi nimiž bylo dané zboží přeprodáváno, a zdůraznil, že z provedených důkazů je patrné, že se přinejmenším část zboží po jeho prodeji do jiného členského státu vracela zpět k obchodníkům, kteří stáli na počátku řetězců, a fakticky se tedy točilo v kruhu mezi vybranou skupinou obchodníků. K přeprodeji zboží mezi subjekty, které v řetězcích předcházely žalobci, docházelo v rychlém sledu během jediného dne (v rámci hodin či dokonce minut), aniž by zboží opustilo sklad nebo došlo k jeho kontrole či fyzickému převzetí. Rovněž žalobce zboží přeprodával obvykle v řádu dnů. Žalovaný poukázal rovněž na to, že někteří obchodníci zapojení do řetězců se vzájemně znali, přesto však realizovali obchody prostřednictvím dalších účelově vložených mezičlánků. Zároveň bylo objektivně zjištěno, že subjekty stojící v řetězcích na II. a III. úrovni většinou nepodávají za dotčená zdaňovací období daňová přiznání k DPH, resp. podávají nulová daňová přiznání k DPH nebo přiznanou či jim vyměřenou daň nehradí. Žalovaný tedy uzavřel, že byla prokázána existence řetězců transakcí a nestandardních

okolností v rámci těchto řetězců, a to včetně chybějící daně, takže lze učinit závěr o podvodném jednání.

[12] Pokud se jedná o objektivní okolnosti svědčící o vědomosti žalobce o podvodném jednání, poukázal žalovaný na již popsaný nestandardní průběh obchodů, nedostatečnou smluvní dokumentaci a nezájem žalobce o původ zboží, které je častým předmětem podvodů na DPH. Dále se žalovaný v dané souvislosti zabýval nedostatečnou a nesystematickou kontrolou IMEI kódů obchodovaného zboží ze strany žalobce, opětovným prodejem téhož zboží a personální propojeností jednotlivých článků řetězce. Opět odkázal rovněž na nestandardnosti v časovém sledu transakcí a skutečnost, že se žalobce nepokusil stát autorizovaným distributorem, resp. prodejcem výrobků Apple a namísto toho dal přednost nákupu zboží za eura v neoficiální distribuci. Dále žalovaný poukázal na oscilaci cen obchodovaného zboží, na nedostatečné prověření obchodních partnerů a nedostatečný průzkum trhu ze strany žalobce.

[13] Žalovaný se se správcem daně ztotožnil rovněž v tom, že žalobce nepřijal opatření, která od něj bylo možné rozumně požadovat za účelem zabránění jeho účasti na daňovém podvodu. Při prověřování nových obchodních partnerů postupoval žalobce pouze formálně, přičemž v některých případech nedodržoval ani jím deklarované firemní standardy, a to přes veškeré okolnosti, které svědčily o rizikovosti daných obchodů. Žalobce tedy nepostupoval přiměřeně obezřetně a jím přijatá opatření neshledal žalovaný dostatečnými. Žalovaný tedy uzavřel, že žalobce nemohl být v dobré víře, že se účastí na předmětných obchodních transakcích nezapojí do podvodného jednání.

[14] S odkazem na uvedené závěry pak žalovaný shledal nedůvodnými žalobcovy odvolací námitky, k nimž se jednotlivě vyjádřil. Neztotožnil se ani s námitkami žalobce týkajícími se vedení spisu správcem daně či jeho postupu při projednání zprávy o daňové kontrole. Připustil však, že skutečnost, že žalobce nerealizoval vyšší marži prodejem daného zboží na tuzemském trhu koncovým spotřebitelům, nelze považovat za okolnost svědčící o vědomosti žalobce o jeho zapojení do daňového podvodu.

[15] Proti rozhodnutí žalovaného brojil žalobce žalobou, kterou městský soud shora uvedeným rozsudkem jako nedůvodnou zamítl.

[16] V odůvodnění napadeného rozsudku městský soud předně konstatoval, že shledal napadené rozhodnutí přezkoumatelným a že žalovaný vyšel z dostatečně zjištěného skutkového stavu věci. Městský soud v dané souvislosti shrnul zásady týkající se rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt a uzavřel, že správce daně prokázal, na jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval, a svá zjištění dostatečně podložil shromážděnými důkazy. Dané důkazy byly dle městského soudu dostačující též pro prokázání toho, že žalobce o podvodu věděl či minimálně vědět mohl a měl. Daňové orgány tedy dle městského soudu unesly důkazní břemeno, které je tížilo. Městský soud nepřisvědčil žalobci v tom, že daňové orgány nepřihlédly k jím předloženým důkazům, a zdůraznil, že správce daně podrobně popsal, jak a proč prováděl porovnání IMEI kódů. Kontrola IMEI kódů byla dle soudu pro prokázání skutkového stavu věci zásadní, a to především pro prokázání, že žalobce mohl vědět o své účasti na daňovém podvodu, respektive že nečinil dostatečná opatření, aby své účasti na podvodu zabránil.

IMEI kódy sice nebyly ověřeny u všech telefonů, avšak stalo se tak u natolik velkého vzorku, že získané informace lze vztáhnout ke všem obchodovaným telefonům. Žalobcem předložený notářský zápis nevyvrací pochybení žalobce, neboť neobsahuje údaje, které mohl žalobce zjistit při kontrole v době obchodování s předmětnými mobilními telefony. Závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, publ. pod č. 3705/2018 Sb. NSS (všechna zde zmiňovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná též na www.nssoud.cz), nebyly dle městského soudu v posuzované věci uplatnitelné s ohledem na skutkovou odlišnost obou případů.

[17] Dále se městský soud zabýval věcnou správností závěrů daňových orgánů. Konstatoval, že daňové orgány ozřejmily, jaké společnosti se měly účastnit podvodného řetězce transakcí, a jednoznačně identifikovaly, že tyto společnosti většinou nepodávají daňová přiznání k DPH nebo podávají nulová daňová přiznání nebo přiznanou daň nehradí. Pokud pak správce daně u některé ze společností prováděl daňové řízení, bylo ukončeno s výsledkem, že daňový subjekt neprokázal nárok na odpočet daně či se správcem daně nekomunikuje. Případně se stal rozhodnutím správce daně nespolehlivým plátcem. Daňové orgány dále jasně popsaly, jak probíhaly jednotlivé obchodní transakce a jak do nich byl zapojen žalobce. Soud připustil, že grafické znázornění řetězců transakcí obsažené v rozhodnutí žalovaného není pro svoji obsáhlost na první pohled přehledné, lze z něj však jednoznačně vysledovat průběh transakcí tak, jak byl popsán správcem daně i žalovaným. Přehlednější popis řetězců navíc obsahuje zpráva o daňové kontrole. Správce daně i žalovaný také zřetelně prokázali existenci chybějící daně v případě článků na II. a III. úrovni obchodních řetězců, když v rámci ověřování zahraničních dodavatelů zboží zjistili, že tyto subjekty nejsou registrovány v České republice k DPH, ve zdaňovacích obdobích září až listopadu 2014 nepřiznaly pořízení zboží z jiného členského státu ani nepodaly daňové přiznání k DPH. Rovněž společnosti, které nakoupily zboží od těchto dodavatelů, nepřiznaly pořízení zboží z jiného členského státu a neodvedly DPH. Základní znak podvodu, tj. že jeden z účastníků obchodního řetězce daň neodvede a další si ji odečte, tedy byl dle městského soudu prokázán.

[18] Dále městský soud poukázal na okolnosti, které dle jeho názoru svědčí o tom, že k porušení daňové neutrality došlo právě v důsledku daňového podvodu. V této souvislosti zmínil zejména to, že převažujícím účelem posuzovaných obchodů s mobilními telefony bylo získání daňového zvýhodnění, nikoliv jejich prodej koncovým zákazníkům. Nezákonným napadené rozhodnutí nečiní ani to, že konkrétně neuvádí, které daňové subjekty se reálně obohatily na získání daňového zvýhodnění. Městský soud připustil, že se daňové orgány sice nevěnovaly zpochybnění nároku na každý z obchodovaných telefonů, to však od nich s ohledem na podstatu dané věci ani nebylo možné požadovat. Správce daně prozkoumal prostřednictvím kontroly IMEI kódů přes 16 000 prodaných telefonů, přičemž zjistil, že velké množství předaných IMEI kódů má chybný formát čísla, jedná se o neznámá čísla bez data aktivace, nerozpoznaná čísla či kódy aktivované dříve. Již tato skutečnost vytváří jasný obraz o podstatě všech zkoumaných obchodů a je dostatečnou oporou pro odepření požadovaného odpočtu za dané obchody v celém rozsahu.

[19] Rovněž závěr daňových orgánů o existenci objektivních okolností svědčících o vědomosti žalobce o daňovém podvodu městský soud potvrdil. Ačkoliv žádná z okolností, z nichž daňové orgány vyšly, není sama o sobě důkazem jeho vědomí

o daňovém podvodu, ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů spolehlivě a jednoznačně prokazujících skutečnost, že žalobce věděl či minimálně vědět mohl a měl o podvodu na DPH. V této souvislosti se soud především neztotožnil s námitkou, podle níž daňové orgány neprokázaly běžnou obchodní praxi na trhu s daným zbožím - z obsahu spisového materiálu se podává, že tuto obchodní praxi správce daně ověřoval jak u autorizovaných distributorů, tak u mobilních operátorů a společnosti Alza.cz, a.s. Městský soud přisvědčil závěrům daňových orgánů, podle nichž se v případě transakcí realizovaných žalobcem nejednalo o běžnou obchodní praxi. Dle soudu lze i v případě B2B obchodů očekávat, že obchodní strana bude dodržovat základní zásady obezřetného obchodování, obzvláště v případě, pokud se jedná o obchody, které doposud v takové míře nerealizovala. Žalobce však takto nepostupoval. Pochybnosti o ekonomickém důvodu realizovaných obchodů nerozptýlil ani žalobcem předložený znalecký posudek. Městský soud se ztotožnil se závěry žalovaného o jeho obecnosti, nedostatečném odůvodnění a irelevantnosti pro závěry obsažené ve zprávě o daňové kontrole.

[20] Městský soud připustil, že uzavírání smluv prostřednictvím e-mailu může být běžnou obchodní praxí a nelze jej a priori považovat za přitěžující okolnost, avšak v případě, že existují i jiné okolnosti svědčící o zapojení daňového subjektu do daňového podvodu, mohou daňové orgány důvodně a oprávněně identifikovat takto uzavřené smlouvy jako doklad o nedostatečné opatrnosti daňového subjektu. Městský soud dále uvedl, že daňové orgány nevybíraly žalobci jediný správný způsob podnikání, pouze poukázaly na jednotlivé indicie, které ve svém souhrnu svědčí o nestandardním postupu žalobce a tedy o jeho vědomí o zapojení do daňového podvodu. V tomto směru dle městského soudu obstojí mimo jiné i pochybnosti daňových orgánů ohledně toho, proč žalobce neusiloval stát se autorizovaným distributorem daných telefonů. Pokud by žalobce do posuzovaných transakcí vstupoval v dobré víře a ve snaze maximalizovat obchodní zisk, jevilo by se důvodným vstoupit s daným zbožím na trh v rámci oficiální distribuce. Obdobně sice nemohou daňové orgány určovat, za jakou cenu měl žalobce nakupovat či prodávat předmětné zboží, jestliže však žalobce dané mobilní telefony kupoval a prodával za cenu, která výrazně oscilovala, ač cenová politika výrobce zůstávala konstantní, jednalo se opět o indicii svědčící možnému zapojení do podvodu na DPH. Dle městského soudu se tedy jednalo o nestandardní předprodej mobilních telefonů v rámci velkoobchodní sítě, který mohl a měl u žalobce jako zkušeného obchodníka vyvolat mnohé pochybnosti ohledně existence podvodného řetězce. Zpochybnitelný byl dle soudu i objektivní smysl celé transakce, resp. smysl zapojení žalobce, a to s ohledem na faktickou propojenost a existující kontakty mezi jednotlivými společnostmi v řetězcích. Městský soud tedy považoval za prokázané, že žalobce přinejmenším mohl a měl vědět, že posuzované transakce byly zatíženy daňovým podvodem, a je tedy na místě jej považovat za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoliv. Pro účely posouzení důvodnosti odepření nároku na odpočet tedy není rozhodné, jakým způsobem na daňovém podvodu participoval, stejně jako není rozhodné, která konkrétní společnost DPH neuhradila, resp. zda to byl přímý dodavatel žalobce.

[21] Městský soud přisvědčil žalovanému rovněž v tom, že žalobce nepostupoval při uzavírání daných obchodů dostatečně obezřetně a nepřijal dostatečná opatření, která po

něm mohou být rozumně vyžadována k prevenci jeho účasti na podvodu. Soud připustil, že žalobci žádný právní předpis neukládá povinnost kontrolovat IMEI kódy, dodal však, že kontrola těchto kódů představuje vhodný prostředek k ověření toho, zda se jedná o řádně v databázi vedené mobilní telefony. Daňové orgány dostatečně prokázaly, že pokud žalobce kontrolu IMEI kódů vůbec prováděl, musel ji provádět nedostatečně, anebo musel ignorovat při ní zjištěné pochybnosti. Pouhou kontrolu toho, zda obchodní partner není veden v seznamu nespolehlivých plátců, neshledal soud jako dostatečné opatření s ohledem na okolnosti případu.

II.
Kasační stížnost žalobce, vyjádření žalovaného a další podání žalobce

[22] Proti uvedenému rozsudku městského soudu podal žalobce (stěžovatel) kasační stížnost, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. b) a d) s. ř. s.

[23] Stěžovatel trvá na tom, že daňové orgány neprokázaly ani to, že v posuzovaném případě došlo k daňovému podvodu, natož aby o této skutečnosti stěžovatel mohl a měl vědět. Naopak má za to, že prokázal přijetí dostatečných kontrolních opatření ve vztahu k nákupu a prodeji daného zboží. Městský soud dle stěžovatele pouze přejal nesprávné závěry žalovaného.

[24] Stěžovatel konkrétně namítá, že závěr o podezřelé povaze daných obchodů nemá racionální opodstatnění. Skutečnost, že se s některými telefony dále obchodovalo na území České republiky, považuje za irelevantní, a zdůrazňuje, že tato okolnost se týkala asi 3 000 z celkem 33 000 obchodovaných telefonů. Závěr o umělém nastrčení některých článků řetězců považuje stěžovatel za pouhou domněnku správce daně. Další daňovými orgány a městským soudem zmiňované okolnosti, jako je například oscilace cen či časový sled transakcí, nejsou dle stěžovatele objektivními skutečnostmi, a mohou tak být relevantní nanejvýš pro posouzení vědomosti stěžovatele o spáchání daňového podvodu.

[25] Pokud se jedná o vědomost o daňovém podvodu, zdůrazňuje stěžovatel, že obchodování s produkty Apple mimo autorizovanou síť je zcela legální a běžné. Dokazování týkající se obchodní praxe a stanovování cen navíc vedl správce daně pouze ve vztahu k autorizované síti, v níž jsou ceny regulovány výrobcem a nejsou tedy pro posuzované transakce relevantní. Obdobně není relevantní srovnání s cenami, za něž se obchoduje v rámci B2C distribuce. O neznalosti relevantního trhu dle stěžovatele svědčí rovněž to, že mu daňové orgány přičítají k tíži neuzavírání písemných smluv. Trvá na tom, že postupoval s péčí řádného hospodáře, když se snažil zajistit si odbyt ještě před nákupem a nechával si platit předem; i tyto skutečnosti jsou mu však paradoxně kladeny k tíži. Stěžovatel má za to, že své obchodní partnery prověřoval dostatečně – buď je znal již z dřívějška, nebo si je prověřil standardním způsobem, tedy mj. ověřil jejich registraci k DPH, zápis v obchodním rejstříku i to, zda nejsou v insolvenci či evidováni jako nespolehliví plátci, a platil na zveřejněné účty. Zdůrazňuje, že i správci daně trvalo několik let zjistit spáchání podvodu na DPH, přičemž vyšel z podkladů, které často nejsou veřejně dostupné. Stěžovatel rovněž popírá, že by se nezajímal o původ daného zboží – zboží kontroloval a není mu zřejmé, jak je taková kontrola relevantní pro odhalení daňového podvodu. Dodává, že o personálním propojení některých společností v řetězci

prostřednictvím paní Protivová nevěděl a nemohl vědět. Dle stěžovatele postupoval správce daně při kontrole IMEI kódů nesprávně a výsledek tohoto postupu je tedy irelevantní, což stěžovatel dokládal notářským zápisem, na který však nebyl brán v řízení zřetel. Závěr žalovaného o tom, že figuroval v roli *brokera*, resp. *profit takera*, považuje stěžovatel za rozporný s tím, že o spáchání daňového podvodu podle daňových orgánů toliko vědět měl a mohl. Stěžovatel má za to, že se na něj daňové orgány účelově zaměřily jako na nejsnadnější cíl z hlediska vydobytí neodvedené daně.

[26] Stěžovatel dále uvedl podrobnou argumentaci týkající se dílčích aspektů posuzované věci. Opětovně popsal způsob fungování trhu s mobilními telefony značky Apple a dodal, že pouze využil situace na trhu a svých volných kapacit a stávajících kontaktů pro posílení svého postavení na trhu, přičemž obchodoval za standardních podmínek pro obchody mimo autorizovanou distribuční síť.

[27] Dále se stěžovatel opět podrobně vyjádřil k otázce prokázání existence daňového podvodu. Dle stěžovatele není z rozhodnutí žalovaného zřejmé, zda v popsaných obchodních řetězcích došlo k neodvedení daně z posuzovaných transakcí, či zda další daňové subjekty pouze nereagují na výzvy správce daně, nebo vykazují příliš nízkou vlastní daňovou povinnost; nebylo tedy postaveno najisto, zda došlo k narušení daňové neutrality. Dále stěžovatel zdůrazňuje, že důvodem neodvedení daně nemusí být nutně spáchání daňového podvodu, nýbrž například finanční problémy na straně daňového subjektu. Městský soud ani daňové orgány dostatečně nepopsaly podstatu tvrzeného daňového podvodu. Městský soud se sice zmiňuje o karuselovém podvodu, u stěžovatele však nedocházelo k cirkulaci zboží typické pro tento typ podvodů – opakovaný výskyt shodných IMEI se týkal pouze zlomku obchodovaných telefonů, přičemž k němu mohlo dojít administrativním pochybením. Navíc v rámci daných transakcí bylo obchodováno rovněž s jiným zbožím, než s telefony, k tomu však žádné dokazování nebylo provedeno. Dále stěžovatel rozporuje jednotlivé okolnosti, z nichž daňové orgány, resp. městský soud, dovodily spáchání daňového podvodu. Správce daně dle stěžovatele neprokázal ani to, že společnosti, které utvářejí jím detekované řetězce, skutečně obchodovaly s daným zbožím. I kdyby tedy některé subjekty neodvedly daň, nebylo doloženo, že šlo o daň spojenou právě s uvedeným zbožím. Současně chybí jakýkoliv důkaz o tom, že jednání jednotlivých daňových subjektů bylo koordinované. Přímí dodavatelé stěžovatele svou daňovou povinnost plnili a spolupracovali se správcem daně v rámci daňového řízení. Městský soud ani daňové orgány nikdy netvrdily, že se tito dodavatelé účastnili daňových podvodů, podvodný řetězec je tedy nejpozději zde přerušen. V dané souvislosti stěžovatel odkazuje na již zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60.

[28] K otázce vědomosti o spáchání daňového podvodu stěžovatel namítá, že prokázal standardní tržní praxi při obchodování s výrobky společnosti Apple mimo autorizovanou distribuční síť. V této souvislosti odkazuje zejména na znalecký posudek ze dne 19. 9. 2016, který předložil v daňovém řízení, a na svědecké výpovědi T. J., V. V., R. Š., P. F. a S. L. Opačné závěry přijaté daňovými orgány vycházejí z informací získaných od subjektů obchodujících v autorizované distribuční síti výrobce a především s koncovými zákazníky, a nejsou tedy relevantní. Dále stěžovatel obsáhle zpochybňuje závěry a relevantnost jednotlivých dílčích okolností, z nichž městský soud a daňové orgány dovozovaly, že

o účasti na daňovém podvodu mohl a měl vědět, a konstatuje, že tyto okolnosti logicky ucelený kruh svědčící o takové skutečnosti neutvářejí. Stěžovatel podotýká, že i Generální finanční ředitelství nakoupilo mobilní telefony od subjektů, které se prokazatelně účastnily daňových podvodů.

[29] Pokud se jedná o přijetí přiměřených kontrolních opatření, namítá stěžovatel, že městský soud a daňové orgány sice shledaly přijatá opatření nedostatečnými, samy však neuvedly, jaká další opatření měl stěžovatel přijmout. Stěžovatel obchodoval s obchodními partnery, které znal z předchozích obchodů (Balao a KMG), a přímé obchodní partnery si vždy prověřil prostřednictvím veřejně dostupných zdrojů. Přijaté zboží bylo řádně převzato, včetně jeho zvážení a zkontrolování IMEI těchto výrobků srovnáním s dříve obchodovaným zbožím. Stěžovatel obchodoval za standardních podmínek prostřednictvím zkušených zaměstnanců. Kontrolou IMEI čísel dle stěžovatele nebylo možné předejít jeho účasti na případném daňovém podvodu.
[30] Dále stěžovatel obšírně shrnul veškeré skutečnosti týkající se IMEI čísel a jejich významu pro posuzovanou věc, přičemž namítá, že důkladnější kontrolou těchto čísel by žádné podstatné skutečnosti nezjistil.

[31] Stěžovatel uplatnil rovněž námitky vůči procesním krokům správce daně. Zejména uvedl, že správce daně nezákonným způsobem zahájil postupy k odstranění pochybností (před zahájením daňové kontroly), když konkrétně nezformuloval své pochybnosti ohledně daňových přiznání stěžovatele, v průběhu daňového řízení opakovaně vyzýval stěžovatele k doložení skutečností, které již stěžovatel doložil, přistupoval k věci předpojatě a jednostranně. Dále stěžovatel poukázal na nestandardní nakládání správce daně se spisovým materiálem.

[32] Procesní pochybení stěžovatel vytkl rovněž městskému soudu, který dle jeho mínění postupoval při posouzení věci formálně, aniž by sám provedl jakékoliv dokazování. Na jednání soud pouze stručně shrnul závěry správce daně a nedal stěžovateli příležitost se k provedenému dokazování vyjádřit.

[33] Žalovaný ve svém vyjádření setrval na právním názoru prezentovaném v jeho rozhodnutí. Ke kasačním námitkám pak žalovaný uvedl, že se důvodem neodvedení daně některými daňovými subjekty zapojenými do posuzovaných transakcí zabýval, přičemž poukázal na řadu okolností typických pro situace daňových podvodů. Žalovaný trvá na tom, že jak on v žalobou napadeném rozhodnutí, tak správce daně ve zprávě o daňové kontrole podrobně identifikovali společnosti zapojené do podvodných řetězců a popsali, v čem daňový podvod spočíval. Dále žalovaný uvedl, že popsal objektivní okolnosti, které ve vzájemné souvislosti svědčí o tom, že stěžovatel mohl a měl vědět o svém zapojení do daňového podvodu, a popřel důvodnost kasačních námitek zpochybňujících správnost a relevanci některých zjištěných okolností. Žalovaný dále zdůraznil, že není povinností správce daně identifikovat konkrétní opatření, která měl daňový subjekt přijmout za účelem prevence své účasti na daňovém podvodu. Správce daně však přesto taková opatření popsal ve zprávě o daňové kontrole. Dále žalovaný opětovně poukázal na okolnosti, z nichž měl stěžovatel nabýt podezření, že dané plnění je součástí daňového podvodu. K námitce týkající se neprovedení důkazu znaleckým posudkem žalovaný uvedl, že tento posudek jako důkaz provedl a vyhodnotil jej však jako velmi obecný a nedostatečně

podložený. Stížní argumentaci označil žalovaný obecně za vágní a nesprávnou a navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

[34] Stěžovatel dále zaslal soudu podání, jímž reaguje na vyjádření žalovaného a doplňuje kasační argumentaci. Stěžovatel podotýká, že vyjádření žalovaného je v podstatě identické s jeho vyjádřením k žalobě, nereaguje na kasační námitky a neobsahuje žádné nové skutečnosti. Uvádí-li žalovaný, že stěžovatel stál v posuzovaném případě v pozici *profit-takera*, vyvrací to závěr o nedbalostním zapojení stěžovatele do daňového podvodu. Znalecký posudek byl dle stěžovatele odmítnut pouze z formálních důvodů a další stěžovatelem předložené důkazy žalovaný zcela opomíjí. Důkaz výslechem svědkyně Protivové považuje stěžovatel za nezákonný, neboť u něj nebyl přítomen. Dále stěžovatel namítal pochybení správce daně spočívající v chaotickém vedení spisu a v odstranění některých dokumentů ze spisu – stěžovatel poukazuje na opakované přesouvání písemností mezi veřejnou a vyhledávací částí spisu, jeho opakované přečíslovávání a změny data vložení dokumentů do spisu a názvů některých dokumentů. Stěžovatel v tomto ohledu odkazuje na údaje ve spisovém přehledu a opakovaně popisuje situaci, která měla nastat v průběhu projednání zprávy o daňové kontrole. Stěžovatel má tedy za to, že žalovaný neposkytl městskému soudu ani Nejvyššímu správnímu soudu úplnou spisovou dokumentaci, což považuje za vážnou vadu řízení před městským soudem.

[35] Dalším podáním stěžovatel upozornil na to, že Městský soud v Praze rozhodl v řízení vedeném pod sp. zn. 11 A 34/2016 o nezákonnosti postupů k odstranění pochybností a následných daňových kontrol ve věcech jeho přiznání k DPH za posuzovaná zdaňovací období. Z úřední činnosti je však Nejvyššímu správnímu soudu známo, že rozsudkem ze dne 17. 3. 2022, č. j. 9 Afs 123/2021-62, zdejší soud uvedený rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 6. 5. 2021, č. j. 11 A 34/2016-163, zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, neboť městský soud spatřoval nezákonnost uvedených kontrolních postupů správce daně výlučně ve skutečnosti, že měl správce daně po tuto dobu zadržovat rovněž nespornou část deklarovaných nadměrných odpočtů, čemuž ovšem výrok jeho rozsudku neodpovídal.

III.
Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[36] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté soud přistoupil k přezkoumání napadeného rozsudku v mezích rozsahu kasační stížnosti a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je v dále uvedeném rozsahu důvodná.

[37] V posuzované věci byly stěžovateli uplatněné odpočty odepřeny s odůvodněním, že posuzovaná plnění byla součástí řetězce obchodních transakcí zasaženého podvodem na DPH.

[38] Judikaturu týkající se problematiky podvodů na DPH Nejvyšší správní soud shrnul například v rozsudku ze dne 26. 4. 2021, č. j. 5 Afs 155/2018-35, navazujícím na již zmiňovaný rozsudek ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60:

„Podvody na DPH se Nejvyšší správní soud již mnohokrát zabýval, přičemž se v této problematice opírá o judikaturu Soudního dvora týkající se zneužití práva či karuselových podvodů na DPH (rozsudek ze dne 12. 1. 2006, Optigen, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, ECLI:EU:C:2006:16; rozsudek ze dne 6. 7. 2006, Kittel, C-439/04 a C-440/04, ECLI:EU:C:2006:446; a rozsudek ze dne 21. 6. 2012, Mahagében, C-80/11 a C-142/11, ECLI:EU:C:2012:373). Judikatura Soudního dvora jako podvod na DPH označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte (případně uplatní osvobození od daně na výstupu), a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Ve věci Optigen bylo zdůrazněno, že nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět.

Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by totiž překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu (srov. též rozsudek Soudního dvora ze dne 11. 5. 2006, Federation of Technological Industries, C-384/04, ECLI:EU:C:2006:309). V bodu 49 rozsudku ve věci Mahagében Soudní dvůr zdůraznil: ‚Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet podle bodu 45 tohoto rozsudku je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, 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.‘

V bodech 19 a 20 rozsudku ze dne 21. 2. 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, ECLI:EU:C:2008:105, Soudní dvůr konstatoval:

‚Zejména pokud jde o zásadu proporcionality, Soudní dvůr již rozhodl, že v souladu s touto zásadou musejí členské státy využívat prostředků, které sice umožňují účinně dosáhnout cíle sledovaného vnitrostátním právem, avšak co nejméně narušují cíle a zásady stanovené dotčenými předpisy Společenství (viz rozsudky Molenheide a další, uvedený výše, bod 46, jakož i ze dne 27. září 2007, Teleos a další, C-409/04, Sb. rozh. s. I-7797, bod 52).

Je tak sice legitimní, že se opatření přijatá členským státem snaží o co nejúčinnější ochranu plateb do veřejného rozpočtu, avšak tato opatření nesmějí přesahovat rámec toho, co je za tímto účelem nezbytné (viz zejména výše uvedené rozsudky Molenheide a další, bod 47, jakož i Federation of Technological Industries a další, bod 30).‘

V bodě 22 citovaného rozsudku SDEU poukázal na to, že ‚v souvislosti s podvodem, kterého se dopustila třetí osoba, musí být veškeré rozložení rizika mezi dodavatele a daňovou správu v souladu se zásadou proporcionality (rozsudek Teleos a další, uvedený výše, bod 58). Tak tomu není tehdy, jestliže daňový systém přenáší veškerou odpovědnost za zaplacení DPH na

dodavatele, bez ohledu na to, zda se tento podílel na podvodu, kterého se dopustil kupující, či nikoli (viz v tomto smyslu rozsudek Teleos a další, uvedený výše, bod 58)‘.

Uvedený výklad Soudního dvora převzala i judikatura Nejvyššího správního soudu. Ta potvrdila, že každá účetní transakce v řetězci musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 – 142). Je-li tedy identifikován v řetězci podvod na DPH (resp. je postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval, aniž by musely správní orgány prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod; srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 – 60, publ. pod č. 3275/2015 Sb. NSS), musí v souladu se závěry vyslovenými Soudním dvorem finanční orgány zkoumat subjektivní stránku, tj. zda stěžovatel věděl nebo měl vědět, že se svým jednáním účastní tohoto podvodu. Pro posouzení subjektivní stránky je však zásadní právě přijetí takových opatření, která lze po daňovém subjektu rozumně požadovat, aby zajistil, že součástí tohoto podvodu nebude. Pakliže daňový subjekt taková opatření nepřijme, riskuje ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu, případně neosvobození od daně na výstupu při dodání zboží do jiného členského státu. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 15. 12. 2011, č. j. 9 Afs 44/2011 – 343, ‚[z]ávěry Soudního dvora tedy neznamenají pro podnikatele pouze bezbřehou ochranu nároku na odpočet daně, ale znamenají mimo jiné povinnost věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, aby v případě odhalení podvodného jednání nevznikly pochybnosti, že o podvodu věděli či se zřetelem ke všem okolnostem vědět mohli. Je totiž věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů.‘

Vedle spáchání daňového podvodu může k témuž výsledku vést rovněž prosté neprokázání naplnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet. Zatímco v takovém případě však daňovému subjektu nárok na odpočet vůbec nevznikne, v případě jeho účasti na daňovém podvodu je na místě nárok na daňový odpočet odepřít, byť by daňový subjekt přijetí zdanitelného plnění od jiného plátce DPH prokázal, neboť se zakládá na podvodném jednání s cílem získat tento nárok neoprávněně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2021, č. j. 5 Afs 74/2020-32).“

[39] Daňové orgány a městský soud dospěly k závěru, že bylo na místě odepřít uvedený stěžovatelem uplatněný nárok na odpočty, neboť plnění, jichž se týkaly, byla poskytnuta v rámci řetězce obchodů zasaženého podvodem na DPH. Stěžovatel s tímto závěrem nesouhlasí, přičemž zpochybňuje jak závěr o tom, že daná plnění byla zasažena daňovým podvodem, tak závěr o tom, že o této skutečnosti mohl a měl vědět, respektive že nepřijal náležitá opatření, aby se účasti na daňovém podvodu vyhnul.

[40] Pokud se jedná o existenci daňového podvodu, shledal Nejvyšší správní soud, že daňové orgány identifikovaly jednotlivé řetězce obchodních transakcí s daným zbožím, přičemž zejména ve zprávě o daňové kontrole jsou tyto řetězce podrobně a přehledně popsány a rovněž graficky znázorněny (str. 49 – 62); daná zjištění vycházejí z informací získaných místním šetřením u společností Hellmann a TIM LOGISTIK, u nichž bylo zboží skladováno po dodání do České republiky až do jeho převozu do skladu stěžovatele.

Správce daně rovněž konstatoval, že žádný z daňových subjektů, které dané zboží po jeho přepravě do České republiky uložily ve skladech zmiňovaných společností, nesplnil s tím spojenou daňovou povinnost, stejně jako daňové subjekty, které zboží od dovozců následně koupily, již tím tedy byla chybějící DPH zcela jasně identifikována, a to s odkazem na informace poskytnuté od jiných správců daně, které správce daně jednoznačně popsal, přičemž jím označené dokumenty jsou vloženy ve veřejné části daňového spisu. Vedle toho zjistil správce daně neodvedení daně rovněž v případě řady dalších daňových subjektů zapojených v popsaných řetězcích. Plnění daňových povinností jednotlivými články řetězců je přehledně popsáno především v tabulce na str. 59 – 60 zprávy o daňové kontrole. Nejvyšší správní soud připouští, že rozhodnutí žalovaného je v tomto směru méně podrobné a přehledné, rozhodnutí žalovaného a zprávu o daňové kontrole správce daně je však zapotřebí posuzovat jako jeden celek. Stěžovateli tedy nelze přisvědčit, že z napadeného rozhodnutí vůbec nevyplývá existence daňovými orgány popsaných obchodních řetězců či porušení principu daňové neutrality. Hovoří-li městský soud či daňové orgány o „*karuselovém podvodu*“, skutečně se nejedná o výstižné označení jimi popsaného mechanismu, neboť cirkulace téhož zboží charakteristická pro tento typ daňových podvodů byla detekována pouze u zlomku obchodovaných telefonů, to však nic nemění na tom, že podstata fungování detekovaných podvodných řetězců byla popsána zcela dostatečně. Není povinností daňových orgánů jednotlivě popisovat roli každého ze zapojených daňových subjektů či dokonce podřazovat zjištěný daňový podvod podle jeho podstaty pod některý ze známých typů, a to již z toho důvodu, že se v praxi jednotlivé typy podvodů často kombinují a jejich účastníci se postupně objevují v různých pozicích ve snaze zmást daňové orgány. Pokud se jedná o úlohu přímých dodavatelů stěžovatele, daňové orgány jasně konstatovaly, že tyto společnosti vystupovaly v pozici „*buffer*“, není tedy pravdou, že by podvodné řetězce nebyly identifikovány až ke stěžovateli.

[41] Namítá-li stěžovatel, že daňové orgány dostatečně neidentifikovaly neodvedenou daň v dílčích řetězcích FRAKENHOL – KMG – stěžovatel a Sino Merchants – TAMPANELON – Bastet trade s. r. o. – KMG – stěžovatel, nelze než uvést, že žalovaný ve svém rozhodnutí dospěl k závěru, že společnost FRAKENHOL vykázala v posuzovaných zdaňovacích obdobích nízkou daňovou povinnost, kterou navíc neuhradila (str. 19 žalobou napadeného rozhodnutí); jedná-li se o společnost Sino Merchants, již správce daně konstatoval, že tato společnost nepřiznala (tedy ani nezaplatila) daň při pořízení zboží z jiného členského státu (str. 61 zprávy o daňové kontrole).

[42] Rovněž nelze přisvědčit námitce, podle níž bylo dokazování vedeno toliko k obchodovaným mobilním telefonům, nikoliv však k dalšímu zboží, které bylo předmětem daných transakcí. Dané obchodní transakce se týkaly z valné většiny právě mobilních telefonů, další zboží tvořilo pouze nepatrnou část celkového objemu obchodů, přičemž ani stěžovatel netvrdil, že by s ním bylo nakládáno jiným způsobem. Pro posouzení celkového charakteru transakcí tedy nebylo zapotřebí zabývat se zvlášť jednotlivými druhy obchodovaného zboží.

[43] Samotné neodvedení daně některým z daňových subjektů zapojených do řetězce ještě samozřejmě nezakládá daňový podvod, daňové orgány však vedle chybějící daně popsaly rovněž celou řadu nestandardních okolností daných transakcí, které jsou typické pro situace daňového podvodu, a tedy svědčí o tom, že k neodvedení daně došlo právě

z tohoto důvodu. Poukázaly zejména na to, že po převozu do České republiky bylo zboží ve velmi rychlém sledu přeprodáváno mezi řadou obchodníků, jimiž byly obvykle „*ready made* společnosti“ neplnící svoji daňovou povinnost. Zboží přitom fakticky neopustilo sklad a nedošlo k jeho fyzickému převzetí či kontrole ze strany nabyvatele. Daňové orgány rovněž zjistily, že část zboží byla poté, co ho stěžovatel prodal do zahraničí, přeprodána zpět do České republiky, v některých případech původním dovozcům. Dále daňové orgány poukázaly na to, že se některé ze zapojených subjektů prokazatelně znaly, případné zapojení mezičlánků do obchodů mezi těmito subjekty tedy podle daňových orgánů postrádalo ekonomický smysl a jevilo se jako účelové. Všechny tyto nestandardní okolnosti daných transakcí ve vzájemné kombinaci vedly daňové orgány k závěru o tom, že důvodem neodvedení daně některými ze zapojených daňových subjektů bylo právě spáchání daňového podvodu.

[44] S uvedeným závěrem se Nejvyšší správní soud ztotožnil. Ačkoliv lze přisvědčit stěžovateli v tom, že jednotlivé okolnosti se samy o sobě dají poměrně snadno vysvětlit, ve vzájemné kombinaci skutečně vytvářejí obraz nestandardní obchodní operace, neboť se jedná o okolnosti typické pro daňové podvody. Především rychlý přeprodej zboží (v rámci několika hodin či minut) v řetězci několika (obvykle *ready made*) společností, které často neplní své daňové povinnosti a popřípadě jsou pro správce daně zcela nekontaktní, přičemž během obchodování nedochází k fyzické kontrole či převzetí zboží, jež přinejmenším zčásti putuje v kruzích mezi uzavřenou skupinou obchodníků, představuje typický průběh daňového podvodu.

[45] K námitkám, jimiž stěžovatel zpochybňuje relevanci jednotlivých zmiňovaných okolností, Nejvyšší správní soud především opakuje, že tyto skutečnosti je zapotřebí vnímat ve vzájemné souvislosti. Současně lze dodat, že ačkoliv skutečnost, že v některých případech mezi sebou dané společnosti obchodují jak napřímo, tak prostřednictvím dalších mezičlánků, nemusí sama o sobě nutně vést k závěru o spáchání daňového podvodu, v kombinaci s dalšími zmiňovanými okolnostmi tento závěr podporuje. U nekontaktních daňových subjektů z povahy věci nelze zjišťovat smysl jejich obchodních aktivit, je tedy zapotřebí vycházet z obecných poznatků o fungování trhu. Namítá-li stěžovatel, že rychlý sled transakcí byl dán povahou obchodovaného zboží, které rychle klesalo na ceně, nelze než uvést, že v případě mobilních telefonů sice lze očekávat postupný pokles jejich ceny, stěží si však lze představit, že by šlo o pokles, který by vyvolal potřebu tento typ zboží přeprodávat v řádu hodin či minut (podrobněji se Nejvyšší správní soud k otázce vývoje cen zboží vyjádří dále). Pokud by cena daných telefonů skutečně klesala nakolik rychle, nejeví se jako smysluplné obchodní rozhodnutí je vůbec nakupovat s úmyslem jejich dalšího prodeje. Namítá-li stěžovatel, že o opakovaném obchodování stejných telefonů nemohl vědět, nelze než uvést, že v daném kontextu tato skutečnost nehraje roli, neboť podezření o spáchání daňového podvodu vyvolává již sama cirkulace zboží, nikoliv to, zda o ní stěžovatel věděl.

[46] Rozhodnutí žalovaného ani rozsudek městského soudu nelze v tomto ohledu považovat za nepřezkoumatelné a Nejvyšší správní soud se s jejich závěry k dané otázce ztotožňuje. Daňové orgány prokázaly, že dané zboží bylo předmětem řetězového podvodu na DPH. Dále se tedy zdejší soud zabýval tím, zda bylo prokázáno rovněž to, že stěžovatel o svém zapojení do daňového podvodu měl a mohl vědět.

[47] Své závěry k uvedené otázce daňové orgány a městský soud založily na řadě okolností, které je rovněž zapotřebí posuzovat ve vzájemné souvislosti, nikoliv izolovaně. Na druhou stranu ani tento přístup nezbavuje daňové orgány povinnosti své dílčí závěry podložit relevantními důkazy. Na rozdíl od okolností svědčících o tom, že k daňovému podvodu došlo, mohou o vědomosti daňového subjektu o zapojení do daňového podvodu svědčit pouze takové skutečnosti, které mohl a měl v době uzavírání obchodu vědět. Vzhledem k tomu, že stěžovatel v kasační stížnosti rozporuje především jednotlivá dílčí zjištění daňových orgánů, vyjádří se k nim Nejvyšší správní soud nejprve jednotlivě a následně je zhodnotí ve vzájemné souvislosti.

[48] Správce daně poukázal nejprve na nestandardní průběh obchodů, konkrétně na rychlý sled obchodních transakcí, a to jak v případě nákupů a prodejů realizovaných stěžovatelem, tak v případě předcházejících článků řetězců. Proti tomuto závěru stěžovatel neuplatnil žádné konkrétní kasační námitky, pouze setrval na tvrzení, že rychlost obchodních operací vyplývala z rychloobrátkové povahy zboží dané jeho klesající cenou. Jak již bylo řečeno výše, u mobilních telefonů lze určitý pokles ceny v čase bezpochyby očekávat, nejedná se však o takový pokles, který by vyžadoval prodej nakoupeného zboží v řádu dnů či dokonce hodin. I žalovaný přitom k obdobné argumentaci stěžovatele poukázal na to, že pokles cen, za které stěžovatel telefony nakupoval od svých dodavatelů, nebyl nijak rapidní, přičemž v určitých obdobích tyto ceny dokonce rostly.

[49] Dále daňové orgány přihlédly ke skutečnosti, že stěžovatel se svými dodavateli (a obvykle ani s odběrateli) neuzavíral písemné smlouvy. Stěžovatel v tomto ohledu namítá, že smlouvy uzavíral zpravidla prostřednictvím e-mailu, a to s ohledem na rychlost daných obchodů. Takový postup je dle jeho tvrzení souladný s běžnou obchodní praxí. Nejvyšší správní soud připouští, že uzavírání smluv dálkovým způsobem nelze v současné době obecně považovat za nestandardní, vždy je však zapotřebí hodnotit způsob uzavíraní smluv v kontextu hodnoty jejich plnění. Uzavírá-li daňový subjekt smlouvy týkající se (v jeho poměrech) rozsáhlých plnění, lze očekávat, že bude trvat na důkladnějším smluvním ošetření transakce, praxe se navíc může lišit rovněž napříč jednotlivými odvětvími, přičemž v případě obchodu s elektronikou patrně lze očekávat otevřenější přístup k technologiím. Uvedený závěr daňových orgánů a městského soudu v tomto směru nemá dostatečnou oporu v provedeném dokazování, neboť daňové orgány neprovedly žádné důkazy týkající se běžné obchodní praxe při kontraktaci v daném obchodním prostředí.

[50] Daňové orgány rovněž zdůraznily, že je obecně známo, že mobilní telefony jsou rizikovým zbožím, které je často zneužíváno k daňovým podvodům. Stěžovatel pouze obecně zpochybňuje daný závěr s tím, že v době obchodování nebyla o rizikovosti daného zboží dostupná žádná oficiální informace (což však vyvrací řada podkladů, na něž žalovaný odkázal ve svém rozhodnutí a jejichž relevantnost stěžovatel nezpochybňuje). V dané souvislosti Nejvyšší správní soud rovněž odkazuje na svůj rozsudek ze dne 18. 1. 2021, č. j. 5 Afs 337/2019-39, v němž se rovněž zabýval posouzením otázky účasti na daňovém podvodu při obchodování s mobilními telefony. V tomto rozsudku Nejvyšší správní soud připustil, že mobilní telefony lze považovat za rizikovou komoditu (tehdy posuzované obchody přitom byly uzavřeny ještě dříve, než obchody, které jsou předmětem tohoto

řízení). Z uvedeného je patrné, že si stěžovatel měl být rizikovosti daných obchodů vědom, a to tím spíše, že jde o subjekt, který se obchodování s elektronikou dlouhodobě věnuje.

[51] Žalovaný dále vytkl stěžovateli nezájem o původ daných telefonů a s tím související nedostatečnou kontrolu IMEI kódů (tedy jedinečných výrobních čísel jednotlivých telefonů), což byl pro žalovaného zároveň jeden z rozhodujících argumentů v navazujícím závěru, že stěžovatel nepřijal dostatečná opatření, aby své účasti na daňovém podvodu zabránil. Žalovaný vycházel z toho, že správce daně zjistil při kontrole IMEI dodaných telefonů provedené prostřednictvím webových stránek, na nichž měl dle svého tvrzení tyto kódy ověřovat rovněž stěžovatel, že 120 telefonů, s nimiž stěžovatel obchodoval v září 2014, mělo shodné IMEI kódy, jako 120 telefonů, s nimiž obchodoval v listopadu téhož roku; jednalo se tedy o tytéž telefony. Tato skutečnost měla dle daňových orgánů upozornit stěžovatele na jeho možnou účast v daňovém podvodu. Dále správce daně shledal, že z celkem 16 223 prověřených IMEI kódů mělo 4 653 chybný formát, v 3 476 případech se jednalo o neznámá čísla bez aktivace a u telefonů obchodovaných v listopadu 2014 nebylo 553 z 3977 IMEI rozpoznáno a jedno číslo bylo aktivováno ještě před datem uskutečnění zdanitelného plnění. Z těchto zjištění daňové orgány dovodily, že kontroly IMEI musely být stěžovatelem prováděny buď nedůsledně a toliko formálně, pokud tyto nesrovnalosti nezaznamenal, anebo je sice zaznamenal, ale nevyvodil z nich žádné důsledky a počínal si tedy neobezřetně.

[52] Ve vztahu k uvedeným závěrům uplatnil stěžovatel již v daňovém řízení a poté rovněž v žalobě i kasační stížnosti poměrně obsáhlou argumentaci, v níž namítá, že IMEI kódy zboží kontroloval dostatečně, přičemž zpochybnil výsledky kontroly provedené správcem daně. Svá tvrzení dokládal notářským zápisem vyhotoveným Mgr. Svatavou Smolkovou, která opětovně prověřila veškerá čísla, která správce daně označil jako neznámá/nerozpoznaná či ve špatném formátu (nedohledatelná), přičemž z 8 678 IMEI 8 618 bylo rozpoznáno jako iPhone s přiřazeným sériovým číslem, ve 39 případech se jednalo o telefony jiné značky a ve 21 případech byl kód chybně načten (patrně při přebírce zboží). Daňové orgány i městský soud dospěly k závěru, že daný notářský zápis nedokládá tvrzení stěžovatele, nýbrž toliko existenci telefonů, která však nebyla zpochybněna. Stěžovateli bylo vytýkáno, že pokud by skutečně v době uzavírání obchodů prováděl důslednou kontrolu IMEI kódů, pak by musel zjistit stejné nesrovnalosti jako správce daně a přijmout v této souvislosti adekvátní opatření. Výsledky kontroly provedené notářkou shledaly daňové orgány nerelevantními, neboť ta byla provedena později, než kontrolu provedl správce daně, přičemž je zřejmé, že daná webová stránka v pozdější době generovala jiné údaje, nebylo tedy možné zjistit, jaké údaje byly dostupné v době obchodování. Stěžovatel s tímto závěrem nesouhlasí, trvá na relevantnosti notářského zápisu a vytýká daňovým orgánům a městskému soudu, že rozpor mezi danými důkazy nevyjasnily.

[53] V tomto směru shledal Nejvyšší správní soud kasační argumentaci důvodnou. Závěru o irelevantnosti daného notářského zápisu nelze přisvědčit, neboť z něj vyplývá, že notářka opětovně ověřila dohledatelnost IMEI kódů, které se správci daně nepodařilo dohledat, prostřednictvím webové stránky, kterou měl k jejich ověření používat stěžovatel, a posléze rovněž správce daně, přičemž dané kódy až na několik málo výjimek dohledala a zjistila, že jsou přiřazeny telefonům iPhone. Dle daňových orgánů měla přitom podezření

stěžovatele o jeho účasti na daňovém podvodu vzbudit právě nedohledatelnost podstatné části obchodovaných telefonů v dané databázi. V tomto směru je tedy daný notářský zápis relevantním důkazem, přičemž výsledek kontroly provedené notářkou je v přímém rozporu s výsledky kontroly provedené správcem daně, který více než 5 000 kódů vůbec nedohledal. Daňové orgány ani městský soud tento rozpor uspokojivě nevysvětlily, pouze konstatovaly, že notářský zápis není v tomto směru relevantní, neboť kódy srovnává s pozdějším stavem databáze na dané webové adrese. Z provedeného dokazování však nevyplynulo, že by snad byly IMEI kódy jednotlivých telefonů zařazovány do databáze dodatečně v době, kdy jsou telefony již několik měsíců či let na trhu. Jiné údaje, jako je například datum aktivace, jsou samozřejmě doplňovány dodatečně, lze však očekávat, že samotný IMEI kód je v databázi veden od počátku prodeje telefonu. Pokud by tomu tak nebylo a IMEI kódy se skutečně zařazovaly do databáze až s časovým odstupem po uvedení telefonu na trh, argumentace předestřená daňovými orgány by navíc postrádala smysl, neboť by se muselo běžně stávat, že telefon v databázi nelze dohledat, jelikož tam (ještě) není zařazen – nenalezení IMEI v databázi by v takovém případě nemohlo u stěžovatele vyvolat obavy z nákupu takových zařízení. Ani následná kontrola provedená daňovými orgány by v takovém případě nemohla vypovídat o tom, jaké údaje mohl z databází zjistit stěžovatel v době uzavírání obchodu.

[54] Pro úplnost je třeba uvést, že pokud se jedná o IMEI kódy, které správce daně zařadil jako „*neznámá čísla bez aktivace*“ (celkem 3 476 ks), je ze zprávy o daňové kontrole patrné, že tato čísla webová stránka našla a zobrazila, avšak bez dalších informací o telefonech, v tomto směru tedy údaje v notářském zápise skutečně zjištěním správce daně neodporují (ten totiž dokládá toliko, že dané IMEI kódy byly v databázi nalezeny a přiřazeny k modelovému označení zařízení). Na druhou stranu však není Nejvyššímu správnímu soudu zřejmé, z jakého důvodu by měl u daňového subjektu vyvolat podezření nákup telefonů, jejichž IMEI kódy jsou v databázi dohledatelné, pouze u nich chybí doprovodné údaje o zařízení. Nebylo vyjasněno, nakolik se u nových neaktivovaných zařízení jedná o běžný jev, či zda by některé údaje měly být v databázi uvedeny již před aktivací telefonu, a zda tedy případné neuvedení takových údajů mělo založit podezření daňového subjektu.

[55] Vzhledem k tomu, že z údajných nesrovnalostí při kontrole IMEI kódů daňové orgány dovozují laxní přístup stěžovatele ke kontrole zboží a nezájem o jeho původ, z čehož si v tomto kontextu (v kombinaci s dalšími okolnostmi) činí úsudek i o vědomí stěžovatele o zapojení do daňového podvodu – tedy o skutečnosti, jejíž prokázání je na správci daně, má správce daně povinnost odstranit pochybnosti o správnosti a relevanci jím provedené kontroly, a to zejména jejím opětovným provedením či zjištěním způsobu fungování dané databáze. Bez provedení dalšího dokazování tedy nelze považovat daný závěr daňových orgánů za dostatečně prokázaný.

[56] Současně je zapotřebí vzít v potaz, že stěžovatel dle svého tvrzení prováděl kontrolu IMEI prostřednictvím dané databáze toliko namátkově (což mu daňové orgány ani městský soud bez dalšího nevytýkaly). Ze skutečnosti, že správce daně zjistil, že jeden z telefonů byl aktivován ještě před datem uskutečnění zdanitelného plnění, tedy nelze dovozovat dalekosáhlé důsledky mj. proto, že s ohledem na objem obchodovaných telefonů tato skutečnost nepochybně mohla zůstat při namátkové kontrole nezjištěna.

[57] Dalším způsobem kontroly IMEI kódů mělo být v případě stěžovatele porovnání nakupovaných telefonů s telefony dříve obchodovanými prostřednictvím tabulky v programu MS Excel. Při této kontrole odhalil správce daně 120 „duplicitních" kódů, které měly být stěžovatelem obchodovány v srpnu a listopadu 2014. Nejvyšší správní soud připouští, že opakovaný nákup téhož zboží by měl být pro daňový subjekt signálem o jeho možném zapojení do daňového podvodu, na druhou stranu nelze přehlédnout celkový kontext posuzované věci, a to zejména značný objem zboží, které bylo prodáváno v rámci B2B vztahů, přičemž k opakovanému výskytu téhož zboží došlo u stěžovatele až v posledním z posuzovaných zdaňovacích období. Vzhledem k tomu, že opakované obchodování bylo zjištěno u pouhých 120 z více než 33 000 obchodovaných telefonů, lze přisvědčit stěžovateli v tom, že se daná nesrovnalost skutečně týká pouze nepatrné části obchodovaných zařízení. Navíc, i kdyby stěžovatel opakovaný výskyt daných telefonů skutečně odhalil, stěží lze od něj očekávat, že by s ohledem na počet takto identifikovaných telefonů pojal podezření o svém zapojení do daňového podvodu. Vzhledem k objemu obchodovaného zboží a skutečnosti, že se jednalo o B2B obchody, totiž nelze považovat za zcela nepravděpodobné, pokud by se zlomek zboží skutečně neprodal koncovým zákazníkům a prošel opětovně přes sklad stěžovatele. Rovněž nelze opomenout, že k opakovanému nákupu téhož zboží stěžovatelem mělo dojít až v posledním měsíci, kdy dané obchody provozoval. I kdyby tedy danou skutečnost zjistil, časový prostor pro přijetí případných opatření by byl poměrně krátký. Ani z této skutečnosti tedy nelze činit kategorický závěr o nezájmu stěžovatele o původ zboží, nebo o nedostatečnosti jím prováděných kontrol.

[58] Dále žalovaný poukázal na personální propojenost některých dodavatelů s odběrateli stěžovatele, kteří se měli vzájemně znát. Zejména zdůraznil, že paní Hana Protivová byla jednatelkou společnosti Solventa (jednoho z odběratelů stěžovatele), přičemž jí ode dne 9. 9. 2013 byla rovněž udělena plná moc k zastupování společnosti KMG (dodavatele stěžovatele), u níž působila jako daňová poradkyně. Stěžovatel popírá, že by o propojení daných společností věděl, zejména uvádí, že paní Protivová zastupovala KMG pouze ve styku se správcem daně a při výslechu sama uvedla, že do daných obchodů nijak nezasahovala – ve společnosti Solventa zajišťovala obchodní vedení pouze druhá jednatelka. Správce daně dovozoval vědomí stěžovatele o personální propojenosti daných společností rovněž z toho, že měl stěžovatel paní Protivovou uvedenu jako kontaktní osobu v registračním formuláři odběratele a že připustil, že se s paní Protivovou setkal začátkem října 2014, kdy vystupovala jako daňová poradkyně KMG. V srpnu roku 2014 paní Protivová navíc předala stěžovateli dodávku mobilních telefonů od společnosti Kmobile Group, s. r. o. (sesterské společnosti KMG).

[59] I tuto námitku shledal Nejvyšší správní soud důvodnou. Nejvyšší správní soud připouští, že účast paní Protivové ve společnosti Solventa byla patrná mj. z údajů obsažených obchodním rejstříku a i ze zmiňovaného registračního formuláře je zřejmé, že o této skutečnosti stěžovatel věděl. Z provedeného dokazování (včetně výpovědi paní Protivové) však nevyplývá, že by paní Protivová vystupovala při obchodních jednáních se společností KMG v jiné pozici, než jako daňová poradkyně, a že by snad zasahovala do daných obchodů. I kdyby si stěžovatel v dané chvíli uvědomil, že jméno paní Protivové figurovalo v databázích v souvislosti s jeho odběratelem (o čemž lze pochybovat), a spojil

uvedené údaje, stěží by si s ohledem na povahu obou funkcí mohl činit úsudek o propojení obchodních aktivit obou společností. Při běžné obchodní praxi lze stěží od stěžovatele očekávat takovou obezřetnost, aby pojal podezření o propojení svého dodavatele a odběratele toliko z dokumentace týkající se jediné dodávky, která byla navíc realizována spediční společností, nikoliv přímo zaměstnanci stěžovatele. Vědomí stěžovatele (respektive jeho zaměstnanců, kteří uzavírali dané obchody) o personální propojenosti jeho odběratelů a dodavatelů nebylo jednoznačně prokázáno.

[60] Pokud se jedná o nestandardní časový sled některých transakcí, namítá stěžovatel, že se jedná o pouhé ojedinělé formální pochybení, jež vysvětluje tím, že původní objednávka byla sjednána telefonicky, přičemž než byla odběratelem doručena její e-mailová forma, byla již vystavena zálohová faktura. Ačkoliv se vysvětlení stěžovatele jeví samo o sobě jako smysluplné, je opět zapotřebí upozornit, že i když jednotlivé nesrovnalosti týkající se daných transakcí mají uspokojivé vysvětlení, jejich vzájemná kombinace může indikovat vědomost stěžovatele o zapojení do daňového podvodu. I tato skutečnost tedy potenciálně může být jedním ze střípků utvářejících celkový obraz věci.

[61] Daňové orgány hodnotily v dané souvislosti rovněž způsob, jakým se stěžovatel rozhodl s danými telefony obchodovat – tedy B2B obchody velkého rozsahu mimo oficiální distribuční síť společnosti Apple. Ani v tomto směru se však Nejvyšší správní soud s úvahami daňových orgánů (resp. městského soudu) nemohl beze zbytku ztotožnit. Lze totiž souhlasit se stěžovatelem, že obchodování mimo oficiální síť výrobce je nejen zcela legálním způsobem podnikání, ale navíc soutěžní politikou a soutěžním právem Evropské unie i jejích členských států obchodní praktikou dlouhodobě podporovanou, neboť právě paralelní dovozy příslušného zboží z jednoho členského státu do druhého a jejich prodej mimo oficiální distribuční síť výrobce dané značky udržují a podporují („*intrabrand*“) soutěž mezi obchodníky s daným zbožím nejen na velkoobchodním, ale v konečném důsledku i na maloobchodním trhu, působí tedy ve prospěch spotřebitelů, přičemž vyrovnáváním případných cenových rozdílů u daného zboží vznikajících rozdílnou cenovou politikou výrobce či jeho oficiálních distributorů v jednotlivých členských státech či regionech zabraňují či zmírňují takto vznikající parcializaci vnitřního trhu EU. Oficiální distribuční sítě budované pomocí vertikálních dohod mezi jednotlivými subjekty distribučního řetězce tedy z pohledu soutěžního práva nikdy nemohou zcela vyloučit možnost těchto paralelních dovozů a prodejů daného zboží na vnitřním trhu (srov. mj. nové Nařízení Komise (EU) 2022/720 ze dne 10. května 2022 o použití čl. 101 odst. 3 Smlouvy o fungování Evropské unie na kategorie vertikálních dohod a jednání ve vzájemné shodě, účinné od 1. 6. 2022, resp. jemu předcházející unijní blokové výjimky pro vertikální dohody).

[62] Ačkoliv tedy s sebou tento způsob obchodování může nést zvýšená rizika (například obchodu s odcizeným zbožím), jedná se o zcela legitimní obchodní strategii, jejíž volba sama o sobě nijak nenasvědčuje účasti daňového subjektu na daňových podvodech. Subjekty obchodující v rámci oficiální distribuční sítě navíc obvykle musí splnit řadu výrobcem stanovených pravidel, což s sebou nese omezení, která i v rámci toho, co je soutěžním právem tolerováno, nemusí být pro obchodníka vždy akceptovatelná. Rozhodnutí obchodovat mimo autorizovanou obchodní síť Apple tedy nelze a priori považovat za nestandardní či podezřelé. Na druhou stranu lze připustit, že

pokud stěžovatel odůvodňoval náhlý nárůst své aktivity na B2B trhu výhodným kurzem koruny vůči euru a americkému dolaru, pak toto jeho tvrzení prima facie nekoresponduje s jeho faktickým postupem, kdy zboží nakupoval za eura. Uspokojivé vysvětlení v tomto směru stěžovatel nenabídl, přičemž žalovaný vztahuje svou pochybnost nad tím, že stěžovatel v daném období neusiloval o to stát se oficiálním distributorem či prodejcem telefonů Apple, primárně k této otázce.

[63] Daňové orgány i městský soud dále poukázaly na oscilaci cen, za něž stěžovatel obchodoval. Tento vývoj cen dle jejich mínění neodpovídá cenové politice výrobce, který drží v průběhu roku konstantní ceny jednotlivých výrobků. Stěžovatel zpochybňuje daný závěr s tím, že daňové orgány vycházejí z vývoje cen telefonů v oficiální B2C distribuci, které neodrážejí cenotvorbu v rámci neoficiální B2B distribuce, v níž se pohyboval stěžovatel. Nejvyšší správní soud i v této souvislosti přisvědčil kasační argumentaci. Daňové orgány porovnávaly ceny, za něž obchodoval stěžovatel s údaji o vývoji cen zjištěnými od oficiálních distributorů Apple či na portále Heureka.cz, který zachycuje ceny v B2C segmentu. Takové srovnání se nejeví jako relevantní, neboť vývoj cen v oficiální distribuční síti je (jak vyplývá z vyjádření distributorů) přímo určován cenovou politikou výrobce. Naproti tomu v neoficiální distribuci je cena výsledkem interakce nabídky a poptávky a vzájemného vyjednávání, v němž může hrát roli řada faktorů (například snaha realizovat transakce v krátkém čase). Nelze tedy než uzavřít, že pro kvalifikované posouzení vývoje cen, za něž obchodoval stěžovatel, je zapotřebí vycházet z cen, za něž obchodovali jiní obchodníci za srovnatelných podmínek, tj. v neoficiální distribuční síti v rámci B2B trhu. Pokud se jedná o ceny obchodovaného zboží, pozastavovaly se daňové orgány rovněž nad tím, že se stěžovatel v některých případech nepokusil o zvýšení svého profitu, když ve stejné době obchodoval za velmi různé ceny. Stěžovatel danou skutečnost vysvětloval tím, že jeho obchodní strategie spočívala v zobchodování velkého objemu zboží, přičemž v jednotlivých obchodech cílil na zhruba 2 % marži; upřednostnil tedy rychlou realizaci obchodů před dlouhým vyjednáváním o ceně a snahou maximalizovat zisk na jednotlivých dodávkách. Daňové orgány připustily, že stěžovatel skutečně postupoval v souladu se svým tvrzením, neboť popsaná tržní strategie prima facie nepostrádá ekonomický smysl – stěžovatel dosahoval zisku, na který cílil. V daňovém řízení navíc nebyla relevantními prostředky prokázána ani nestandardnost takového postupu v daných obchodních kruzích (tedy neoficiální B2B distribuční síti), postup stěžovatele tedy nelze v tomto směru považovat za nestandardní.

[64] Dále daňové orgány vytkly stěžovateli také nedostatečné prověřování nových obchodních partnerů a neprovedení průzkumu trhu. Stěžovatel s uvedeným závěrem nesouhlasí a namítá, že obchodoval s partnery, s nimiž obchodoval již v minulosti, popřípadě je znal z konferencí pořádaných v dané obchodní oblasti, přičemž si je prověřil ve veřejně dostupných databázích. Obchody uzavíral prostřednictvím zkušených zaměstnanců a zboží řádně kontroloval i skladoval, není mu tedy zřejmé, jaká další opatření mohl přijmout. K výtce, podle níž stěžovatel nekontroloval, zda dodavatelé ukládají do sbírky listin obchodního rejstříku účetní závěrky, stěžovatel uvedl, že jeho přímí dodavatelé tuto povinnost plnili, byť někdy se zpožděním, což je běžné. Nejvyšší správní soud k dané otázce obecně uvádí, že ze spisové dokumentace je patrná nedbalost stěžovatele při registraci nových obchodních partnerů, například obecnost registračních formulářů, které v některých případech ani nejsou kompletně vyplněny. Na druhou stranu

nelze přehlédnout, že s některými z dodavatelů již stěžovatel dříve obchodoval (odběratelé KMG a Balao byly před započetím daných transakcí jeho dodavateli), šlo tedy o subjekty stěžovateli známé. Navíc si stěžovatel od dodavatelů nechával platit zásadně před dodáním zboží. Z pohledu odběratelů stěžovatele se přistoupení na tuto podmínku nejeví jako nijak překvapivé s ohledem na významnou pozici stěžovatele na trhu a jeho renomé.

[65] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud uzavírá, že závěr o tom, že stěžovatel mohl či měl vědět o svém zapojení do daňového podvodu je založen na zjištěních, jež se z podstatné části ukázala jako nedostatečně důkazně podložená (zejména klíčová zjištění týkající se nesrovnalostí při kontrolách IMEI kódů, o nedůvodné oscilaci cen či vědomí stěžovatele o personálním propojení jeho obchodních partnerů). Z části se pak dané nesrovnalosti týkají pouze zlomku z posuzovaných transakcí (zjištění duplicitních IMEI kódů a nestandardní časový průběh) a lze jim tedy přiznat nanejvýš podpůrnou vypovídající hodnotu. Z dokazování vyplynulo, že dané obchodní transakce jako celek z pohledu stěžovatele nepostrádaly ekonomický smysl a v zásadě odpovídaly jím deklarovanému obchodnímu záměru (dosáhnout zisku rychlým prodejem velkého objemu zboží při cílení marže na asi 2 %), byť zájem na profitu z výhodného kurzu koruny z nich ve skutečnosti není patrný. Stěžovatelem prováděná registrace nových obchodních partnerů sice vyhlíží v zásadě formálně, na druhou stranu však nelze opomenout, že jeho dodavateli byly ve dvou ze tří případů společnosti, s nimiž již v minulosti obchodoval, a v případě odběratelů svou pozici zajišťoval platbou před dodáním zboží. Z celé řady daňovými orgány předestřených okolností lze tedy k tíži stěžovatele přičítat především rizikovost daného zboží a rychlý sled uskutečněných transakcí (v úvahu lze však brát pouze stěžovatelem uskutečněné transakce, neboť nebylo prokázáno, že by věděl o datech realizace dalších transakcí v řetězci), který stěžovatel ospravedlňoval rychloobrátkovostí zboží, jež se však v řízení neprokázala. Nelze tedy než uzavřít, že zjištění vyplývající z dosavadního dokazování ve svém souhrnu neutvářejí ucelený logický kruh svědčící o tom, že stěžovatel měl a mohl vědět o svém zapojení do řetězového podvodu na DPH. Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že daňové orgány dostatečně neprokázaly, že stěžovatel mohl a měl vědět, že se uzavřením daných obchodů účastní podvodu na DPH.

[66] Z obdobných důvodů neobstojí ani závěr, podle něhož stěžovatel nepřijal opatření, která od něj bylo s ohledem na okolnosti případu možné vyžadovat pro vyloučení jeho účasti na daňovém podvodu, neboť i ten je z podstatné části založen na závěrech vyplývajících z kontroly IMEI kódů provedených správcem daně, jejíž výsledky však byly relevantním způsobem zpochybněny.

[67] Další námitky stěžovatele týkající se postupu správce daně shledal Nejvyšší správní soud nepřípustnými ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť nemají ani v hrubých obrysech předobraz ve včasně uplatněné argumentaci v řízení před městským soudem.

[68] Námitky týkající se postupu městského soudu shledal Nejvyšší správní soud nedůvodnými. Stěžovatel městskému soudu v podstatě vytýká předpojatost při posuzování věci, která však není z jeho rozsudku nijak patrná. Dále stěžovatel namítá, že mu soud neumožnil vyjádřit se na jednání k provedeným důkazům. V tomto směru Nejvyšší správní soud pouze konstatuje, že městský soud vyšel pouze z podkladů obsažených v daňovém spise (v němž byl založen rovněž stěžovatelem předložený znalecký posudek a notářský

zápis). Ze záznamu jednání založeného ve spise městského soudu vyplývá, že při jednání nebylo navrženo provedení nových důkazů, žádné důkazy tedy provedeny nebyly. Za takové situace soudu nelze vytýkat, že stěžovateli neumožnil vyjádřit se k provedeným důkazům.

[69] Nejvyšší správní soud rovněž neshledal, že by mu byl předložen neúplný daňový spis, jak tvrdí stěžovatel. Ačkoliv je patrné, že v průběhu daňového řízení docházelo k opakovanému přesouvání dokumentů mezi veřejnou a vyhledávací částí spisu, jsou tyto přesuny zdokumentovány a není zřejmé, že by snad ve spise chyběly některé písemnosti. V řízení před městským soudem navíc stěžovatel v tomto směru žádné námitky neuplatnil – námitky týkající se vedení spisu v průběhu daňového řízení jsou tedy rovněž nepřípustné dle § 104 odst. 4 s. ř. s. Dokumenty označené čísly 6, 9, 39, 156 a 161, které stěžovatel dle svého tvrzení nenalezl při nahlížení do spisu v červenci 2020, jsou ve spise založeny.

IV.
Závěr a náklady řízení

[70] Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že shledal kasační stížnost ve výše vymezeném rozsahu důvodnou a v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. rozsudek městského soudu zrušil.

[71] Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského (městského) soudu, a pokud již v řízení před krajským (městským) soudem byly pro takový postup důvody, současně se zrušením rozhodnutí krajského (městského) soudu může sám podle povahy věci rozhodnout o zrušení rozhodnutí správního orgánu [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.]. Vzhledem k tomu, že v dané věci by městský soud v souladu s vysloveným závazným právním názorem neměl jinou možnost, než zrušit žalobou napadené rozhodnutí žalovaného, rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s. tak, že sám toto rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[72] Podle § 110 odst. 3 věty druhé s. ř. s. rozhodne Nejvyšší správní soud v případě, že zruší podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. rozhodnutí správního orgánu, o nákladech řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení před krajským (městským) soudem. Stěžovatel měl ve věci úspěch, podle § 60 odst. 1 s. ř. s. mu tedy přísluší vůči neúspěšnému žalovanému právo na náhradu nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti.

[73] Stěžovatel byl v řízení před městským soudem zastoupen advokátem Mgr. Bc. Janem Spáčilem, LL. M., náleží mu tedy náhrada nákladů spojených s tímto zastoupením; pro určení její výše se použije v souladu s § 35 odst. 2 s. ř. s. vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), v rozhodném znění. Náklady stěžovatele tak spočívají v odměně advokáta za zastupování ve výši 3 x 3 100 Kč za tři úkony právní služby, tj. převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby a účast na jednání městského soudu [§ 7 bod 5, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) advokátního tarifu], a v paušální náhradě hotových výdajů za tyto úkony ve výši 3 x 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Po podání kasační stížnosti převzal zastoupení stěžovatele Mgr. Luděk Šrubař, advokát, který blanketní kasační stížnost doplnil. Stěžovateli tedy náleží náhrada nákladů zastoupení

v řízení o kasační stížnosti ve výši 3 100 Kč za jeden úkon právní služby, tj. podání, resp. doplnění kasační stížnosti [§ 7 bod 5, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu], a dále paušální náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč za tento úkon (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Vzhledem k tomu, že zástupce stěžovatele je plátcem DPH, zvyšuje se výsledná částka 13 600 Kč připadající na náklady právního zastoupení o tuto daň ve výši 21 %, celkem tedy činí 16 456 Kč.

[74] Mgr. Bc. Jan Spáčil, LL. M., ještě před oznámením zániku svého zástupčího oprávnění předběžně vyčíslil náklady svého klienta, tedy stěžovatele, na jím poskytované právní zastoupení, přičemž uváděl mj. náklady na svou odměnu za úkon spočívající v poradě s klientem přesahující jednu hodinu, jehož uskutečnění však nijak nedoložil a Nejvyšší správní soud tedy takový úkon nemohl zohlednit. Ani samotné převzetí věci jiným advokátem, konkrétně Mgr. Luďkem Šrubařem, nelze považovat za úkon právní služby, jehož náklady by měl stěžovateli hradit žalovaný. Ani repliky stěžovatele uplatněné v řízení o žalobě a kasační stížnosti Nejvyšší správní soud vzhledem k jejich obsahu nepovažoval za samostatné úkony právní služby ve smyslu § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu.

[75] Stěžovateli dále náleží náhrada za zaplacené soudní poplatky za podání žaloby ve výši 3 000 Kč a kasační stížnosti ve výši 5 000 Kč. Celkem tedy přiznal Nejvyšší správní soud stěžovateli na náhradě nákladů řízení částku 24 456 Kč, k jejímuž zaplacení stanovil žalovanému přiměřenou lhůtu.

Poučení:
Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 7. října 2022

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu