



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Karly Cháberové a soudců Štěpána Výborného a Jana Kratochvíla ve věci

žalobce: **X-bags Praha s.r.o.**, IČO 04657543
sídlem Ohradní 1087/63, Praha 4
zastoupený daňovým poradcem Ing. Janem Rambouskem, LL.M.
sídlem Křišťanova 4, Praha 3

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 1. 2020, č. j. 1210/20/5300-22444-712362,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 13. 1. 2020, č. j. 1210/20/5300-22444-712362, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. D.

- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 15 342 Kč do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce Ing. Jana Rambouska, LL.M.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a průběh řízení před daňovými orgány

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí, kterým Odvolací finanční ředitelství (dále jen „žalovaný“) zamítlo jeho odvolání proti rozhodnutím Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“). Odvoláním napadená rozhodnutí představovaly dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) ze dne 14. 11. 2017, č. j. 8194526/17/2005-53522-110664, za zdaňovací období měsíce června roku 2016, jímž byla doměřena daň ve výši 67 724 Kč a uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 13 544 Kč, ze dne 14. 11. 2017, č. j. 8198334/17/2005-53522-110664, za zdaňovací období měsíce července roku 2016, jímž byla doměřena daň ve výši 312 478 Kč a uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 62 495 Kč, ze dne 14. 11. 2017, č. j. 8199368/17/2005-53522-110664, za zdaňovací období měsíce srpna roku 2016, jímž byla doměřena daň ve výši 301 867 Kč a uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 60 373 Kč, a ze dne 14. 11. 2017, č. j. 8200054/17/2005-53522-110664, za zdaňovací období měsíce září roku 2016, jímž byla doměřena daň ve výši 71 789 Kč a uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 14 357 Kč.
2. Z obsahu správního spisu zjistil soud následující, pro věc podstatné skutečnosti.
3. V řešených obdobích byl předmětem ekonomické činnosti žalobce prodej kožené galanterie. V rámci této činnosti žalobce přijal plnění od společnosti Andare prestige a společnosti Savory consulting (např. tašky, peněženky, obuv, šály, šátky, pásky aj.).
4. Žalobce podal postupně za jednotlivá zdaňovací období přiznání k DPH, přičemž uplatnil nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od dodavatelů Andare prestige a Savory consulting (dále též „dodavatelé“).
5. Dne 7. 2. 2017 zahájil Finanční úřad pro Kraj Vysočina, jakožto dožádaný správce daně téhož stupně (dále jen „správce daně Vysočina“), u žalobce daňovou kontrolu, jejímž předmětem byla DPH za předmětná zdaňovací období.
6. V průběhu daňové kontroly dospěl správce daně Vysočina k závěru, že se žalobce zapojil do transakcí stížených podvodem na DPH, přičemž o svém zapojení vědět mohl nebo měl. Správce daně proto vyloučil z nároku na odpočet daně přijatá zdanitelná plnění od společnosti Andare prestige a společnosti Savory consulting.
7. Při ústním jednání dne 6. 9. 2017 žalobce nenavrhoval žádné nové důkazní prostředky, pouze uvedl, že se rozhodl uhradit chybějící daň za své dodavatele.
8. Dne 31. 10. 2017 byla se žalobcem projednána zpráva o daňové kontrole na ústním jednání, o čemž byl vyhotoven protokol č. j. 1663541/17/2914-60561-708883. Z něho vyplývá, že žalobce začal plnit daňovou povinnost za dlužníky (společnosti Andare prestige a Savory consulting).
9. Na základě výsledků daňové kontroly vydal správce daně shora označené dodatečné platební výměry, prostřednictvím kterých byla žalobci doměřena DPH celkem ve výši 753

Shodu s prvopisem potvrzuje M. D.

858 Kč, neboť správce daně neuznal žalobcem uplatněný nárok na odpočet daně u plnění přijatých od společností Andare prestige a Savory consulting.

10. K odvolání žalobce žalovaný nyní napadeným rozhodnutím dodatečné platební výměry potvrdil.
11. V odůvodnění předně uvedl, že žalobce naplnil hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně dle § 72 zákon o DPH, takže odmítnout uplatněný nárok na odpočet daně lze pouze v případě, kdy se prokáže, že plátce daně věděl nebo mohl vědět, že je součástí řetězce zatíženého daňovým podvodem.
12. K existenci daňového podvodu žalovaný uvedl, že šetřením u společnosti Andare prestige bylo zjištěno, že této společnosti byla vyměřena daň za zdaňovací období měsíce června 2016 ve výši 24 183,00 Kč, která nebyla uhrazena. Za zdaňovací období měsíce července 2016 správce daně společnosti Andare prestige vyměřil daň ve výši 566 538,00 Kč, a to na základě výsledku postupu k odstranění pochybností, přičemž společnost Andare prestige nebyla vůči správci daně od této chvíle kontaktní. Výše uvedená daňová povinnost byla uhrazena pouze částečně, a to ve výši 346 717,18 Kč. Za zdaňovací období měsíce srpna 2016 správce daně společnosti Andare prestige vyměřil daň ve výši 7 383,00 Kč, přičemž ani tato nebyla uhrazena. Obdobně správce daně u společnosti Savory consulting zahájil postup k odstranění pochybností a následně jí vyměřil daňovou povinnost ve výši 3 142 450,00 Kč za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2016, která nebyla uhrazena. Žalovaný tudíž uzavřel, že v předestřených řetězcích obchodních společností, mezi kterými docházelo k převodu zboží, byla detekována chybějící daň a byl tak splněn základní předpoklad pro učinění závěru o zasažení předmětných transakcí daňovým podvodem.
13. Ke skutečnosti, že žalobce daň za oba tyto své dodavatele uhradil, žalovaný uvedl, že takto žalobce postupoval dle § 109a zákona o DPH. Dodal však, že pokud by žalobce měl úmysl uhradit daň za své dodavatele, přičemž by tak konal v rámci dobré víry a prokázání, že se na daňovém podvodu vědomě neúčastnil, učinil by tak ihned, kdy mu bylo oznámeno, že je daný obchodní řetězec zatížen podvodem na DPH, což mu bylo oznámeno dne 20. 6. 2017. Jestliže však takto nepostupoval, konal dle žalovaného ryze účelově. Takto uhrazenou daň proto nelze vnímat v rámci daňového podvodu za uhrazenou chybějící daň, tj. nelze uzavřít, že nebyl naplněn základní předpoklad pro učinění závěru o zatížení předmětných transakcí daňovým podvodem. Pokud by bylo možné takto postupovat, tj. ve chvíli, kdy by byla ukončena daňová kontrola, jejímž závěrem by byl daňový subjekt shledán jako jeden z článků obchodního řetězce, který byl zatížen podvodem na DPH, a až v tu chvíli by daňový subjekt uhradil chybějící daň, byla by tímto jednáním popřena ustálená judikatura SDEU a NSS. Správce daně je v rámci zahájeného šetření povinen zkoumat podmínky, které panovaly v rámci šetřeného období, tj. v případě šetření podvodu na DPH je daňový subjekt povinen sám prokázat opatření přijatá před zahájením obchodního případu, nikoliv až následně, v rámci zahájení řízení u správce daně. Tímto způsobem nelze kompenzovat, resp. zahlazovat jednání, které již bylo uskutečněno, tj. nelze se z něj tímto způsobem vyvinít. Úhradou daně za své dodavatele navíc žalobce nadhodnotil cenu předmětného zboží, když uhradil základ daně a daň svým dodavatelům, kteří předmětnou daň dobrovolně správci daně neodvedli, a zároveň uhradil daň uvedenou na předmětných daňových dokladech opětovně na osobní daňové účty těchto dodavatelů.
14. K existenci podvodného jednání žalovaný nejprve zrekapituloval informace týkající se společností v šetřených řetězcích. Ke společnosti Andare prestige mj. uvedl, že od roku

Shodu s prvopisem potvrzuje M. D.

nezveřejnila účetní závěrky a sídlí na virtuální adrese. Dále dodal, že tato společnost měla ode dne svého založení široký okruh činností. Navíc od července 2016 je tato společnost vůči správci daně nekontaktní. Obdobné pak platí též o společnosti Savory consulting. Tyto dvě společnosti pak byly personálně provázány v osobě jednatele a společníka.

15. Žalovaný považoval za nestandardní skutečnost, že žalobce obchodoval s těmito personálně a majetkově shodnými dodavateli, kteří nabízeli shodné zboží, za shodnou cenu, ve shodné kvalitě, přičemž za nimi stála jedna a tatáž osoba. Žalovaný také považoval za nestandardní, že spolupráce probíhala na základě ústní dohody. Za další nestandardnost považoval i hotovostní způsob platby za dodané zboží. Za vysoce nestandardní pak žalovaný shledal skutečnost, že odvolatel za své dodavatele dobrovolně uhradil „chybějící“ daň.
16. V další části žalovaný konstatoval, že žalobce o svém zapojení do podvodu na DPH mohl a měl vědět. K tomu uvedl, že je možné žalobci vyčítat neobezřetnost, když obchodoval s korporacemi sídlícími na virtuální adrese. Obě společnosti zároveň krátce před zahájením spolupráce změnily své jednatele. Žádná z uvedených společností dlouhodobě nezveřejňovala účetní závěrky. Dále žalovaný konstatoval, že u plnění v řádu několika miliónů korun lze předpokládat, že řádný hospodář by aspekty obchodního případu řádně smluvně ošetřil. A žalobce uspokojivě nevysvětlil, proč svým dodavatelům uhradil v souhrnu částku téměř 4 mil. Kč v hotovosti.
17. Žalovaný konečně neshledal, že žalobce přijal potřebná opatření, která by jeho účasti na daňovém podvodu byla s to zabránit. Žalovaný nepovažoval žalobcem přijatá opatření za dostatečná, nadto se jedná o opatření, která jsou obecná a nelze ani zkontrolovat, zda byla provedena.

II. Obsah žaloby

18. Žalobce v žalobě předně uvádí, že v okamžiku, kdy jej žalovaný seznámil s výsledkem kontrolních zjištění, uhradil postupně daň za své dodavatele, aby neohrozil svůj bankovní rating a s tím svázané úvěry. Přestože byla daň uhrazena, tak žalovaný odmítl přiznat žalobci nárok na odpočet daně.
19. Žalobce zpochybňuje existenci daňového podvodu. Žalobce namítá, že se žalovaný vůbec nezabýval faktem, že byla daň uhrazena a k narušení daňové neutrality nedošlo. Žalobce tvrdí, že žalovaného popis daňového podvodu odpovídá tzv. karuselovým obchodům, avšak v případě žalobce se jednalo o jednoduchý obchod mezi 2 články. Dle žalobce si žalovaný jako jedinou podmínku pro existenci daňového podvodu stanovil to, zda daň chybí, aniž by se zabýval, zda se daňový podvod opravdu odehrál. Důkazní břemeno pro prokázání daňového podvodu však leží na žalovaném.
20. Dále žalobce namítá, že žalovaný neprokázal, že o údajném podvodu věděl či vědět mohl. Dle žalobce bylo povinností žalovaného jednoznačně prokázat, v čem spočívá nestandardnost chování a vypořádat se se všemi argumenty, které stojí ve prospěch daného postupu. K tomu žalobce doplňuje, že společnost Andare prestige byla označena za nespolehlivého plátce několik měsíců po ukončení spolupráce se žalobcem. Nadto společnost Andare prestige se správcem komunikovala po celou dobu postupu k odstranění pochybností za měsíc červenec 2016 a nelze tedy namítat její nekontaktnost. A tato společnost také dobrovolně odvedla část vyměřené daně. Dle žalobce ani virtuální sídlo nesvědčí závěrům žalovaného. Žalobce rovněž odmítá, že by mohl být podezřelým široký

Shodu s prvopisem potvrzuje M. D.

okruh činností společností obchodujících s žalobcem. Žalobce neví, jak žalovaný došel k závěru, že obě společnosti nabízely totožný sortiment. Jestliže žalovaný zpochybňuje běžnou praxi započítání obchodu, jedná se o jeho osobní názor. K absenci písemné smlouvy žalobce uvádí, že na realizované obchody nelze nahlížet jako na jeden obchod. Žalobce odmítá, že by platby v hotovosti byly nestandardním postupem. Žalobce tvrdí, že si dostatečně prověřil své obchodní partnery. Žalobce odmítá tvrzení žalovaného, že v dnešní době není možné provozovat obchodní společnost bez webových stránek.

21. Žalobce dále namítá, že se dostal do situace, kdy je po něm daň za jednu transakci vymáhána dvakrát. Zde poukazuje na skutečnost, že žalobce uhradil daň ve smyslu §109a zákona o DPH. Společnost Andare prestige přitom částečně uhradila svojí daňovou povinnost za měsíc červenec ve výši 346 717,18 Kč, avšak správce daně mezi obchody dotčené daňovým podvodem zahrnul i obchody, z nichž dodavatel žalobce daň odvedl. Daň v těchto případech nebyla vybrána dvakrát, ale dokonce třikrát – dodavatelem, žalobcem dle §109a zákona o DPH a neuznaným nárokem na odpočet DPH.

III. Vyjádření žalovaného

22. Žalovaný ve vyjádření k žalobě setrval na závěrech obsažených v napadeném rozhodnutí.
23. Žalovaný je přesvědčen, že své důkazní břemeno unesl a prokázal zapojení žalobce do podvodu na DPH dostatečným způsobem. Žalovaný setrvává na závěru, že v daném případě bylo zjištěno, že v předmětných obchodních řetězcích došlo k narušení neutrality daně. Posuzované obchodní transakce neodpovídaly podmínkám, které jsou v obchodním prostředí běžné. Narušení neutrality je nutno chápat jako v podstatě nekonečnou množinu situací odvislou právě a jen od „vynalézavosti“ organizátorů podvodného řetězce. Žalovaný je přesvědčen, že uhrazení daně žalobcem bylo ryze účelové, aby se vyhnul konstatování podvodu na DPH.
24. Žalovaný nikdy netvrdil, že zde řešený případ má podobu karuselového obchodu. Žalobce se zapojil do podvodu na DPH, který má pouze dva články (dodavatel – odběratel), přičemž podvod na DPH lze konstatovat v řetězci, kterého se účastní alespoň dva články.
25. Žalovaný nesouhlasí s tvrzením žalobce, že k prokázání jeho zapojení do daňového podvodu došlo jen na základě domněnek či názorů. Objektivní okolnosti ve svém souhrnu prokazují, že žalobce o svém zapojení do podvodu na DPH mohl a měl vědět. Žalobce nedodržel ani dostatečnou míru obezřetnosti a nepřijal dostatečná opatření, aby své účasti na daňovém podvodu zabránil.
26. K namítanému dvojímu výběru daně žalovaný konstatuje, že k „chybějící dani“ jako základnímu předpokladu pro konstatování existence podvodu na DPH nelze přistupovat dogmaticky jako k dani, která byla některým článkem řetězce vyčíslena a správcem daně přesně vyměřena, ale zůstala neuhradena, ale ve skutečnosti je nutno narušení neutrality chápat jako v podstatě nekonečnou množinu situací odvislou právě od „vynalézavosti“ organizátorů podvodného řetězce. Termín „chybějící daň“ je tak nutno s ohledem na výše zmíněné konotace chápat daleko širěji. Je také možné nárok na odpočet daně v řetězci nepřiznat několikrát, a to každému daňovému subjektu, který se podvodného řetězce účastnil, a u něhož bude zároveň proveden vědomostní test s výsledkem, že o podvodu minimálně vědět měl a mohl. Žalovaný má za to, že pokud by žalobce měl úmysl uhradit daň za své dodavatele, přičemž by tak konal v rámci dobré víry a prokázání, že se na daňovém podvodu vědomě neúčastnil, učinil by tak ihned, kdy mu bylo oznámeno, že je

daný obchodní řetězec zatížen podvodem na DPH, což mu bylo oznámeno již ve výzvě ze dne 20. 6. 2017. Žalobce však až ve chvíli, kdy mu byl sdělen výsledek kontrolního zjištění, prvně uvedl, že daň za své dodavatele uhradí. Žalovaný má za to, že žalobce takto konal ryze účelově, když čekal až na ukončení daňové kontroly a podle jejího výsledku učinil předmětnou úhradu.

27. I přestože žalobce naplnil podmínky uvedené v § 109a zákona o DPH, má žalovaný za to, že nelze v tomto konkrétním případě takto uhrazenou daň vnímat v rámci daňového podvodu jako automatické odstranění „narušení neutrality“. Žalovaný je přesvědčen, že tímto způsobem, s přihlédnutím ke skutkovým okolnostem, na základě kterých tak bylo učiněno, nelze kompenzovat, resp. zahlazovat jednání, které již bylo uskutečněno, tj. nelze se z něj tímto způsobem vyvinut (exkulpat).
28. Závěrem žalovaný dává ke zvážení soudu, zda nepřeruší řízení podle ustanovení § 48 odst. 1 písm. b) soudního řádu správního s tím, že požádá Soudní dvůr Evropské unie o rozhodnutí o následující předběžné otázce: *„Brání Směrnice o DPH takovému uplatňování vnitrostátního práva, podle něhož je třeba odepřít nárok na odpočet DPH na vstupu v případě, že bylo prokázáno, že v rámci předcházejícího plnění byl spáchán daňový únik a osobě povinné k dani (žalobci) tato skutečnost byla nebo musela být známa, avšak v příčinné souvislosti s tímto zjištěním (poté, co byla účast osoby povinné k dani na daňovém úniku - žalobci prokázána) následně došlo ke zjevně účelové dodatečné úhradě dlužné daně touto osobou povinnou k dani nárokuji si odpočet daně (žalobcem)?“*
29. Žalovaný navrhuje, aby soud žalobu zamítl.

IV. Argumentace při jednání

30. Žalobce při jednání setrval na podané žalobě. Uvedl, že daňové orgány musí prokázat, že došlo k daňovému podvodu a že daňový subjekt věděl nebo mohl vědět, že se zapojuje do daňového podvodu. Uvedené dle žalobce žalovaný ani správce daně neprokázal. Žalobce též poukázal na realitu obchodního styku. Zdůraznil, že v souladu s § 109a zákona o DPH v okamžiku, kdy věděl, že bude daň doměřena, dlužnou daň za dodavatele zaplatil.
31. Žalovaný uvedl, že souhrn zjištěných skutečností svědčí závěru o existenci daňového podvodu, jakož i tomu, že žalobce mohl vědět, že se na daňovém podvodu účastní. Žalovaný dal soudu na zvážení, zda nepoloží SD EU shora formulovanou předběžnou otázku.

V. Posouzení žaloby Městským soudem v Praze

32. Soud dle § 75 s. ř. s. přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání, v rozsahu žalobou tvrzených bodů nezákonnosti, kterými je vázán, podle skutkového a právního stavu ke dni vydání žalobou napadeného rozhodnutí, a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
33. Podle § 72 odst. 1 zákona o DPH je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování
 - a) zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku,
 - b) plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku,

Shodu s prvopisem potvrzuje M. D.

c) plnění s místem plnění mimo tuzemsko, pokud by měl nárok na odpočet daně, jestliže by se uskutečnila s místem plnění v tuzemsku,

d) plnění uvedených v § 54 odst. 1 písm. a) až j), l) až u) a y) a v § 55 s místem plnění ve třetí zemi, nebo pokud jsou taková plnění přímo spojena s vývozem zboží, nebo

e) plnění uvedených v § 13 odst. 8 písm. a), b), d) a e) a v § 14 odst. 5.

34. Podle § 109a odst. 1 zákona o DPH pokud příjemce zdanitelného plnění uhradí za poskytovatele zdanitelného plnění daň z takového zdanitelného plnění, aniž by byl vyzván jako ručitel, použije se tato úhrada pouze na úhradu daně poskytovatele zdanitelného plnění z tohoto zdanitelného plnění.
35. Soud předně připomíná, že judikatura Soudního dvora podvodem na DPH označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem harmonizované úpravy, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám [rozsudky ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL, C-439/04 a C-440/04, a ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech Mahagében kft a Péter Dávid, C-80/11 a C-142/11].
36. Hlavním a základním znakem daňového podvodu je tedy jednání, jehož účelem je narušení daňové neutrality tím, že jeden subjekt v řetězci obchodních transakcí, čítajících alespoň dva články, nesplní svou daňovou povinnost tím, že neodvede příslušnou DPH na výstupu, zatímco další článek v tomto řetězci uplatní u správce daně odpočet DPH na vstupu. První a základní podmínkou existence daňového podvodu, jež musí být splněna při odepření nároku daňového subjektu na odpočet DPH, je tedy zjištění, že v posuzované obchodní transakci (řetězci) došlo k podvodnému jednání na DPH a že tedy nedošlo k odvedení daně jedním z účastníků řetězce (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, či ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018 - 43).
37. Soud přitom v rámci naplnění této prvé podmínky existence daňového podvodu zdůrazňuje, že primárně určujícím znakem daňového podvodu není přítomnost podvodného jednání spočívající v nestandardních znacích realizovaného obchodu, nýbrž zjištění, že v určitém článku obchodních transakcí nedošlo k odvedení daně na výstupu. Existenci neodvedené daně alespoň jedním z účastníků řetězce soud považuje za základní předpoklad existence jakéhokoli daňového podvodu, protože pouze chybějící daň může vyvolat důsledky charakterizující daňový podvod. Jak již bylo uvedeno, judikatura Soudního dvora jako podvod na DPH označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice o DPH. Z uvedeného lze dovodit, že pouze tehdy, lze-li v rámci obchodů detekovat neodvedenou daň, je možno dále uvažovat o účasti daňového subjektu na daňovém podvodu. Pokud je cílem zamezení daňovým podvodům na DPH zachování neutrality DPH, která spočívá v povinnosti odvést daň a právu následujícího článku řetězce na její odpočet, pak nemůže dojít k jejímu narušení v situaci, kdy je daň v řetězci uhrazena. Hlavním účelem právní úpravy i postupů daňových orgánů v rámci správy daní je, aby daň byla odvedena (viz též dále).

38. Ostatně judikatura opakovaně zdůraznila, že povinností správce daně je specifikovat, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval, neboť samotné neodvedení daně, které žalovaný vzal za podvodné jednání, podvodem ve smyslu judikatury Soudního dvora není (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60). Jestliže tedy samotné neodvedení daně nemusí být za určitých okolností daňovým podvodem, o to spíše daňovým podvodem nemůže být situace, kdy je chybějící daň v řetězci uhrazena. A rovněž opakovaně používaná teze, že ve skutečnosti existují varianty podvodu tak neobvyklé a spletité, jako je představitost těch, kteří je připravují, kdy ale ve všech případech jde v podstatě o to, že není odvedena určitá částka získaná jako DPH (viz za všechny rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2010, č. j. 9 Afs 83/2009-232) značí, že v různých formách podvodu musí jako základ figurovat okolnost, že není odvedena určitá částka získaná jako DPH.
39. Uvedeným závěrům odpovídá také judikatura soudů kladoucí důraz na popis daňově podvodného jednání. Dle této judikatury z rozhodnutí daňových orgánů musí být jasně patrné, že došlo k narušení daňové neutrality, tedy že (zjednodušeně řečeno) nebyla odvedena daň jedním ze subjektů v řetězci, zatímco jiný subjekt si daň odečetl, a to za účelem získání zvýhodnění (viz za všechny rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017 – 63). I z uvedeného dle soudu vyplývá, že pokud k narušení daňové neutrality vůbec nedojde, tj. nenastala situace, kdy by v řetězci nebyla daň odvedena, nemůže se jednat o daňový podvod.
40. K uhrazení chybějící daně přitom v rámci předmětného řízení jednoznačně došlo a ani žalovaný netvrdí opak. Ve spise je založená identifikace plátce (viz č. l. 36), dle které žalobce dne 10. 10. 2017 provedl platbu na účet DPH daňového subjektu Andare prestige, a to v částce 71 788,77 Kč a 67 724,48 Kč. Dále se ve spisovém materiálu nachází identifikace úhrad ze dne 12. 12. 2017, dle které dne 12. 12. 2017 žalobce provedl platbu na účet DPH daňového subjektu Andare prestige ve výši 301 866,76 Kč a 184 181,81 Kč s tím, že se jedná o platby DPH z daňových dokladů vystavených společností Andare prestige. Zároveň žalobce dne 12. 12. 2017 provedl platbu na účet DPH daňového subjektu Savory Consulting ve výši 128 295,95 Kč jakožto platbu DPH z daňových dokladů vystavených touto společností. Jestliže tedy žalobce uhradil chybějící DPH na výstupu za své dodavatele, bylo dle soudu povinností daňových orgánů tuto skutečnost zohlednit, neboť fakticky odpadl hlavní a základní předpoklad daňového podvodu: existence neuhrazené daně. Povinností správce daně bylo prokázat, že v řetězci existuje daň související s uskutečněním plnění v řetězci, která měla být po právu odvedena do státního rozpočtu, ale odvedena nebyla, přičemž v situaci, kdy k jejímu uhrazení v celém řetězci zjevně došlo v režimu § 109a zákona o DPH, což žalovaný nepopírá, nemohl dle soudu dospět k závěru o existenci daňového podvodu.
41. Výjimku by dle soudu soud představovala pouze situace, kdy by v rámci předmětného řetězce vystupoval další subjekt, u kterého by nebylo možné ověřit, zda odvedl daň z přidané hodnoty a dodavatel žalobce by nebyl ochoten správci daně nic bližšího k tomuto subjektu sdělit. Poté by bylo možno konstatovat podvod na dani. Ve zprávě o daňové kontrole však správce daně Vysočina k řetězci korporací prodávajících předmětné zboží jednoznačně uvedl, že jej tvořili pouze žalobce a jeho dodavatelé (společnost Savory Consulting v některých a společnost Andare prestige v jiných případech). A také žalovaný uznává, že řešený případ nemá podobu karuselového obchodu, nýbrž přezkoumávaný obchodní řetězec má pouze dva články (dodavatel – odběratel). V dané věci tedy v žádném

článku řetězce nebylo možno, po úhradě daně žalobcem, chybějící daň na výstupu detekovat, což dle soudu potvrzuje, že k podvodu na DPH nemohlo dojít.

42. Soud opakuje, že cílem zamezení odpočtům DPH v situacích, kdy je v řetězci detekován daňový podvod, je řádná správa daní, již se rozumí především potřebná opatření ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností. Odepření nároku na odpočet DPH přitom nelze chápat jako sankci (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2019, č. j. 1 Afs 111/2018 – 32, a ze dne 29. 5. 2019, č. j. 2 Afs 115/2018 – 39), neboť jejím cílem není „potrestat“ daňový subjekt, nýbrž právě zajistit uvedené zásady správy daní, tj. zajištění jejich výběru, v případě DPH v souladu se zásadou neutrality daně. Pokud tedy odepření nároku na DPH není sankcí, nemohou daňové orgány „trestat“ daňový subjekt za možnou účast na daňovém podvodu z důvodu existujících pochybností nad nestandardními znaky obchodů tím, že mu odeprou jím uplatněný nárok na odpočet daně. Naopak musí mít na zřeteli, že i přes tyto skutečnosti evokující možnou existenci daňového podvodu došlo k úhradě chybějící daně, a proto jejich postup dostál cíli správy daní.
43. V této souvislosti soud také míní, že není natolik zásadní, v jakém časovém okamžiku došlo k uhrazení chybějící daně. Jestliže je cílem daňových řízení ověřujících možný podvod na DPH řádná úhrada daně, tak v situaci, kdy je dříve detekovaná chybějící daň uhrazena, fakticky dojde k naplnění hlavního účelu vedeného řízení. A i ve chvíli, kdy je ukončena daňová kontrola, jejímž závěrem je konstatování, že daňový subjekt je jedním z článků obchodního řetězce, který byl zatížen podvodem na DPH, musí daňové orgány připustit možnost, aby došlo k uhrazení chybějící daně, neboť právě k tomuto účelu směřovalo jimi vedené řízení. Soud nepopírá, že správce daně je v rámci zahájeného šetření povinen zkoumat podmínky, které panovaly v rámci šetřeného období. Uvedené však nic nemění na skutečnosti, že pokud právní úprava umožňuje, aby příjemce zdanitelného plnění uhradil daň za poskytovatele zdanitelného plnění (viz § 109a zákona o DPH), může tak učinit kdykoli v průběhu vedeného řízení, což ostatně žalovaný nerozpорије. Z hlediska naplnění podmínek existence daňového podvodu tak dle soudu není rozhodné, zdali příjemce zdanitelného plnění tento postup uplatní v počátku daňové kontroly, v jejím průběhu či po jejím skončení. Zůstává totiž zásadní, že tímto postupem dojde k nápravě dříve zjištěných pochybení v daňových povinnostech některých daňových subjektů. A dle soudu jím nedochází k zahlázení jednání, které již bylo uskutečněno, jak tvrdí žalovaný, nýbrž k zajištění, že v rámci uvedeného řetězce obchodů nedošlo k porušení daňové neutrality.
44. Soud tudíž musí odmítnout závěr žalovaného, že pokud žalobce neuhradil chybějící daň v okamžiku, kdy se prvně dozvěděl o možnosti účasti v podvodném řetězci obchodních transakcí, nemohla být již tato skutečnost zohledněna z hlediska konstatování daňového podvodu. Dle soudu i pozdější uhrazení neodvedené daně žalobcem za jeho dodavatele vedlo k následku, že již nebylo možno v rámci uvedených transakcí identifikovat chybějící, neodvedenou daň na výstupu a za této situace nemohl žalovaný konstatovat existenci podvodného jednání ani daňového podvodu jako takového.
45. Soud uznává tvrzení žalovaného, že pokud by žalobce měl úmysl uhradit daň za své dodavatele za účelem prokázání, že se na daňovém podvodu vědomě neúčastnil, učinil by tak ihned, kdy mu bylo oznámeno, že je daný obchodní řetězec zatížen podvodem na DPH. Soud se však domnívá, že žalobce takto do určité míry postupoval, když v průběhu řízení opakovaně dával najevo vůli chybějící daň u svých dodavatelů uhradit. Takto prvně

Shodu s prvopisem potvrzuje M. D.

při ústním jednání konaném dne 6. 9. 2017 prohlásil, že přestože necítí vinu na případném podvodu, rozhodl se uhradit za dodavatele Andare prestige a Savory Consulting DPH ze vzájemných obchodů v předmětných zdaňovacích obdobích uvedených v zápisu z daňové kontroly. Tomu odpovídá také přípis jednatele společnosti Andare prestige ze dne 5. 9. 2017 (viz č. 1. 30 spisového materiálu), v němž jednatel této společnosti jednak popřel, že by se v dané věci jednalo o podvod, neboť dluhy na DPH vznikly neschopností platit své závazky, a dodal, že v zájmu splnění závazku na DPH bude tato DPH po dohodě s jednateli žalobce uhrazena. V rámci projednání zprávy o daňové kontrole dne 31. 10. 2017 pak žalobce uvedl, že začal plnit daňovou povinnost za dlužníky, bylo již uhrazeno cca 140 000 Kč, přičemž zbytek bude doplacen v brzké době, nejdéle do konce ledna 2018 (fakticky k tomu došlo dne 12. 12. 2017).

46. Dle soudu přitom uvedený souhrn neilustruje, že by cílem žalobce nebylo ve skutečnosti chybějící daň uhradit. Naopak soud považuje sled jednotlivých kroků za logický, neboť odpovídá tomu, že žalobce musel v poměrně krátkém časovém okamžiku vynaložit neplánované výdaje směřující k předmětné úhradě. Navíc soud nepovažuje časovou prodlevu mezi zjištěním o možné účasti na daňovém podvodu a řešením spočívající v úhradě chybějící daně za natolik dlouhou, že by mohla vést k jednoznačnému závěru o laxním či ryze účelovém přístupu žalobce. Žalovaný tvrdí, že žalobci bylo oznámeno, že je daný obchodní řetězec zatížen podvodem na DPH, dne 20. 6. 2017, kdy byl vyzván k prokázání skutečností a v rámci této výzvy správce daně identifikoval podvod na DPH v posuzovaném případě. Jakkoli soud uznává, že již z této výzvy mohl žalobce seznat, že správce daně Vysočina dospěl k závěru o jeho zapojení do podvodu na DPH, tak tato výzva z podstaty věci neobsahovala konečný závěr správce daně o zapojení žalobce do daňového podvodu. Za tento je dle soudu nutno považovat až zprávu o daňové kontrole ze dne 31. 10. 2017, případně seznámení s výsledkem kontrolního zjištění ze dne 4. 8. 2017. Jestliže přitom žalobce již dne 6. 9. 2017 správcí daně sdělil, že chybějící daň uhradí (a stejně vyplývalo též z přípisu jednatele společnosti Andare prestige ze dne 5. 9. 2017) a k úhradě samotné přistoupil dne 10. 10. 2017 a 12. 12. 2017, postupoval dle soudu v přiměřeném čase a z jeho postupu lze dle soudu spíše než snahu o zaházení daňového podvodu dovést snahu o odstranění nesplněných daňových povinností ze strany je dodavatelů v předmětných obchodních transakcích. A okrajem soud dodává, že ze strany správce daně Vysočina byl zpraven o přípustnosti tohoto postupu, neboť ve sdělení ze dne 2. 10. 2017 správce daně Vysočina uvedl, že možnost uhradit DPH za dodavatele zákon připouští a správce daně respektuje toto rozhodnutí daňového subjektu s tím však, že mu v současné době nejsou známy žádné informace o tom, že by k úhradě DPH z předmětných plnění žalobcem za dodavatele došlo. A dodal, že proto je správce daně povinen v daňové kontrole pokračovat i přistoupit k projednání zprávy o daňové kontrole.
47. Soud tedy uzavírá, že vzhledem k tomu, že v předmětném obchodním řetězci nebylo možno ke dni rozhodování žalovaného detekovat chybějící daň, nemohl žalovaný konstatovat existenci daňového podvodu. Proto neobstojí závěry daňových orgánů, že žalobce nesplnil podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně dle § 72 zákon o DPH.
48. Za této situace, kdy soud dospěl k závěru, že není naplněna první podmínka účasti žalobce na daňovém podvodu, tj. identifikace podvodu na DPH, nezabýval se soud již naplněním dalších podmínek: přítomností objektivních okolností svědčících o vědomosti žalobce o podvodu na DPH a skutečnosti, zda žalobce přijal dostatečná kontrolní opatření, aby účasti na podvodu zamezil.

49. S ohledem na výše uvedené soud rovněž konstatuje, že v dané věci nepovažoval za důvodné položit Soudnímu dvoru Evropské unie předběžnou otázku, jak navrhoval žalovaný ve svém vyjádření. Dle soudu odpovědi na žalovaným navrhovanou otázku lze pro danou věc najít ve stávající judikatuře, případně je výklad pravidel jasný, a proto není nutné vyžádat si další výklad (viz odůvodnění výše, včetně citace předmětné judikatury Soudního dvora). Jestliže v dané věci dříve chybějící daň byla následně uhrazena a v řetězci obchodních transakcí nebylo možno žádnou chybějící daň identifikovat, nemohlo dojít k porušení zásady neutrality daně. A nadto soud upozorňuje, že není soudem, jehož povinností by bylo předběžnou otázku položit.

VI. Závěr

50. Žalobce se svými námitkami tedy uspěl; městský soud proto zrušil napadené rozhodnutí pro nezákonnost dle § 78 odst. 1 s. ř. s. a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení, v němž bude žalovaný vázán právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
51. Náklady řízení se skládají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3 000 Kč a z odměny daňového poradce za tři úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, žaloba, účast při jednání) po 3100 Kč podle § 11 odst. 1 písm. a), d), g), § 7 bodu 5, § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb. (advokátní tarif), včetně náhrady hotových výdajů (3 x 300 Kč) podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu. Daňový poradce je plátcem daně z přidané hodnoty, a odměna se tak zvyšuje o částku 2 142 Kč odpovídající dani, kterou je daňový poradce povinen odvést z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů. Celkem tedy žalobci náleží (3 000 + 9 300 + 900 + 2 142 =) 15 342 Kč.

Poučení:

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.

Kasační stížnost je nepřipustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu (§ 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s.).

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

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

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

Shodu s prvopisem potvrzuje M. D.

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, 9. prosince 2020

JUDr. Karla Cháberová v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje M. D.