



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Naděždy Řehákové a soudkyně JUDr. Ivanky Havlíkové a Mgr. Ing. Silvie Svobodové v právní věci

žalobce: **SAFETY 112 SE**, IČO: 01649591
sídlem Högerova 686/6, 152 00 Praha 5

zastoupený advokátem Mgr. Martinem Rezkem, LL. B.
sídlem Krkonošská 2001/16, 120 00 Praha 2

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 11. 2015, č. j. 40898/15/5300-21441-704561,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Předmět řízení a vymezení sporu

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 11. 2015, č. j. 40898/15/5300-21441-704561 (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný podle ust. § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zamítl odvolání žalobce a potvrdil platební výměr vydaný

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

Finančním úřadem pro hlavní město Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 5 (dále jen „správce daně“), ze dne 30. 6. 2014, č. j. 3924480/14/2005-24907-110122 (dále jen „platební výměr“). Správce daně platebním výměrem vyměřil žalobci nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2013 ve výši 17 373 Kč.

II. Rozhodnutí žalovaného (napadené rozhodnutí)

2. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí považoval za hlavní spornou otázku, zda správce daně unesl důkazní břemeno ve smyslu prokázání toho, že si žalobce nepočínal při svém obchodním jednání s dodavatelem – společností DELARTEC s.r.o., IČO: 22772715, se sídlem Zrzavého 1705/2a, 163 00 Praha 6 (dále jen „DELARTEC“) tak, jak je obvyklé, tj. s péčí řádného hospodáře, a rovněž že žalobce učinil všechna opatření, která by žalobce nevedla k účasti na daňovém podvodu. Po shrnutí relevantní právní úpravy, příslušné judikatury vnitrostátní jakož i judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“), žalovaný konstatoval, že veškerá skutková zjištění svědčí ve prospěch skutečnosti, že se v napadeném rozhodnutí popsané obchodní transakce fakticky uskutečnily, avšak v řetězci firem Galstian & Galstian Group s.r.o., IČO: 26736403, se sídlem Oveňská 1109/21a, 170 00 Praha 7 (dále jen „Galstian & Galstian Group“) – DELARTEC – žalobce, kde u společnosti DELARTEC nebyla záměrně odvedena daň na výstupu a tím došlo k podvodu ve vztahu k dani z přidané hodnoty (dále též jen „DPH“), jehož cílem bylo vylákání odpočtu DPH u žalobce, kdy při vrácení nadměrného odpočtu by došlo k porušení principu neutrality daně. Dle názoru žalovaného tak v posuzovaném případě existují objektivní skutečnosti, ze kterých vyplývá, že žalobce věděl, případně vědět mohl a měl, že je součástí daňového podvodu, když žalobce neodstranil pochybnosti správce daně ohledně uplatnění nároku na odpočet daně ve výši 420 798 Kč ze základu daně 1 003 800 Kč za dodání hasicích sprejů a tuhého smáčedla deklarovaných na daňových dokladech č. 20130048, 20130049 a 20130052.
3. Žalovaný považoval za objektivní skutkové okolnosti, svědčící o existenci podvodu na dani z přidané hodnoty v řetězci firem zejména tyto: personální propojenost žalobce a jeho dodavatele – společnosti DELARTEC, která 1) dlouhodobě (již od roku 2011) neplní své daňové povinnosti a 2) nepřiznala a neodvedla daň na výstupu ani z předmětného prodeje hasicích sprejů a tuhého smáčedla žalobci; 3) žalobce jakožto koncová společnost, u které je vrácení DPH (neodvedené společností DELARTEC) nárokováno, byla založena společností XENIOS, SE, se sídlem Krkonošská 2001/16, 120 00 Praha 2, IČO: 28957946 (dále jen „XENIOS“), jejímž členem představenstva byl v letech 2009 – 2015 pan J. R., jenž se stal na pouhé dva dny (od 30. 4. 2013 do 2. 5. 2013) členem představenstva žalobce; 4) žalobce i jeho dodavatel - společnost DELARTEC sídlí na virtuálních adresách; 5) žalobce zasílal platby za předmětná plnění poskytnutá společností DELARTEC na jiný účet než uváděla společnost DELARTEC na daňových dokladech.
4. Na základě těchto objektivních okolností bylo dle názoru žalovaného prokázáno, že si žalobce nepočínal při svém obchodním jednání s dodavatelem – společností DELARTEC tak, jak je obvyklé, tj. s péčí řádného hospodáře a rovněž nelze konstatovat, že žalobce učinil všechna opatření, která by žalobce nevedla k účasti na daňovém podvodu. Uvedené skutečnosti a nepřímé důkazy tvoří logický a ucelený soubor skutečností, ze kterého je patrné, že v daném případě lze jednání žalobce v dobré víře vyloučit.
5. Žalovaný uvedl, že za situace, kdy žalobce vzhledem k personální propojenosti měl povědomí o ekonomické činnosti společnosti DELARTEC, a proto věděl, případně vědět

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

mohl a měl, že u dodavatele nebude úmyslně daň odvedena, nelze konstatovat, že jednal obezřetně a opatrně, a že učinil veškerá opatření tak, aby nemohl být s podvodným jednáním spojován. Žalobce měl podle názoru žalovaného vzhledem k personální propojenosti dostatek informací o svém dodavateli, o jeho virtuálním sídle a o neplnění jeho daňových povinností. Žalovaný dále konstatoval, že žalobce si nikterak neověřil účet svého dodavatele, úhrady prováděl na jiný účet, než je uveden v registru plátců a než je uveden na fakturách dodavatele, jakož i to, že žalobce neučinil žádná opatření, aby se nevystavil možnosti ručení za dodavatelem zaplacenou daň.

6. Dle názoru žalovaného lze žalobce považovat za osobu vědomou se spácháním podvodu, neboť žalobce nebyl při sjednání a realizaci obchodu obezřetný a ignoroval nestandardní okolnosti obchodních případů, které vyplývají ze skutečností zjištěných správcem daně a které mohly být žalobci známy. Z těchto okolností vyplývá, že došlo k podvodnému jednání firem v řetězci, na základě kterého nevzniká daňovému subjektu nárok na odpočet daně uvedené na dokladech společností DELARTEC. V posuzovaném případě bylo prokázáno, že žalobce ještě před podpisem kupních smluv a před přijetím faktur do společnosti DELARTEC věděl nebo minimálně měl vědět, že se jedná o organizovaný řetězec dodavatelů uskutečňující transakci, kdy u společnosti DELARTEC nedošlo k přiznání a odvedení daně z přidané hodnoty do státního rozpočtu, a přiznáním práva na nárok na odpočet daně u daňového subjektu by došlo k porušení obecných principů fungování daně z přidané hodnoty, zejména principu daňové neutrality. Žalobce tedy se zřetelem ke všem objektivním okolnostem případu lze považovat za osobu, která musela vědět o tom, že se účastní podvodu, případně toto vědět měla a mohla, čímž bylo v souladu s ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu dokázáno, že se důkazní břemeno k prokázání skutečností přeneslo ze správce daně na žalobce, který však toto břemeno neunesl, a proto mu oprávněně nebyl nárok na odpočet daně uznán. Žalobce se tedy vědomě účastnil plnění zasažených podvodem na dani z přidané hodnoty, kdy skutečným účelem řetězce transakcí bylo vyinkasovat prostřednictvím koncové společnosti (tedy žalobce) na úkor státního rozpočtu nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, a proto mu nemůže být v souladu s ust. § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v rozhodném znění (dále jen „ZDPH“), uznán nárok na odpočet daně z přijatých plnění od dodavatele DELARTEC, tj. z transakcí zasažených podvodem na dani z přidané hodnoty.
7. K uplatněným odvolacím námitkám pak žalovaný k námitce žalobce, že mu nebyl poskytnut dostatečný prostor k prokázání jeho tvrzení, resp. k vyvrácení skutečností kladených mu správcem daně za vinu, konstatoval, že žalobce měl dostatečný prostor k předložení důkazních prostředků a prokázání jím tvrzených skutečností, kdy žalobce této možnosti také plně využil a předložil v rámci obou stupňů správního řízení dostatek důkazních prostředků svědčících o tom, že předmětné plnění existuje a bylo fakticky uskutečněno subjekty v řetězci zasaženým daňovým podvodem. Správce daně i žalovaný ve svých rozhodnutích dospěly k názoru, že žalobce prokázal splnění hmotněprávních podmínek vzniku nároku na odpočet daně, z tohoto pohledu tak považoval žalovaný provedení dalších žalobcem navržených důkazních prostředků (zejména svědeckých výpovědí) za nadbytečné, neboť prokázání těchto skutečností nikterak nerozporuje. V posuzovaném případě však žalobce nikterak nevyvrátil existenci objektivních okolností svědčících o jeho vědomí o spáchaném podvodu na dani z přidané hodnoty. Pokud žalobce navrhnul, aby pan R. Z. podal vysvětlení, z jakého důvodu došlo k souběhu funkcí člena představenstva žalobce a člena dozorčí rady společnosti DELARTEC, žalovaný uvedl, že v posuzovaném případě je rozhodující, že k tomuto souběhu funkcí skutečně došlo, nikoliv

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

z jakého důvodu se tak stalo, když tato skutečnost jednoznačně vyplývá z údajů obchodního rejstříku a také z předložených důkazních prostředků, proto ani tuto odvolací námitku neshledal žalovaný jako důvodnou. K odvolací námitce ohledně možnosti doložit, že došlo k nahlášení změny čísla bankovního účtu do registru účtů společností, avšak předložení či provedení těchto důkazních prostředků nebylo žalobci umožněno, žalovaný konstatoval, že z uvedené námitky není zřejmé, zda se námitka týká účtu žalobce nebo jeho dodavatele, přičemž z předloženého spisového materiálu nevyplývá, že by žalobci bylo jakékoliv předložení nebo provedení důkazních prostředků ohledně účtů žalobce a jeho dodavatele znemožněno a že by správce daně v této věci vycházel z neověřených údajů.

8. Dle žalovaného tedy bylo v souladu s ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu dostatečně prokázáno, že se žalobce vědomě účastnil plnění zasažených podvodem na dani z přidané hodnoty. Na výše uvedeném závěru nic nemění ani poukaz žalobce na to, že všechny předložené doklady byly formálně v pořádku. Žalovaný tedy považoval odvolací námitky žalobce za nedůvodné a odvolání žalobce zamítl.

III. Žaloba

9. Žalobce v žalobě namítl, že napadené rozhodnutí žalovaného je věcně a právně nesprávné, tedy namítl hmotněprávní nezákonnost napadeného rozhodnutí, kdy tuto shledal ve skutečnosti, že žalovaný presumuje přenesení a následné neunesení důkazního břemene žalobcem. Neunesení důkazního břemene žalobcem je spatřováno v tvrzení žalovaného, že „žalobce vytvořil řetězec společností za účelem získání daňové výhody“, kdy toto čistě účelové tvrzení se opírá o „4 znaky podvodného jednání“ uvedené v bodě 35 napadeného rozhodnutí, na něž žalobce z procesní efektivity jako na nesprávná odkázel.
10. Žalobce uvedl, že na základě určitého modelového chování „řetězce firem“ došlo žalovaným k automatickému a bezmyšlenkovitému kopírování na tento případ nepadnoucí evropské judikatury, kdy samo meritum věci spočívá ve skutečnosti, že obchodní společnost Galstian & Galstian Group, která je na počátku „domnělého řetězce“, předmětnou DPH skutečně odvedla a žalobce se pouze domáhá jejího „vrácení na výstupu“. S předmětným zbožím (hasicí spreje a tuhé smáčedlo) bylo naloženo tak, jak žalobce blíže specifikoval v Obchodním Případu 1 – 3, jež tvoří součást správního spisu žalovaného, na něž žalobce též z procesní efektivity odkázel.
11. Žalobce proto v žalobě navrhnul, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

IV. Vyjádření žalovaného

12. Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkázel na napadené rozhodnutí, kde popsal konkrétní objektivní skutkové okolnosti obchodních transakcí v řetězci zasaženého daňovým podvodem. Podle žalovaného bylo prokázáno, že na základě objektivních okolností daného případu žalobce ignoroval nestandardní okolnosti proběhnuvších transakcí, přičemž nepřijal přiměřená opatření a nepostupoval s náležitou opatrností tak, aby zamezil své účasti na daňovém podvodu. Podle žalovaného bylo přesvědčivě prokázáno, že řetězec subjektů byl vytvořen za účelem získání daňové výhody na dani z přidané hodnoty a že žalobce se zřetelem ke všem objektivním okolnostem případu o podvodu věděl, případně vědět měl a mohl, čímž došlo k přenesení důkazního břemene na žalobce, který jej však neunesl. Došlo tedy k přenesení důkazního břemene zpět na žalobce a bylo na něm, aby

prokázal přijetí přiměřených a rozumných opatření (kontrolních interních mechanismů), na jejichž základě by bylo možné hodnotit jeho jednání jako jednání v dobré víře. Žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015 – 47, v němž Nejvyšší správní soud uvedl, že „při prokazování karuselových podvodů je povinností správce daně, aby v konkrétní transakci prokázal objektivní skutečnosti, z nichž lze učinit závěr, že určitý daňový subjekt minimálně věděl, nebo měl vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci. Naopak povinností daňového subjektu je prokázání, že přijal veškerá opatření, která od něj bylo možné rozumně vyžadovat k ověření, že jeho plnění nepovede k účasti na daňovém podvodu.“. Dále žalovaný odkázal na rozsudky SDEU ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 *Alex Kittel a Recolta Recycling*; ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11 *Mahagében a Péter Dávid*, podle kterých pokud nejsou přijata žádná opatření nebo jsou přijata pouze taková opatření, která svou povahou nejsou schopna reálně předejít a zabránit účasti na daňovém podvodu, popřípadě tato opatření nejsou bezvýhradně a prokazatelně dodržována, lze považovat s přihlédnutím k objektivním okolnostem za prokázané, že žalobce věděl nebo minimálně vědět měl, že se účastní transakce zasažené daňovým podvodem.

13. Pokud jde o tvrzení žalobce, že společnost Galstian & Galstian group daň z přidané hodnoty odvedla, a žalobce se tak oprávněně domáhá jejího vrácení na výstupu, žalovaný uvedl, že v řetězci subjektů Galstian & Galstian group – DELARTEC – žalobce, nebyla daň z přidané hodnoty odvedena společností DELARTEC, nikoliv společností Galstian & Galstian group, jak tvrdí žalobce, což jednoznačně vyplývá z předkládaného spisového materiálu a rovněž z napadeného rozhodnutí. V podrobnostech žalovaný odkázal na body 27 a 28 napadeného rozhodnutí a zjištění správce daně, že společnost DELARTEC nepodala v roce 2013 žádné daňové přiznání k dani z přidané hodnoty a je pro správce daně nekontaktní.
14. Žalovaný uvedl, že postupoval v souladu se zákonem, kdy podle jeho názoru nedošlo k vydání nezákonného rozhodnutí, kdy žalobcem vznesené námitky nejsou důvodné, a navrhl, aby městský soud žalobu zamítl.

V. Posouzení věci Městským soudem v Praze

15. Městský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání, a to dle ust. § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), v mezích žalobních bodů. Přitom vycházel podle ust. § 75 odst. 2 s. ř. s. ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době vydání napadeného rozhodnutí. Městský soud o věci samé rozhodl bez nařízení jednání, a to v souladu s ust. § 51 s. ř. s., neboť žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasil a žalobce se po řádném poučení, že může vyslovit nesouhlas s rozhodnutím věci bez jednání a že nevyjádření v určené lhůtě je považováno za souhlas, k nařízení jednání nevyjádřil.
16. Soud shledal, že žaloba není důvodná.
17. Předmětem posuzovaného sporu je otázka, zda žalobce věděl nebo mohl vědět, že jím přijaté zdanitelné plnění bylo součástí řetězce zasaženého daňovým podvodem, či zda žalobce alespoň učinil ohledně daňového podvodu dostatečná opatření, aby se součástí tohoto podvodu nestal.

18. *V jediném žalobním bodu žalobce namítal nesprávně zjištěný skutkový stav, potažmo nesprávné hodnocení důkazních prostředků, konkrétně nesouhlasil s žalovaným, že by žalobce vůbec tížilo důkazní břemeno, a že by ho žalobce následně neunesl, jež je spatřováno ve skutečnosti, že žalobce vytvořil řetězec společností za účelem získání daňové výhody. Toto tvrzení žalovaného, které se opírá o „4 znaky podvodného jednání“ rozvedené v článku 35 napadeného rozhodnutí, považuje žalobce za účelové, kdy žalovaný dospěl k nesprávnému závěru ohledně vzniku daňového podvodu, neboť žalovaný pouze automatizovaně a bezmyšlenkovitě kopíruje na tento konkrétní případ nepadnoucí evropskou judikaturu.*
19. *Žalobce ke zjištění a posouzení ze strany žalovaného ohledně daňového podvodu vznesl námitky toliko v obecné rovině o neunesení důkazního břemene ohledně daňových tvrzení, o účelovosti skutečností, tvořících znaky podvodného jednání a o automatické aplikaci evropských předpisů, aniž by vznesl konkrétní oponenturu ohledně jasných skutkových zjištění. Správní soudy již několikrát judikovaly, že čím je žalobní bod obecnější, tím obecněji k němu správní soud přistoupí a posoudí ho. Není na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečností, které žalobu podporují. (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78). Obsah a kvalita žaloby tak v podstatě předurčují obsah a kvalitu rozhodnutí soudu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 - 54).*
20. *K obecné námitce důkazního břemene a podstatě dokazování v daňovém řízení soud vyšel z následující právní úpravy:*
21. *Podle ust. § 92 odst. 3 daňového řádu **daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.***
22. *Podle ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu **správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.***
23. *Důkazní břemeno ohledně prokazování skutečností, které je daňový subjekt povinen uvádět v daňovém tvrzení leží prioritně na žalobci jakožto daňovém subjektu. Důkazní břemeno ležící na žalovaném jako správci daně je potom omezeno pouze na prokázání skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Po správci daně nelze požadovat, aby sám prokazoval průběh obchodních případů, jakými byly v dané věci dodávky hasicích sprejů a tuhého smáčedla žalobci. Nicméně při prokázání pochybností, které vyplývají z jiných okolností provázejících uskutečnění zdanitelného plnění ze strany správce daně, přechází důkazní břemeno zpět na žalobce jako daňový subjekt, který je následně povinen věrohodnost daňového tvrzení prokázat dalšími důkazy. V posuzovaném případě však jádro sporu mezi žalobcem a žalovaným nespočívá v prokázání uskutečnění zdanitelného plnění, ale v tom, zda bylo možné žalobci nárok na odpočet daně odeprít z důvodu vědomosti žalobce o daňového podvodu.*
24. *Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že je to právě správce daně, koho tíží břemeno k prokázání povědomosti daňového subjektu o daňovém podvodu. Jak již v minulosti uvedl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016 - 28: „závěry o neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění daňovým subjektem a o účasti daňového subjektu na podvodu nejsou kompatibilní. Než začne správce daně jakkoliv*

zkoumat a prokazovat případnou účast na daňovém podvodu, musí mít postaveno najisto, zda k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění došlo (srov. např. již shora odkazovaný rozsudek č. j. 6 AfS 170/2016 - 30). Je totiž nutné pečlivě rozlišovat případy, kdy nárok na odpočet DPH plátcí vůbec nevznikne, neboť plátce neprokáže, že k uskutečnění zdanitelného plnění vůbec, či v deklarovaném rozsahu došlo, od situací, kdy nárok na odpočet sice vznikl (neboť zdanitelné plnění bylo fakticky uskutečněno), avšak z určitých důvodů jej daňovému subjektu nelze přiznat (což bude - jak správně podotýká stěžovatel - v souladu s judikaturou Soudního dvora EU především v případě nárokování odpočtu zneužívajícím způsobem či v důsledku daňových podvodů). Teprve tehdy, prokáže-li daňový subjekt, že k plnění, s jehož uskutečněním je spojen vznik nároku na odpočet daně, skutečně došlo, je na místě položit si otázku, zda se tak nestalo v důsledku zneužívajícího či podvodného jednání.“.

25. Zatímco uskutečnění zdanitelného plnění je povinen při vzniku prokázat plátce DPH nároující si odpočet, případnou účast na daňovém podvodu prokazuje správce daně. Daňový subjekt totiž tíží důkazní břemeno pouze ve vztahu k těm skutečnostem, které je povinen uvést v daňovém přiznání, popřípadě dalších podáních (ust. § 92 odst. 3 daňového řádu); tvrzení svědčící o účasti na daňovém podvodu však daňový subjekt v daňových přiznáních s největší pravděpodobností uvádět nebude.
26. V případě, že bylo dodání zboží či služby reálně uskutečněno tak, jak to vyplývá z daňového dokladu, a že toto zboží či služba byly na výstupu užity subjektem nároující odpočet, nelze v zásadě přiznání nároku na odpočet odmítnout. I za těchto okolností však lze přiznání nároku na odpočet osobě povinné k dani odmítnout, a to za podmínek vyplývajících z rozsudku SDEU ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling*, podle něhož „*musí být z hlediska objektivních okolností prokázáno, že osoba povinná k dani, které bylo dodáno zboží nebo poskytnuty služby zakládající nárok na odpočet, věděla nebo musela vědět, že toto plnění bylo součástí daňového podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem na vstupu.*“.
27. Vnitrostátní právní úprava DPH se v jednotlivých členských státech řídí směrnici Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „Směrnice“), která nahradila šestou směrnicí Rady 77/388/EHS ze dne 17. 5. 1977, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu, jejíž výklad přitom platí i pro Směrnicí novou. Obecně platí, že „*nárok osoby povinné k dani, která uskutečnila plnění, na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu není dotčen okolností, že v řetězci dodávek, v němž byla tato plnění uskutečněna, je jiné plnění, které předchází nebo následuje po plnění uskutečněném touto osobou povinnou k dani, zasaženo podvodem s daní z přidané hodnoty, aniž by to sama posledně uvedená věděla nebo mohla vědět*“ (srov. rozsudek SDEU ze dne 12. 1. 2006, *Optigen*, spojené věci C-354/03, C-355/03 a C-484/03, výrok).
28. Nárok na odpočet daně je tedy chráněn za situace, kdy plátce daně o záměru zkrátit daň nevěděl a ani s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem vědět nemohl. Za této situace je namístě trvat na tom, že každé plnění musí být zohledněno samo o sobě a povaha určitého plnění v řetězci dodávek se nemůže měnit na základě předcházejících nebo následujících událostí. Pravidlo, že každé plnění je třeba posuzovat samostatně a samo o sobě, bez ohledu na jeho účel nebo výsledky, totiž vychází z požadavku, aby společný systém DPH byl neutrální, a ze zásady právní jistoty, která vyžaduje, aby používání unijních právních předpisů bylo předvídatelné pro subjekty, na které se vztahuje.

29. Uvedený výklad SDEU převzala i judikatura Nejvyššího správního soudu, která potvrdila, že „nárok na odpočet daně, jakož i uznání daňového výdaje, nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Každá transakce 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). Zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními, proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, jež od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH nebo jiné podvody, musí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (srov. rozsudek SDEU ze dne 11. 5. 2006, *Commissioners of Customs & Excise, Attorney General* proti *Federation of Technological Industries*, C-384/04, bod 33).
30. Povinností správce daně při prokazování daňových podvodů je tedy prokázat objektivní skutečnosti, z nichž lze učinit závěr, že daňový subjekt věděl, nebo minimálně měl vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet daně bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci. Naopak povinností daňového subjektu je prokázat, že přijal veškerá opatření, která od něj bylo možné rozumně vyžadovat k ověření, že jeho plnění nepovede k účasti na daňovém podvodu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015 - 47).
31. Ze správního spisu soud zjistil, že správce daně zahájil k daňovému přiznání žalobce za zdaňovací období květen 2013 postup k odstranění pochybností vydáním výzvy k odstranění pochybností ze dne 23. 7. 2013, č. j. 4152203/13. Ve výzvě správce daně upozornil žalobce na skutečnost, že mu vznikly pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti údajů přijatých a uskutečnitelných zdanitelných plnění vykázaných v oddílu C. přiznání, neboť vzhledem k tomu, že tvrzená hodnota přijatých zdanitelných plnění převyšovala výši uskutečněných plnění, měl správce daně pochybnosti o tom, zda byl vykazovaný nárok na odpočet daně uplatněn v souladu s ust. § 72 a § 73 ZDPH, zda byla zdanitelná plnění na vstupu skutečně přijata a zda byla použita k ekonomické činnosti žalobce. Z žalobcem předložených dokladů bylo zjištěno, že nejvyšší část nároku na odpočet daně uplatňovaného na ř. 40 daňového přiznání tvoří nárok na odpočet daně z žalobcem deklarovaného nákupu hasicích sprejů a tuhého smáčedla od dodavatele DELARTEC (doklady č. 20130048, 20130049 a 20130052) v celkové výši - základ daně 2 003 800 Kč a DPH 420 798 Kč. Z úředního záznamu správce daně ze dne 4. 10. 2013, č. j. 5097886/13, bylo zjištěno, že správce daně na základě vlastní vyhledávací činnosti zjistil, a to telefonicky u správce daně místně příslušného společnosti DELARTEC, že tato společnost nepodala v roce 2013 žádné daňové přiznání k DPH, kdy poslední přiznání bylo podáno za čtvrté čtvrtletí roku 2011. Výzvou ze dne 7. 10. 2013, č. j. 5099821/13, proto správce daně vyzval společnost DELARTEC k poskytnutí informací, mj. zda bylo z její strany uskutečněno plnění dle faktur č. 20130048, 20130049 a 20130052 pro společnost žalobce, a zda s tím spojená fakturace byla zařazena do její evidence pro daňové účely k DPH za příslušná zdaňovací období (květen 2013 či druhé čtvrtletí roku 2013). Výzva byla společnosti DELARTEC doručena do datové schránky dne 8. 10. 2013, společnost na ni však nereagovala. Z výzvy ze dne 30. 10. 2013, č. j. 5348954/13, bylo zjištěno, že správce daně vyzval žalobce k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně za zdaňovací období květen 2013 u daně z přidané hodnoty. Žalobce k této výzvě zapsal

správci daně přehled obchodní spolupráce se společností DELARTEC (3 x dokument „Popis obchodního případu“), doložil kupní smlouvy, kopie dodacích listů k fakturám mezi společností DELARTEC, žalobcem a třetím subjektem z roku 2012, kopie mezinárodních nákladních listů (bez potvrzení odběratele), faktury za přepravu zboží v období duben 2013, fotografie, doklady z období říjen, listopad a prosinec 2013, apod. Z těchto žalobcem předložených dokladů vyplývá, že dodavatel žalobce - společnost DELARTEC (za niž v této věci jednal a kupní smlouvy podepsal člen dozorčí rady pan R. Z., který je zároveň od 19. 4. 2011 členem představenstva žalobce) zakoupila hasicí spreje v počtu 25 540 kusů v listopadu 2012 od společnosti Galstian & Galstian Group. Společnost DELARTEC prodala hasicí spreje v listopadu a prosinci 2012 rakouským společnostem, ale jelikož prodej hasicích sprejů v rakouských obchodech nesplnil interní požadavky prodejnosti, došlo ke stažení zbývajících hasicích sprejů z prodejen a k jejich vrácení společnosti DELARTEC. Hasicí spreje byly dovezeny zpět do České republiky a zde též uskladněny. V dubnu 2013 byla založena společnost žalobce, které v květnu 2013 společnost DELARTEC hasicí přístroje prodala. Kupní smlouvu podepsal opět pan R. Z., avšak tentokrát za kupujícího (společnost žalobce), kdy za prodávající společnost DELARTEC podepsal kupní smlouvu druhý z členů její dozorčí rady - pan V. M. Společností DELARTEC nebyla daň na výstupu z tohoto plnění přiznána a odvedena, avšak žalobce uplatnil ve zdaňovacím období květen 2013 z tohoto nákupu nárok na odpočet daně ve výši 420 798 Kč. Žalobce hasicí spreje opatřil novou etiketou a dále rozprodal. Ze správního spisu bylo dále zjištěno, že tuhé smáčedlo (faktura č. 20130049 ze dne 16. 5. 2013) bylo žalobcem koupeno rovněž od společnosti DELARTEC, kdy smlouvu za tuto společnost podepsal druhý z členů dozorčí rady - pan V. M. a za žalobce pan R. Z.

32. Ze správního spisu soud dále zjistil následující skutková zjištění správce daně, se kterými se v napadeném rozhodnutí ztotožnil též žalovaný.

- a) personální propojenost žalobce a jeho dodavatele - společnosti DELARTEC. Obě společnosti jsou úzce personálně propojeny prostřednictvím pana R. Z., jenž je od 2. 5. 2013 do současnosti členem představenstva žalobce, a který byl ve společnosti DELARTEC od 19. 4. 2011 do 25. 7. 2013 členem dozorčí rady, kde podle plné moci ze dne 28. 6. 2011 byl zplnomocněn k zastupování společnosti DELARTEC ve všech záležitostech souvisejících s obchodní činností společnosti. Z doložených listin vyplývá, že pan R. Z. za společnost DELARTEC jednal a sjednával za ni též nákup předmětných hasicích sprejů a tuhé smáčedlo od společnosti Galstian & Galstian Group.
- b) Společnost DELARTEC dlouhodobě (od roku 2011) neplní své daňové povinnosti,
- c) společnost DELARTEC nepřiznala a neodvedla daň na výstupu ani z předmětného prodeje hasicích sprejů a tuhé smáčedlo žalobci
- d) žalobce je koncovou společností, u které je vrácení DPH (neodvedené společnosti DELARTEC) nárokováno, kterážto byla založena společností XENIOS, jejímž členem představenstva byl v letech 2009 až 2015 pan J. R., který se zároveň po založení společnosti žalobce stal na pouhé dva dny od 30. 4. 2013 do 2. 5. 2013 členem jejího představenstva a pan M. R. se stal na pouhé dva členem její dozorčí rady, přičemž pan J. R. byl evidován v dalších 31 společnostech a pan M. R. v dalších 82 společnostech, ve většině z nichž působili také pouze v řádu několika dnů;

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

- e) evidence sídla žalobce a jeho dodavatele - společnosti DELARTEC na virtuálních adresách;
 - f) zasílání plateb žalobcem za předmětná plnění poskytnutá společností DELARTEC na jiný účet, než uváděla tato společnost na daňových fakturách, jež neměla společnost DELARTEC na údajích a registraci k DPH vůbec uveden, ani nebyl jejímu místně příslušnému správci daně nikdy oznámen.
33. Z existence uvedených objektivních skutečností vyplývá, že žalobce nepřijal žádná opatření, která po něm mohou být rozumně vyžadována k ověření, zda plnění, která prováděl, nepovedou k účasti na daňovém podvodu. Skutečnost, že žalobce ignoroval objektivní okolnosti, které vzbuzují podezření, že došlo k nesrovnalosti či přímo k daňovému podvodu, a nepřijal žádná opatření, aby své účasti na podvodném jednání zabránil, svědčí pro závěr, že žalobce věděl, nebo minimálně vědět měl, že předmětná zdanitelná plnění jsou součástí podvodného jednání.
34. Soud je ve shodě s žalovaným toho názoru, že žalobce není obecně odpovědný za chování svého obchodního partnera a nelze mu přičítat k tíži, že si dodavatelé na předchozích člancích v řetězci neplní své povinnosti vůči správci daně či vůči jiným institucím, v souladu s citovanou judikaturou SDEU a Nejvyššího správního soudu je však možné po žalobci požadovat, aby při vstupu do obchodních vztahů, z nichž požaduje vyplatit ze státního rozpočtu odpočet daně, prokázal náležitou míru obezřetnosti. Doložením uvedených dokumentů žalobce prokázal svůj nárok na odpočet z hlediska hmotně právních podmínek zakotvených v ust. § 72 ZDPH, doložené doklady však nemění nic na tom, že žalobce s ohledem na existenci objektivních skutečností uvedených žalovaným neučinil opatření, která po něm lze rozumně vyžadovat, aby zabránil své účasti na daňovém podvodu, čímž je potvrzeno, že nejednal obezřetně.
35. Soudu je zřejmé, že žalovaný při posouzení objektivních skutečností svědčících o tom, že se žalobce nechoval dostatečně obezřetně, vycházel právě z konkrétních okolností daného případu. Žalovaný zohlednil charakter obchodního vztahu a zabýval se i všemi tvrzeními žalobce, uvedenými jednak již v rámci prvostupňového řízení, jakož i následně námitkami vyslovenými v odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí správce daně.
36. Žalovaný vymezil objektivní skutečnosti jak jednotlivě, tak všechny ve svém souhrnu a kontextu, když uvedl, že byť každá ze zjištěných objektivních skutečností sama o sobě není v obchodněprávních vztazích nezákonná či protiprávní, jako celek však dostatečným způsobem prokazují, že žalobce vědět mohl a měl, že se účastní plnění, které je součástí obchodu zasaženého daňovým podvodem. Byť veškerá jednotlivá zjištění nejsou sama o sobě důkazem svědčícím proti oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně, ve svém souhrnu svědčí jednoznačně o tom, že žalobce musel vědět nebo minimálně vědět měl, a byl tudíž neopatrný, když nepřijal žádná opatření, aby své účasti na podvodném jednání zabránil. Neopatrnost a neobezřetnost žalobce dovedl žalovaný z kombinace personální propojenosti žalobce a jeho dodavatele - společnosti DELARTEC, účelového založení žalobce, virtuální evidence sídla žalobce a jeho dodavatele, jakož i zasílání plateb žalobcem za předmětná plnění poskytnutá dodavatelem na jiný účet, než uváděla společnost DELARTEC na daňových fakturách. S těmito závěry se ztotožnil i městský soud. Naopak žalobce byl již v rámci správního řízení tím, kdo se snažil zpochybnit jen každou z objektivních skutečností izolovaně.

37. Soud nepřisvědčil ani námitce žalobce, že závěr žalovaného vychází z automatického a bezmyšlenkovitého kopírování na tento konkrétní případ nepadnoucí evropské judikatury. Vnitrostátní úprava DPH se v jednotlivých členských státech (včetně České republiky) řídí Směrnicí, kdy veškeré vnitrostátní orgány jsou při uplatňování národního práva povinny vykládat toto právo v co možná největším rozsahu ve světle znění a účelu unijního práva, aby dosáhly výsledku jím zamýšleného (v tomto smyslu srov. např. rozsudek SDEU ze dne 8. 10. 1987, *Kolpinghuis Nijmegen*, 80/86). Žalovaný proto nepochybil, pokud se při posouzení nároku žalobce na odpočet daně pohyboval v mezích stanovených judikaturou SDEU, již soud citoval výše, a která je vzhledem k individuálním okolnostem předmětného případu zcela padnoucí i na nyní projednávanou věc.
38. Žalovaný všechny výše uvedené okolnosti a hodnocení uvedl v rámci napadeného rozhodnutí, které tak obsahuje ucelený a velmi podrobný výčet skutkových zjištění svědčících o tom, že žalobce věděl, nebo minimálně vědět mohl a měl, jaké poměry jsou ve společnosti DELARTEC a jaký případný vliv mohou mít na daňové poměry žalobce. Žalovaný přesvědčivě popsal mechanismus podvodu na dani z přidané hodnoty v řetězci společností účastnících se obchodů, a to včetně uvedení jednotlivých společností, jakož i konkrétních fyzických osob, figurujících v tomto řetězci.
39. Soud ve sledu zjištěných skutečností svědčících o vědomosti žalobce o podvodné povaze jednání společnosti DELARTEC považuje za nejvýznamnější právě personální propojenost žalobce a jeho dodavatele - společnosti DELARTEC, kdy žalobce musel nebo měl vědět o tom, že tato společnost již od r. 2011 neplní dlouhodobě své daňové povinnosti. Šlo o propojenost prostřednictvím pana R. Z., jenž je ode dne 2. 5. 2013 do současnosti členem představenstva žalobce, a jenž byl zároveň ve společnosti DELARTEC v období od 9. 4. 2011 do 25. 7. 2013 členem její dozorčí rady, kterou byl podle plné moci ze dne 28. 6. 2011 zplnomocněn k zastupování společnosti DELARTEC ve všech záležitostech souvisejících s obchodní činností společnosti, zejména k podepisování objednávek a kupních smluv na nákup a prodej zboží. Ze správního spisu vyplývá, že pan R. Z. skutečně za společnost DELARTEC jednal a sjednával za ni též nákup předmětných hasicích sprejů a tuhého smáčedla od společnosti Galstian & Galstian Group. Pan R. Z., který vystupoval jakožto člen dozorčí rady společnosti DELARTEC, a současně v rozhodném období (květen 2013) též jako člen představenstva žalobce, tudíž si musel být vědom skutečnosti, že společnost DELARTEC nepodávala od roku 2011 daňová přiznání, což mimo jiné svědčí právě o jeho vědomosti (tedy též logicky vědomosti žalobce) na účasti daňového podvodu neodvedením daně z přidané hodnoty v řetězci obchodů hasicích sprejů a tuhého smáčedla předmětných společností.
40. Uvedené objektivní skutečnosti ve svém souhrnu prokazují, že žalobce o podvodu na DPH věděl, nebo minimálně vědět měl a mohl. Žalobce se sice snažil vytvořit dojem, že si svého zapojení do podvodného řetězce obchodů nemohl být vědom, na základě uvedených okolností však lze usuzovat, že žalobce dobrou víru neprokázal. Neuplatní se proto základní myšlenka judikatury SDEU, a totiž ochrana subjektivních práv a legitimního očekávání daňových subjektů, které si nejsou a nemohou být vědomy daňového podvodu, a jednají s veškerou rozumnou opatrností, aby se nestaly jeho součástí. Správní orgány tak podle zhodnocení soudu nepochybily, pokud z uvedených důvodů žalobci odepřely nárok na odpočet daně z přidané hodnoty.
41. Soud tak k obecně formulovanému žalobnímu bodu žalobce ohledně tvrzené nezákonnosti napadeného rozhodnutí shrnuje, že žalovaný provedl dokazování

v potřebném rozsahu, zjistil řadu konkrétních objektivních skutečností a faktů, kterými zpochybnil oprávněnost uplatnění nároku na odpočet daně žalobcem. Výsledky dokazování tak nesevředly o vytvoření účelového modelu podvodu s cílem kopírovat evropskou judikaturu. Závěry, k nimž žalovaný dospěl, a které vyjádřil v důvodech napadeného rozhodnutí, mají v provedených důkazech skutkovou a právní oporu.

VI. Závěr

42. Ze shora uvedených důvodů dospěl městský soud k závěru, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem, a proto žalobu podle ust. § 78 odst. 7 s. ř. s. pro nedůvodnost zamítl.
43. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, 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. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, protože mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v ust. § 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. 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 20. prosince 2018

JUDr. Naděžda Řeháková v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.