



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Sandnerové a soudců Mgr. Milana Taubera a JUDr. Jana Ryby v právní věci žalobce: **ATANAI PLUS, s.r.o.**, se sídlem Plaská 622/3, Praha 5, IČ 247 61 745, zast. Ing. Zdeňkem Urbanem, daňovým poradcem se sídlem Jungmannova 319, Jičín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 9. 2014, č. j. 25420/14/5000-14304-702972,

**t a k t o :**

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

**O d ů v o d ě n í :**

Žalobce se u Městského soudu v Praze domáhal žalobou zrušení rozhodnutí vydaného Odvolacím finančním ředitelstvím (dále jen „odvolací orgán“ nebo „žalovaný“), kterým bylo změněno rozhodnutí - platební výměr Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) ze dne 26. 8. 2013, č. j. 4577063/13/2005-24906-108018. Prvostupňovým rozhodnutím tj. platebním výměrem na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2011 vyměřil žalobci správce daně daň z přidané hodnoty ve výši nadměrného odpočtu 342 234 Kč.

V podané žalobě nejprve žalobce konstatoval, že podal řádné daňové přiznání za zdaňovací období září 2011, načež správce daně vydal výzvu k odstranění pochybností ze dne 21. 11. 2011, č. j. 671082/11/005514109179. Žalobce předložil žalovanému listinné důkazní prostředky a správce daně poté vydal platební výměr, proti kterému se žalobce odvolal. V odvolacím řízení žalovaný seznámil žalobce se zjištěnými skutečnostmi v oznámení ze dne 11. 6. 2014, č. j. 15090/14/5000-14304-702972. Na tuto písemnost žalobce reagoval ve vyjádření ze dne 23. 6. 2014. Následně žalovaný napadeným rozhodnutím jeho odvolání zamítl.

Žalobce nesouhlasí s napadeným rozhodnutím a své námitky vyjádřil takto:

*V prvním žalobním bodu* žalobce namítá, že žalovaný se v napadeném rozhodnutí nedostatečně vypořádal s jeho námitkami uvedenými ve vyjádření ze dne 23. 6. 2014, když

k většině námitek uvedl, že předložené skutečnosti nejsou samy o sobě důkazem vyvracejícím tvrzení odvolatele.

Konkrétně žalobce namítá, že žalovaný se nevypořádal s námitkou ohledně způsobu prodeje zboží (str. 20, bod 5 napadeného rozhodnutí) a pouze uvedl, že tato skutečnost sama o sobě nevyvrací tvrzení daňového subjektu, nicméně považuje ji za jednu z podstatných skutečností, na základě které dospěl k názoru, že žalobce věděl nebo vědět měl a mohl, že se účastní daňového podvodu. Podle žalobce žalovaný nevzal v úvahu specifickou oblast obchodní činnosti žalobce, při které je nutná rychlá reakce na nabídku, a proto je neekonomické zboží skladovat. Žalobce trvá na tom, že žalovaný nesprávně posoudil skutečnost, že jsou smlouvy uzavírány ústně, prodávány v co nejkratší lhůtě apod. V napadeném rozhodnutí žalovaný uvádí, že tyto okolnosti prokazují účelový způsob vytvoření obchodního řetězce, přitom však nebere ohled na povahu předmětných obchodů, které je vlastní rychlý prodej nabyté komodity, a pouze opakuje, že jde o jednu z objektivních okolností, které mají prokázat, že žalobce věděl nebo vědět měl a mohl, že se účastní daňového podvodu. Ačkoliv správce daně je oprávněn požadovat, aby daňový subjekt učinil všechna opatření, která lze rozumně vyžadovat, správce daně musí v každém jednotlivém případě brát v úvahu konkrétní specifika každého případu. Žalobce upozorňuje, že pokud by žalobce provozoval obchodní činnost podle požadavku žalovaného, nejednal by ekonomicky s cílem dosahování zisku. Kdyby se měly sepisovat písemné smlouvy na každou dodávku zboží, bylo by nezbytné zboží uskladnit a následně obdobně vyhotovit a zajistit podpisy smluvních stran s odběratelem, tak by však žalobci vznikly vysoké náklady na uskladnění zboží a manipulaci s ním.

Žalovaný se podle žalobce nevypořádal ani s žádostí o vysvětlení pochybností, které se týkaly jediného dodavatele a odběratele žalobce. Ve vyjádření ze dne 23. 6. 2014 žalobce uvedl, co je ekonomickým důvodem této skutečnosti, což žalovaný vyhodnotil jako jednu z okolností prokazujících, že žalobce věděl nebo vědět měl a mohl, že se účastní daňového podvodu.

Žalobce dále nesouhlasí s žalovaným ohledně dodavatele žalobcova dodavatele, neboť nemůže zjišťovat, kdo je dodavatel dodavatele. Takový požadavek by byl v rozporu s logikou obchodní činnosti podnikatelů, kteří se na jiné subjekty obrací proto, aby dané záležitosti nemuseli vyřizovat sami.

*Ve druhém žalobním bodu* žalobce nesouhlasí s žalovaným, který považuje za objektivní okolnosti svědčící o skutečnosti, že žalobce mohl a měl vědět, že plnění je součástí podvodu:

- *personální propojení osob* - žalobce již ve vyjádření uvedl, že osobní známosti jsou v obchodní praxi podstatnou součástí výběru obchodních partnerů. Argument žalovaného ohledně personálního propojení osob je nelogický a v rozporu s běžnou obchodní činností, která je založena na osobních doporučeních;
- *virtuální kancelář sídla odběratele* - žalobce uvádí, že tuto skutečnost žalovaný nehodnotí, pouze z ní vyvozuje, že vypovídá o věrohodnosti odběratele. Žalobce namítá, že právní řád právníkům osobám umožňuje mít virtuální sídlo, které je ekonomicky výhodným řešením zejména pro činnost, která nevyžaduje rozsáhlé administrativní zázemí nebo velké sklady. Žalobci proto není zřejmé, proč by fakt, že společnost odběratele má sídlo na registrační adrese, měl být důvodem pro nepřiznání nadměrného odpočtu žalobce;
- *jednání odběratele před jeho správcem daně* - žalobce zdůrazňuje, že právnické osoby jsou na sobě nezávislé entity, a proto žalobci nemůže být přičítáno k tíži, že statutární

orgán odběratele nedoložil podklady anebo že nedostatečně komunikuje se svým správcem daně. Žalobce navíc nemá žádnou zákonnou možnost, jak ovlivnit jednání jiného subjektu;

- *volba členů orgánů odběratele* - žalovaný neobjasnil, proč mezi objektivní okolnosti zařadil fakt, že členové statutárního orgánu odběratele jsou občané ČR. Žalobce trvá na tom, že nemá možnost ovlivnit jednání jiné právnické osoby. Navíc žalovaný ani neprokazuje, že daná skutečnost svědčí o uměle vytvořeném řetězci společností.

Nadto žalobce poukazuje na neprovedení navrhovaných výslechů svědků pana V. a pana S. Provedením výslechů jmenovaných osob měla být prokázána pravdivost tvrzení žalobce a skutečnost, že se nejedná o uměle vytvořený řetězec.

*Ve třetím žalobním bodu* trvá žalobce na tom, že žalovaný neprokázal, že by žalobce vědět mohl a měl, že se účastní daňového podvodu, naopak žalobce prokázal, že byl dostatečně obezřetný, neboť spolupracoval s prověřenými subjekty a byl v dobré víře, že tak činí zcela v souladu s právními předpisy. Žalovaný však nebyl schopen dostatečně prokázat a uvést, co bylo důvodem k vyslovení jeho závěru.

Žalovaný v písemném vyjádření k obsahu žaloby navrhl její zamítnutí a k meritu věci uvedl, že setrvává na názoru vysloveném v napadeném rozhodnutí. V daném případě bylo fakturováno o dodávkách zboží, ze kterých nebyla odvedena daň do státního rozpočtu, ale z níž poslední tuzemský daňový subjekt zapojený v řetězci dodavatelů (tj. žalobce) chtěl získat nárok na odpočet daně a jako vlastní ekonomickou činnost vykázal osvobozená plnění s nárokem na odpočet daně. Žalovaný dospěl k závěru, že se jednalo o podvod na DPH, neboť žalobce musel vědět o tom, že se účastní nestandardní transakce, což žalovaný prokázal vymezením objektivních skutečností.

Žalovaný upozorňuje, že každá jednotlivá žalobcem uváděná skutečnost sice nemusí být nezákonnou, ale ve svém souhrnu vymezené objektivní skutečnosti nasvědčují, že šlo o předem sjednané obchodní případy prováděné v uměle vytvořeném řetězci společností za účelem získání nároku na odpočet DPH. Žalovaný považuje svou argumentaci v napadeném rozhodnutí za zcela odpovídající a vyčerpávající, proto na ni odkazuje.

Žalovaný ve výzvách ze dne 15. 4. 2014, č. j. 9980/14/5000-14304-702972, a ze dne 11. 6. 2014, č. j. 15090/14/5000-14303-702972, sdělil žalobci skutečnosti, z nichž vyplynulo, že žalobce věděl či mohl vědět, že se podílí v rámci společností zapojených do obchodního řetězce na nestandardních obchodech vykazujících zřejmé znaky daňových podvodů. Tato skutečnost byla zřejmá zejména z podrobně popsanych objektivních skutečností, svědčících ve svém souhrnu o nestandardních okolnostech obchodních transakcí, založených na vzájemných vazbách mezi žalobcem, jeho dodavatelem a jeho subdodavatelem i následným odběratelem.

Žalovaný odkazuje konkrétně na str. 28 napadeného rozhodnutí, kde uvedl: „*Jedná se rovněž o účelový způsob vytvoření obchodního řetězce, kdy společnosti do něj zapojené, buď nedlouho před uskutečňováním obchodních případů vznikly (společnost žalobce), změnily svého jediného jednatele, případně náhle změnily předmět podnikání (spol. BEDENERAN). Jedná se rovněž o okolnosti průběhu dodávek - bez písemné smlouvy, na základě ústní objednávky, placení za dodávky v hotovosti v jednotlivých částkách nepřekračujících zákonný limit, nákup zboží a jeho opětovný prodej mezi zúčastněnými společnostmi v řetězci ještě téhož dne apod. Všechny tyto zjištěné a žalovaným definované objektivní skutečnosti jasně naznačují uskutečnění podvodu na dani z přidané hodnoty v rámci řetězce, jehož součástí se*

*stal odvolatel, jako osoba, která se pokusila o získání neoprávněné výhody ve formě vykázaného a požadovaného nadměrného odpočtu, ve výši vykázané v podaném daňovém přiznání za zdaňovací období září 2011.“*

Žalovaný trvá na názoru, že zjištěné indicie ve svém souhrnu tvoří logický, ničím nenarušený a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které jednoznačně prokazují skutečnost, že žalobce o podvodu na dani z přidané hodnoty věděl či minimálně vědět mohl. I tyto nepřímé důkazy tak spolehlivě prokazují subjektivní stránku jednání žalobce, který v zájmu minimalizace podnikatelského rizika nepřijal dostatečná přiměřená opatření, aby problémovost svých obchodních partnerů vyloučil.

Žalovaný odmítá, že nedošlo k zohlednění specifických okolností případu. Naopak, byly to právě konkrétní okolnosti, které v daném případě žalovaného utvrdily v tom, že jednání žalobce a jeho dalších obchodních partnerů vykazovalo znaky značných nestandardností, kterých si žalobce musel být vědom. Stejně tak se žalovaný nedomnívá, že by s ohledem na specifickou oblast obchodní činnosti nebylo možné zachovat určitý standard opatření, který lze rozumně vyžadovat. V daném případě vyplynulo z učiněných zjištění tolik nestandardností, že je v jejich souhrnu nebylo možno vyhodnotit jinak, než jak učinil žalovaný v napadeném rozhodnutí o odvolání. Právě množství těchto indicií, hodnocených v jejich vzájemném kontextu bylo důvodem přijatých a opakovaně sdělených závěrů žalovaného.

Ze správního spisu soud ověřil následující skutečnosti:

- Dne 21. 11. 2011 zahájil správce daně postup k odstranění pochybností za zdaňovací období září 2011 a to vydáním výzvy č. j. 971082/11/005514109179 dle § 89 daňového řádu.
- Dne 1. 12. 2011 se uskutečnilo ústní jednání, v jehož průběhu zástupce daňového subjektu (nyní žalobce pozn. soudu) předložil evidenci pro daňové účely za září 2011, faktury od společnosti BEDENERAN s. r. o. (dále jen „BEDENERAN“) deklarující nákup mobilních telefonů od tohoto dodavatele, dále faktury pro společnost ALL MOBIL a.s. (Slovensko), dodací listy, mezinárodní nákladní list, potvrzení o dodání zboží a soupis dopravovaného zboží. Zástupce daňového subjektu sdělil, že dopravu zboží zajišťoval pan V. P.
- Dne 6. 12. 2011 zaslal daňový subjekt knihu přijatých a vydaných faktur.
- Dne 14. 12. 2011 daňový subjekt dále předložil faktury a dodací listy deklarující nákup zboží (mobilních telefonů) dodavatelem společností BEDENERAN od společnosti SAFEX s. r. o. (dále jen „SAFEX“).
- Dne 7. 12. 2011 správce daně zaslal mezinárodní dožádání prostřednictvím formuláře SCAC do jiného členského státu (dále jen „JČS“) s žádostí o ověření předmětného plnění u (slovenského) správce daně společnosti ALL MOBIL. Správci daně byla doručena odpověď dožádaného správce daně, z níž vyplývá, že společnost ALL MOBIL příjem zboží od daňového subjektu neprokázala (její zástupce nepředložil žádné přijaté daňové doklady, skladovou evidenci, přepravní listy, účetnictví a evidenci pro DPH).
- Dne 2. 2. 2012 se uskutečnilo ústní jednání, v jehož průběhu byly předloženy daňovým subjektem pokladní doklady za září 2011 a bankovní výpis za uvedené období. Z tohoto dokladu vyplývá jediná příchozí platba - nadměrný odpočet za červenec 2011.

- Dne 7. 2. 2012 vydal správce daně výzvu č. j. 64478/12/005937106266, kterou daňový subjekt vyzval k prokázání přijetí zdanitelných plnění na základě předložených dokladů od společnosti BEDENERAN.
- Dne 14. 3. 2012 vydal správce daně výzvu č. j. 145321/12/005934106979, kterou daňový subjekt vyzval znovu k předložení důkazních prostředků prokazujících faktické dodání (a převzetí zboží) společnosti ALL MOBIL. K doložení stejných skutečností směřovala i výzva správce daně ze dne 4. 4. 2012 č. j. 145321/12/005934106979.
- Žalobce reagoval sdělením ze dne 17. 5. 2012, že všechny důkazní prostředky již předložil, čímž dodání zboží prokázal, žádné další důkazní prostředky prokazující faktické dodání zboží do jiného členského státu nepředložil.
- Správce daně zaslal daňovému subjektu Sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 3. 7. 2013, č. j. 3513723/13/2005-05404-106266 a následně dne 26. 8. 2013 vydal platební výměr č. j. 4577063/13/2005-24906-108018, kterým vyměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2011 ve výši nadměrného odpočtu 342 234 Kč.

Soud o věci samé rozhodl bez nařízení jednání, neboť žalobce ani žalovaný ve stanovené lhůtě dvou týdnů svůj nesouhlas s takovým projednáním věci nevyjádřili (§ 51 s. ř. s.).

Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán (75 odst. 2 věta první s. ř. s.), a vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).

#### Městský soud v Praze posoudil věc takto:

Žalobce se před správcem daně domáhal nároku na odpočet daně ve smyslu § 72 a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro příslušné zdaňovací období (dále jen „ZDPH“). Správce daně i žalovaný však dospěly k závěru, že podmínky pro přiznání nároku splněny nebyly, a naopak, že bylo zjištěno zneužití práva a zapojení žalobce do podvodného řetězce.

Soud na úvod poznamenává, že daná oblast spadá do unijního práva, a proto je na místě připomenout unijní úpravu nároku na odpočet daně, princip daňové neutrality, výklad otázky zneužití práva a aspekty zapojení do podvodného řetězce.

Unijní úprava daně z přidané hodnoty vychází z čl. 113 Smlouvy o fungování EU, na níž navazuje tzv. šestá směrnice č. 2006/112/ES. Ta v čl. 1 odst. 2 uvádí základní princip fungování systému daně z přidané hodnoty, a sice že „se na zboží a služby uplatňuje všeobecná daň ze spotřeby v přesném poměru k ceně zboží a služeb, bez ohledu na počet plnění uskutečněných ve výrobním a distribučním procesu před stupněm, ve kterém je daň uplatněna. Každé plnění podléhá DPH vypočítané z ceny zboží nebo služby podle sazeb platných pro toto zboží nebo tuto službu po odpočtu daně, kterou byly přímo zatíženy

*jednotlivé nákladové prvky tvořící cenu. Společný systém DPH se uplatňuje až do stupně maloobchodu včetně.*“

Toto ustanovení v sobě zakotvuje tzv. princip daňové neutrality. Ta spočívá v tom, že jednotlivé subjekty v rámci produkčního řetězce jsou zdaněny pouze v případě, že je vytvořena dodatečná (přidaná) hodnota. Daň z přidané hodnoty tak zdaňuje mezní produkty ekonomické činnosti subjektů, a to v jednotlivých fázích obratu. DPH se vybírá po částech při vzniku každého dodatečného produktu (přidané hodnoty), přičemž břemeno uhrazení celé daně leží na konečném zákazníkovi (spotřebiteli).

Šestá směrnice byla provedena do českého právního řádu pomocí ZDPH, který konstruuje systém daňových odpočtů, na základě nichž je zachován princip daňové neutrality. Plátcí daně vznikne nárok na odpočet při splnění podmínek podle § 72 ZDPH. Podle tohoto ustanovení platí, že nárok na odpočet plátcí daně vznikne, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti podle podmínek § 72 – 79 ZDPH.

V právě projednávaném případě správní orgány došly k závěru, že žalobce žádal o odpočet daně neoprávněně, čímž došlo ke zneužití práva. Pokud jde o zákaz zneužití práva v oblasti výběru DPH, Soudní dvůr EU (dále také jen „Soudní dvůr“ či „SDEU“) se mu podrobně věnoval ve věci Halifax (C-255/02 ze dne 21. 2. 2006). SDEU v bodě 69 uvedl, že *„[p]oužití právní úpravy Společenství [...] nemůže jít tak daleko, aby zahrnovalo zneužívající praktiky hospodářských subjektů, tedy plnění, jež nejsou uskutečněna v rámci obvyklých obchodních podmínek, nýbrž pouze s cílem získat zneužívajícím způsobem výhody upravené právem Společenství (viz v tomto smyslu zejména rozsudky ze dne 11. října 1977, Cremer, 125/76, Recueil, s. 1593, bod 21; ze dne 3. března 1993, General Milk Products, C-8/92, Recueil, s. I-779, bod 21, a výše uvedený rozsudek Emsland-Stärke, bod 51).“* V bodě 70 pak SDEU specifikoval, že zásada zákazu zneužití práva se uplatňuje také v oblasti DPH.

Dále Soudní dvůr uvedl (v bodech 74 a 75), že pro zjištění existence zneužití práva je nezbytné, aby byly kumulativně naplněny dvě podmínky: 1. Výsledkem dotčených plnění přes formální použití podmínek stanovených relevantními ustanoveními šesté směrnice a vnitrostátních předpisů provádějících tuto směrnici bylo získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními. 2. Ze všech objektivních okolností musí vyplývat, že hlavním účelem dotčených plnění je získání daňového zvýhodnění. Zákaz zneužití přitom není relevantní, pokud dotčená plnění mohou mít jiné odůvodnění než pouhé dosažení daňových zvýhodnění vůči daňovým orgánům.

Znaky zneužití práva výstižně definoval ve svém stanovisku ve věci Halifax generální advokát Maduro. Jeho závěry pak ESD přebíral do samotného rozsudku. Maduro s odkazem na test předestřený samotným Soudním dvorem ve věci Emsland Stärke (C-110/99) uvádí, že při posuzování zneužití práva je třeba stanovit, zda existuje kombinace (1) objektivní okolnosti (i přes formální splnění podmínek stanovených dle pravidel společenství, nebylo dosaženo účelu těchto pravidel) a (2) subjektivního prvku (cílem je získání výhody ze stanovených pravidel umělým vytvořením podmínek pro její získání).

Maduro zdůraznil, že pro posouzení zneužití není určující úmysl, ale skutečnost, že daná činnost nemá objektivně žádné jiné vysvětlení než zajistit daňové zvýhodnění (bod 70 stanoviska). Maduro vyzdvihl také, co je stěžejní i pro právě projednávaný případ, a sice, že zneužití dochází tehdy, pokud jsou úmysly stran protiprávně získat zvýhodnění z práva Společenství pouze odvozeny z vykonstruované povahy situace, by byly posouzeny v souvislosti se souhrnem objektivních okolností. K tomu doplňuje, že pokud se zjistí, že takové objektivní okolnosti existují, musí být přijat závěr, že osoba, která se dovolává

doslovného znění ustanovení práva Společenství, aby uplatnila právo, které je v protikladu ke svým účelům, si nezaslouží takové právo mít (bod 71 stanoviska).

Je třeba také připomenout rozsudek ESD ve věci Kittel a Recolta Recycling (C-439/04 a C-440/04), ve kterém se uvádí, že osoba povinná k dani, která věděla nebo musela vědět, že se svou koupí účastní plnění, které je součástí daňového podvodu, musí být totiž pro účely směrnice 2006/112 považována za osobu, která se tohoto daňového podvodu účastní, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží nebo využití služeb prospěch v rámci zdanitelných plnění, která uskutečnila na výstupu (bod 56).

Ve světle shora uvedeného je nutné posoudit, zda žalobce splnil všechny náležitosti nutné pro úspěšné uplatnění nároku na odpočet daně a zda nedošlo ke zneužití práva prostřednictvím daňového podvodu.

K jednotlivým žalobním bodům soud uvádí následující:

*V prvním žalobním bodu* žalobce namítá, že žalovaný se v napadeném rozhodnutí nedostatečně vypořádal s jeho námitkami uvedenými ve vyjádření ze dne 23. 6. 2014, konkrétně poukazuje na námitku ohledně způsobu prodeje zboží.

Lze konstatovat, že nárok na odpočet daně za zdaňovací období září 2011 byl uplatněn na základě faktur vydaných společností BEDENERAN jako dodavatelem. Předmětem plnění byly mobilní telefony a tablety. K prokázání plateb žalobce předložil kopie příjmových pokladních dokladů společnosti BEDENERAN za hotovostní platby, z nich však vyplývá, že byly vystaveny vždy pouze na částečnou úhradu (50 % částek). Lze konstatovat, že správce daně vyzval společnost BEDENERAN k prokázání přijatých uskutečněných plnění, tato společnost však na žádnou z výzev nereagovala. Ze správního spisu rovněž vyplývá, že společnost BEDENERAN měla zboží sama nakoupit od společnosti SAFEX. U této společnosti byla zahájena daňová kontrola a společnost byla vyzvána k předložení evidence pro daňové účely. Na výzvu však společnost nereagovala. Dne 26. 3. 2012 zaslala společnost SAFEX daňové přiznání za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2011, v němž je uvedeno, že v daném období nebyla žádná činnost vykonávána. Následně správce daně u společnosti SAFEX přistoupil ke stanovení daně podle pomůcek, v rámci něhož vyloučil přijatá a uskutečněná plnění vyplývající z původně předloženého daňového přiznání.

Správce daně dále ověřoval dodání zboží žalobcem příjemci, společnosti ALL MOBIL na Slovensku. Z dožádání slovenskému správci daně vyplynulo, že spolupráce se společností ALL MOBIL je obtížná, jelikož předkládá nekompletní účetnictví.

Formou mezinárodní výměny informací ověřoval správce daně informace sdělené jednatelem společnosti ALL MOBIL, a sice že zboží bylo dále dodáváno bulharské společnosti KAVIS-EOD. Z odpovědi ze dne 16. 8. 2013 vyplynulo, že jednatel jmenované bulharské společnosti pořízení zboží od společnosti ALL MOBIL odmítá.

Z výše uvedených skutečností dospěl správce daně k závěru, že v daném případě bylo fakturováno o neexistujících dodávkách zboží, ze kterých nebyla odvedena daň do státního rozpočtu, ale z níž daňový subjekt jako poslední tuzemský daňový subjekt zapojený v řetězci dodavatelů – SAFEX – BEDENERAN – ATANAI PLUS – ALL MOBIL - chtěl získat nárok na odpočet daně a jako vlastní ekonomickou činnost vykázal osvobozená plnění s nárokem na odpočet daně. Odvolací orgán na rozdíl od správce daně dospěl k závěru, že zboží (mobilní telefony) jako takové existovalo a k uskutečnění dodání do JČS skutečně došlo, avšak daňový subjekt neprokázal ani na výzvu správce daně, že zboží, které obratem dodával do JČS nakoupil právě od společnosti BEDENERAN (vyšel přitom mj. i ze skutečnosti, že v průběhu

šetření u této společnosti jmenovaný daňový subjekt neprokázal uskutečnění zdanitelného plnění - prodej zboží ve prospěch společnosti ATANAI PLUS a současně ani jeho nákup od společnosti SAFEX). S ohledem na uvedené zaslal odvolací orgán žalobci výzvu ze dne 15. 4. 2014, č. j. 9980/14/5000-14304-702972, kterou vyzval daňový subjekt k uplatnění práva vyjádřit se ke zjištěným skutečnostem a důkazům a odlišnému právnímu názoru, ke kterému odvolací orgán dospěl v rámci odvolacího řízení. Dne 2. 5. 2014 došlo k jednání u správce daně s daňovým subjektem, na něž navázalo Seznámení se se zjištěnými skutečnostmi a odlišným právním názorem a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 11. 6. 2014, č. j. 15090/14/5000-14304-702972. Na tuto písemnost žalobce reagoval ve vyjádření ze dne 23. 6. 2014, které bylo správci daně doručeno dne 27. 6. 2014.

Z obsahu vyjádření ze dne 23. 6. 2014 vyplývá, že námitky a argumenty v něm obsažené jsou obsahově obdobné žalobním námitkám. Žalovaný se s nimi podrobně vypořádal na str. 19 až 27 napadeného rozhodnutí, na které soud pro stručnost odkazuje. Konkrétně v bodu 5 na str. 20 napadeného rozhodnutí žalovaný reaguje na žádost žalobce o sdělení, „jaké důkazní prostředky osvědčil správce daně jako důkazy v případě konstatování, že odvolatel nemá provozovnu, obchod ani sklad a zboží je od dodavatele odvolatele dodáváno přímo do JČS.“ Podle žalovaného způsob prodeje zboží není sám o sobě důkazem vyvracejícím tvrzení žalobce, ale lze k němu přihlídnout pouze v kontextu s ostatními vymezenými objektivními skutečnostmi nasvědčujícími nestandardním obchodním případům.

Soud uvádí, že na vyjádření žalovaného neshledal žádné závažné pochybení. Žalovaný konstatuje, že způsob prodeje zboží není rozhodujícím důvodem pro shledání závěru o podvodném jednání, ale že tuto skutečnost vzal při posuzování celého případu v úvahu. Soud upozorňuje, že na str. 17 – 19 je podrobně rozveden seznam všech objektivních skutečností, z nichž každá jednotlivě nemusí být stěžejním důvodem pro zjištění daňového podvodu, nicméně všechny skutečnosti ve svém souhrnu tvoří ucelený řetězec indicií, které svědčí o nestandardnosti celého obchodního jednání. V tomto smyslu nebylo nutné, aby žalovaný podrobněji rozváděl, proč neexistence provozovny či skladu může svědčit o nestandardnosti jednání. Naopak žalovaný zcela korektně zasadil tuto skutečnost do kontextu celého případu, zejména lze poukázat na skutečnost, že žalobce má jen jediného dodavatele a jediného odběratele zboží, společnosti zapojené do řetězce jsou personálně propojené, společnosti vznikly krátce před uskutečněním předmětných obchodů a platby mezi účastníky obchodu probíhají v hotovosti, nebylo doloženo celkové zaplacení jednotlivých faktur vydaných a přijatých atd.

Stejně tak soud nesouhlasí s tvrzením, že žalovaný měl lépe zhodnotit specifickou oblast obchodní činnosti žalobce, který de facto přeprodával spotřební elektroniku (mobilní telefony a tablety). V obecné rovině se soud ztotožňuje s žalobcem, že v tomto tržním segmentu jde o zboží rychloobrátkové, které nevyžaduje dlouhé vyjednávání smluv, ale naopak rychlé reakce zúčastněných stran. Nicméně ani charakter zboží a celého trhu samy o sobě nemohou odůvodnit či poskytnout věrohodné vysvětlení, proč je nutné řetězení několika společností, které od sebe jedna od druhé nakupují zboží, jenž je na konci řetězce přeprodáváno neznámo kam. Tato skutečnost podle soudu naopak svědčí o tom, že zapojené společnosti neměly vůbec vědomost, kdo bude koncovým zákazníkem, který vlastní daňové břemeno ponese a daň zaplatí.

Žalobce v žalobě uvádí, že důvody, v nichž žalovaný vidí skutečnosti dosvědčující podvodné jednání, jsou naopak vedeny ekonomicky racionálními úvahami a že jednotlivé kroky žalobce byly uskutečněny z důvodu, aby jeho jednání bylo obchodně a ekonomicky efektivní. K tomu je soud nucen konstatovat, že racionálně uvažující podnikatel musí alespoň

rámcově vědět, proč určité zboží přeprořádá a kdo bude jeho koncovým zákazníkem (spotřebitelem), který za zboží zaplatí, aby mohl zboží užívat ke svému vlastnímu užítí. Ignorace skutečnosti, na kterém trhu bude dané zboží skutečně prodáno do rukou spotřebitele, podle soudu svědčí o tom, že žalobce nemohl být veden žádnou ekonomicky racionální úvahou a že jediným vysvětlením řetězení obchodů je snaha získat neoprávněný odpočet daně při vývozu zboží mimo Českou republiku. Nadto, jak vyplývá z napadeného rozhodnutí, v rámci obchodu nebylo doloženo, že byla skutečně zaplacená plná kupní cena zboží. Tato skutečnost také vzbuzuje pochybnost o tom, zda dotčené subjekty vůbec chtěly plnit přesně podle předložených smluv, či zda smlouvy nesloužily pouze k umělému navýšení ceny, které mělo povýšit i výši daňového odpočtu.

Odvolací orgán prověřoval deklarovaný nákup zboží. Přitom dospěl k závěru, že nelze popřít a vyvrátit, že zboží skutečně existovalo a že bylo dodáno na Slovensko. Nicméně žalobce podle žalovaného nikterak neprokázal, že zboží nakoupil právě od společnosti BEDENERAN, která neprokázala v žádném z předmětných období uskutečnění zdanitelného plnění – prodej zboží ve prospěch žalobce a současně ani jeho nákup od společnosti SAFEX.

Na základě svědeckých výpovědí žalovaný přehodnotil závěry správce daně a dospěl k závěru, že nelze jednoznačně vyloučit dodání zboží společností BEDENERAN žalobci. Nicméně z objektivních skutečností podle žalovaného plynou nestandardnosti obchodních aktivit, které nasvědčují předem sjednaným obchodním případům, prováděným v umělé vytvořeném řetězci společností, jejichž smyslem je získání neoprávněné daňové výhody.

Všechny objektivní skutečnosti jsou podrobně popsány na str. 16 – 19 napadeného rozhodnutí, na něž soud odkazuje a příkladmo uvádí, že na základě postupu k odstranění pochybností u společnosti BEDENERAN bylo zjištěno, že společnost neprokázala nákup a prodej spotřební elektroniky deklarovaný v daňových přiznáních za uvedená zdaňovací období. Dále nebylo prokázáno, že by společnost SAFEX uskutečnila nákup a prodej spotřební elektroniky deklarovaný v jejím daňovém přiznání, které bylo následně změněno s tím, že společnost žádnou činnost nevykonávala. Žalobce nemá provozovnu, kamenný obchod ani sklad. Zboží je nakládáno u dodavatele a dopravováno přímo odběrateli na Slovensko. Žalobce má jen jediného dodavatele a jediného odběratele zboží. Společnosti zapojené do řetězce jsou personálně propojené, společnosti vznikly krátce před uskutečněním předmětných obchodů a platby mezi účastníky obchodu probíhají pouze v hotovosti. Nebylo doloženo celkové zaplacení jednotlivých faktur vydaných a přijatých. Lze dodat, že žalovaný v rámci svého posouzení na str. 18 napadeného rozhodnutí samostatně vymezil i objektivní skutečnosti ve vztahu k odběrateli zboží, tedy společnosti ALL MOBIL svědčící o tom, že deklarované obchodní případy v celkových souvislostech vykazují znaky daňového podvodu (příkladmo ve společnosti ALL MOBIL byl od 22. 7. 2008 do 4. 1. 2012 místopředsedou představenstva pan V. a současně od 22. 7. 2008 do 3. 3. 2010 předsedkyní představenstva Mgr. Z. V., S. T., jednatelka společnosti ATANAI PLUS, dále sídlo společnosti ALL MOBIL je pouze registrační, nikdo se v něm nezdržuje, společnost ALL MOBIL nepředložila svému správci daně kompletní účetnictví zahrnující zdaňovací období r. 2011, mezinárodním šetřením u bulharské společnosti, která byla dle pana V. následným odběratelem zboží, nebylo dodání zboží potvrzeno).

Žalobce nesouhlasí s posouzením skutečnosti, že má jednoho dodavatele a jednoho odběratele. Dle soudu žalovaný tuto skutečnost vyhodnotil správně jako jednu ze skutečností svědčících o nestandardnosti celé operace, a to v kontextu souhrnu všech ostatních objektivních skutečností. V kontextu celého případu není zřejmé, proč by racionálně uvažující podnikatel vstupoval jako mezičlánek do řetězce mezi jedním dodavatelem a jedním odběratelem, aniž by navazoval obchodní vztahy s jinými subjekty a aniž by měl představu o

tom, kdo bude rámcově koncový spotřebitel, který cenu zboží uhradí a který ponese břemeno daně z přidané hodnoty.

Pokud jde o námitku žalobce, že nemůže zjišťovat, kdo je dodavatel dodavatele, soud uvádí, že je v zájmu obezřetnosti podnikání i racionálního podnikatele zjistit si původ kupovaného zboží. Nicméně z napadeného rozhodnutí plyne, že správce daně nikdy po žalobci nepožadoval, aby doložil vztah mezi svým dodavatelem (společností BEDENERAN) a dodavatelem dodavatele (společností SAFEX). Naopak žalobce sám předložil správci daně originální faktury vystavené společností SAFEX pro společnost BEDENERAN, což naopak vzbuzuje spíše pochybnosti o věrohodnosti těchto listin, když z provedeného dokazování vyplývá, že jmenovaná společnost podala daňové přiznání za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2011, dle něhož v daném období žádnou činnost vykonávala.

S ohledem na výše uvedené proto shledal soud námitky v prvním žalobním bodu nedůvodnými.

*Ve druhém a třetím žalobním bodu* žalobce nesouhlasí s žalovaným, který na základě jím vymezených objektivních okolností dochází k závěru, že žalobce vědět mohl a měl, že se účastní daňového podvodu, když žalovaný dle žalobcova tvrzení uvedené okolnosti neprokázal a naopak žalobce prokázal, že byl dostatečně obezřetný, spolupracoval s prověřenými subjekty a byl v dobré víře.

Žalobce konkrétně nesouhlasí s posouzením *personálního propojení osob*, s posouzením *virtuální kanceláře sídla odběratele*, s posouzením *jednání odběratele před jeho správcem daně* a s posouzením *volby členů orgánů odběratele*.

K těmto výhradám soud znovu upozorňuje, že žalovaným zjištěné skutečnosti, s jejichž posouzením žalobce nesouhlasí, sice samy o sobě nemusí zpochybňovat tvrzení žalobce, ale ve spojení s ostatními skutečnostmi zcela jasně osvědčují, že dotčené obchodní transakce vykazovaly značné nestandardnosti. Specifikum daného případu spočívá právě v kumulaci jednotlivých aspektů, jenž teprve ve svém celku podávají obraz o vytvořeném účelovém obchodním řetězci.

Soud v obecné rovině souhlasí, že osobní doporučení jsou důležitou součástí obchodní činnosti, nicméně jak plyne z napadeného rozhodnutí a z doložených skutečností, v daném případě bylo konkrétní personální propojení osob podezřelé právě v návaznosti na další aspekty, které v kontextu ostatních skutečností zvýšily pochybnosti správce daně ohledně správnosti tvrzení žalobce. Soud na tomto místě odkazuje na str. 12 napadeného rozhodnutí, kde se uvádí, že v daném případě šlo o společnosti obchodující na stejném principu: Vykazuje se zboží neznámého původu pocházející dle fakturace na počátku od nekontaktní společnosti, které je v závěru fakturováno několika stále se opakujícím společnostem na Slovensku, jež nespolupracují se svými správci daně.

Byť soud souhlasí s žalobcem, že nemůže ovlivnit skutečnosti týkající se jiné právnické osoby, současně však nemůže opomenout, že za volbu svého obchodního partnera odpovědnost nese, a proto skutečnosti, které se týkají obchodního partnera, mohou být relevantní i pro posuzování věci žalobce správcem daně, neboť tyto skutečnosti mohou objasnit pozadí celého případu.

Soud zdůrazňuje, že přístup žalovaného je správný v tom, že jednotlivé v napadeném rozhodnutí předestřené důvody nepovažuje za důkazy, které by byly samy o sobě schopné

vyvrátit tvrzení žalobce, ale že je to naopak jejich souhrn, který ukazuje logický a vzájemně provázaný celek svědčící o nestandardnosti obchodní transakce.

Podle názoru soudu ze skutečností zjištěných správcem daně a žalovaným plyne, že celý řetězec obchodů nemá žádné jiné ekonomicky racionální vysvětlení kromě snahy zajistit daňové zvýhodnění. Je tím naplněn jak požadavek objektivní okolnosti, neboť nemohlo být dosaženo cíle v podobě zachování daňové neutrality, tak subjektivního prvku, neboť ze všech shromážděných skutečností v jejich souhrnu plyne, že žalobce nemohl být veden jiným záměrem než snahou získat výhodu z pravidel uplatňování odpočtu pomocí umělého vytvoření podmínek pro získání daňového odpočtu. V takové situaci se žalobce, jak plyne z výše uvedené unijní judikatury, nemůže domáhat svého práva na nadměrný odpočet.

Pokud jde o namítané nevyslechnutí svědků pana V. či pana S., žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že není jasné, co by měla jejich výpověď prokázat. Soud musí dát za pravdu žalovanému, že ani z odvolání, ani z žaloby není patrné, co konkrétně by měla výpověď pana V., který byl v období září – listopad 2011 členem představenstva odběratele (společnosti ALL MOBIL) či pana S. (statutární zástupce společnosti BEDENERAN) prokázat. Žalobce pouze naznačuje, že výpověď by měla vyvrátit zjištění, že šlo o daňový podvod. Žalovaný přitom v napadeném rozhodnutí uvádí, že skutečnosti vážící se ke společnosti ALL MOBIL vychází z poznatků slovenské daňové správy, a proto není nutné člena představenstva vyslýchat. Skutečnost, že došlo k plnění mezi žalobcem a společností ALL MOBIL, byla prokázána a žalovaný ji nijak nerozporoval. Nadto žalovaný poukázal na skutečnost, že případný výsledek by mohl být považován za nevěrohodný důkaz, když pan V. před svým správcem daně vystupoval jako předseda představenstva i v době, kdy jím nebyl, a uvedl tak správce daně v omyl. Soud souhlasí s žalovaným, že rozhodné skutečnosti, které vzal při posuzování celého případu v úvahu, byly ověřeny v rámci dokumentů poskytnutých slovenskou daňovou správou, a proto nebylo nutné přistoupit k výsledku jmenovaného svědka.

Ve vztahu k nevyslechnutí svědka pana S., žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že k výsledku nepřistoupil, a to vzhledem k výsledku postupu k odstranění pochybností za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2011, kdy společnost BEDENERAN, kterou svědek zastupoval, nereagovala na výzvy správce daně a neprokázala tvrzený nákup a prodej zboží. Dalším důvodem nevyslechnutí svědka byla změna v právním názoru. Soud se se závěry žalovaného ztotožňuje. Nadto ani z žaloby není patrné, co konkrétně by výsledkem svědka pana S. mělo být prokázáno. Uvedená námitka žalobce, že tím má být prokázáno nezapojení do podvodného řetězce je příliš obecná a v kontextu dalších podrobně rozvedených skutečností, které svědčí o podvodu, neobstojí.

Závěrem své žaloby žalobce nesouhlasí s posouzením subjektivní stránky jednání. Trvá na tom, že správce daně je oprávněn požadovat po daňovém subjektu pouze ta opatření, která lze vyžadovat rozumně, a že správce daně musí brát v úvahu specifika případu, k němuž patří rychlost a neformálnost úkonů.

V souvislosti s uvedenou námitkou je třeba uvést, že obchodování s komoditami, jako jsou mobilní telefony či tablety, v žádném případě nezbavuje daňový subjekt povinnosti mít pro daňové účely všechny doklady v souladu se zákonnými požadavky. Pokud daňový subjekt žádá odpočet daně, musí doložit ve smyslu § 92 a násl. daňového řádu veškeré podklady, které oprávnění na odpočet daně spolehlivě dosvědčí. Žalobcovo tvrzení, že efektivita jeho obchodní činnosti vyžaduje rychlé jednání bez patřičných dokumentů a že zajišťování

formálně bezvadných dokumentů by pro něj bylo příliš nákladné, nemůže v tomto smyslu obstát. Námitku tohoto obsahu shledává soud za zcela účelovou.

Soud shrnuje, že z napadeného rozhodnutí je jednoznačné, jaké skutečnosti vzal žalovaný při posuzování případu v úvahu a jak je hodnotil. Ze souhrnu všech uvedených objektivních skutečností plyne, že předmětné obchodní transakce vykazovaly značné nestandardnosti, že jediným vysvětlením může být snaha získat neoprávněný odpočet daně. Navíc ze souhrnu skutečností je také patrné, že si žalobce musel být vědom toho, že se takové nestandardní obchodní transakce účastní. Podle soudu tak je naplněna subjektivní stránka daňového podvodu.

S ohledem na uvedené žalobní námitky žalobce neobstojí. Ze shora uvedených důvodů dospěl soud k závěru, žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s.ř.s., podle kterého má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl plný úspěch žalovaný, avšak žalovanému v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžných činností nevznikly. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

**P o u č e n í :** Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

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

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

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

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

V Praze dne 12. prosince 2016

**JUDr. Ludmila Sandnerová, v. r.**  
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:  
Veronika Brunhoferová