



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Sandnerové a soudců Mgr. Ivety Postulkové a Mgr. Blanky Fauré ve věci

žalobce: **JET GROUP s.r.o.**, IČO 27603733,
sídlem Berní 2261/1, 400 01 Ústí nad Labem
zastoupený advokátem Mgr. Viktorem Pavlíkem
sídlem Opatovická 4, 110 00 Praha 1

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

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 1. 9. 2017, č. j. 35493/17/5300-22444-702525 a ze dne 1. 9. 2017, č. j. 35495/17/5300-22444-702525,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 9. 2017, č. j. 35495/17/5300-22444-702525, a ze dne 1. 9. 2017, č. j. 35495/17/5300-22444-702525, se zrušují a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 14 228 Kč k rukám zástupce žalobce Mgr. Viktora Pavlíka, advokáta, a to do 1 měsíce od právní moci rozsudku.

Odůvodnění:

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá přezkoumání rozhodnutí blíže označených v záhlaví tohoto rozsudku, kterými Odvolací finanční ředitelství (dále jen „žalovaný“) zamítl jeho odvolání proti rozhodnutí vydanému Finančním úřadem v Praze - Modřanech (dále jen

„správce daně“) ze dne 13. 7. 2009, č. j. 91546/09/012914107946, a ze dne 13. 7. 2009, č. j. 91513/09/012914107946 a tato byla změněna tak, že došlo ke změně výše dodatečně vyměřené daně z přidané hodnoty za 3. a 4. čtvrtletí roku 2007 a ke změně výše penále.

2. Blíže žalobce uvedl, že správce daně vystavil na základě výsledků daňové kontroly dodatečné platební výměry s odůvodněním, že žalobce neprokázal oprávněnost uplatnění osvobození od daně z přidané hodnoty při dodání zboží do jiného členského státu, a proto mu vznikla při prodeji zboží povinnost přiznat a zaplatit DPH. Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 30. 11. 2016, č. j. 5 Af 3/2012-113-122, zrušil rozhodnutí žalovaného a vrátil mu věc k dalšímu řízení. V rozsudku Městský soud v Praze uzavřel, že dodání dobíjecích kupónů (telefonních karet) je poskytnutí služby, a že žalobce prokázal dodáním zboží na Slovensko osvobození od daně s nárokem na odpočet daně. Žalovaný poté přehodnotil závěry správce daně a již nezpochybňoval samotné uskutečnění předmětných plnění, nýbrž dospěl k závěru, že v případě dodání zboží (cigaret a mobilních telefonů) byly zjištěny takové skutečnosti, které znamenají, že tyto transakce byly zasaženy podvodem na DPH, a současně, že bylo objektivními okolnostmi v návaznosti na absenci opatření učiněných za účelem prevence účasti na podvodu prokázáno, že žalobce o své účasti na podvodném jednání vědět mohl a měl a že stran své účasti na tomto podvodu nemohl být v dobré víře.
3. Námitky žalobce lze rozdělit do následujících žalobních bodů:
4. *V prvním žalobním bodu* žalobce namítá nepřezkoumatelnost napadených rozhodnutí. Uvádí, že žalovaný nedostatečně odůvodnil své podezření o podvodu na DPH, podíl žalobce na tomto podvodu, a obchodování v řetězci. Z napadených rozhodnutí nelze zjistit, v čem správce daně spatřuje daňový podvod a jakým způsobem se měl žalobce na daňovém podvodu podílet. Dle žalobce byl postup žalovaného v rozporu se základními zásadami daňového řízení o hodnocení důkazů v ust. § 8 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), pravidly pro dokazování dle ust. § 92 daňového řádu, když správce daně nezákonně přenáší důkazní břemeno na žalobce a legitimní očekávání na straně žalobce a postupuje v rozporu s ustálenou judikaturou vyšších soudů ČR a Soudního dvora EU.
5. *Ve druhém žalobním bodu* nesouhlasí žalobce se svou účastí na podvodném jednání a blíže uvádí, že z informace, že společnost Six Trade s.r.o. (dále jen „Six Trade“) a společnost PAROS s.r.o. (dále jen „PAROS“) od 4. čtvrtletí roku 2007 nepodává daňová přiznání, nelze dospět k závěru, že by mělo dojít k daňovému podvodu. V napadeném rozhodnutí absentuje popis konkrétního jednání žalobce, jímž se mohl podílet na podvodu na DPH, a proto nelze ani blíže specifikovat případnou formu jeho zavinění. Pokud by se mělo jednat o nevědomou nedbalost, leželo by důkazní břemeno k prokázání vědomé nedbalosti na správci dani. Nelze ani dojít k závěru, že by se mělo jednat o obchodování v řetězci, neboť žalovaný pouze uvádí, že žalobce měl zboží k dispozici, zboží fyzicky opustilo tuzemsko a bylo dodáno na Slovensko.
6. Žalovaný v rozhodnutí uvádí, že dne 9. 11. 2007 byl proveden výmaz ze slovenského obchodního rejstříku jednatele M. B. a dne 10. 11. 2007 se stal novým jednatelem společnosti Six Trade M. P. Dne 11. 10. 2010 nabylo právní moci usnesení Okresního soudu v Nitře o zrušení společnosti Six Trade s.r.o. bez likvidace. K tomu žalobce namítá, že nemohl nijak ovlivnit ani vytušit, že ve společnosti Six Trade dojde k výměně jednatele. Nadto výměna jednatele ani nemůže svědčit o podvodném jednání na DPH ani o možném

zapojení žalobce, na což nelze možné usuzovat ani ze skutečnosti, že po třech letech od uskutečnění obchodu došlo ke zrušení společnosti.

7. K poukazu žalovaného na Rámcovou kupní smlouvu ze dne 10. 7. 2007, která byla uzavřena mezi žalobcem a odběratelem, v níž je uveden nepřesný název společnosti SIX TRADE, zatímco správně mělo být Six Trade, a nepřesná adresa sídla společnosti Hlahovec místo správného sídla Hlohovec a rovněž tak ohledně skutečnosti, že v obchodní kupní smlouvě uzavřené mezi žalobcem a společností PAROS je uvedena nepřesná adresa sídla společnosti Hlahovec místo správného Hlohovec, uvádí žalobce, že se jedná pouze o administrativní chybu, která nemůže vést k podezření ke spáchání podvodu na DPH. Žalobce ohledně Rámcové smlouvy ze dne 10. 7. 2007 dodává, že ačkoliv strany měly uzavřenou rámcovou smlouvu, jednotlivé obchody se uskutečňovaly na základě jednotlivých konkrétních smluv na základě dohody stran. Pokud tedy strany při dodání zboží nepostupovaly přesně podle rámcové smlouvy, neboť se při realizaci konkrétního obchodu dohodly jinak, je třeba toto jednání považovat za obvyklé obchodní jednání a není důvod usuzovat na podvodné jednání na DPH. Rozpor vyjádření M. H. s vyjádřením americké společnosti Mexcafe Co, lze vysvětlit tak, že se jednotlivá vyjádření vztahovala k jiným dnům předání zboží.
8. Žalobce dále namítá, že žalovaný v napadeném rozhodnutí uvádí, že vydané faktury (konkrétně označené žalovaným) pouze deklarují, že žalobce fakturoval odběrateli Six Trade a společnosti PAROS konkrétní zboží v určitém množství a za konkrétní cenu, ale o tom, zda bylo zboží skutečně přepraveno na území Slovenska, nic nevypovídají. Uvedené shledává žalobce v rozporu s tím, že na jiném místě napadeného rozhodnutí žalovaný připouští, že žalobce prokázal dodání zboží na Slovensko, a je rovněž v rozporu se zrušujícím rozsudkem Městského soudu v Praze.
9. *Ve třetím žalobním bodu* žalobce namítá, že ani v případě podvodného jednání odběratelů nemůže správce daně doměřit daň dodavateli, pokud o podvodném jednání nevěděl, resp. neplnění daňových povinností odběratelů nemůže jít k tíži dodavatele. Z judikatury SDEU i judikatury NSS lze dovodit, že daňový subjekt má nárok na osvobození od daně, pokud mu svědčí dobrá víra. V daném případě v obchodním vztahu mezi daňovým subjektem a jeho odběrateli k žádným právním vadám nedošlo (k těm by např. došlo, pokud by se ukázalo, že osoby příjemců nejsou těmi, za které se vydávají, jako v případech Makro či Formkov řešených u NSS). Žalobce při jednání se svými odběrateli prověřoval osoby oprávněné jednat za odběratele a ověřoval, zda příjemci jsou plátcí DPH registrovaní v jiném členském státě. Vyšší opatrnost lze spatřovat i v tom, že žalobce komunikoval se státními orgány České republiky (Policie ČR) a byl jimi ujištěn, že jeho obchody jsou legální.
10. I když žalovaný v napadeném rozhodnutí poukazuje na nestandardní způsob předávání zboží na veřejných parkovištích v Brně a v Praze, což není v obchodním styku obvyklé, dle žalobce z těchto skutečností nelze dojít k závěru, že by žalobce věděl nebo vědět mohl, že se účastní daňového podvodu. I v případě, kdy by žalobce předával zboží nikoliv na veřejném parkovišti, ale například ve skladu, nebo že by v rámcové kupní smlouvě byly konkrétněji stanoveny práva a povinnosti stran, není žalobci zřejmé, jak by v takovém případě zabránil tomu, že by jeho plnění nebylo součástí podvodu na DPH.

11. Žalobce připouští, že nereagoval na výzvu žalovaného, aby uvedl, jaká opatření k zamezení své účasti na podvodu na DPH přijal, podle něho byla taková výzva nadbytečná, neboť správní spis obsahoval důkazy (zejména vyjádření Policie ČR a Celního ředitelství, výslech mjr. Ch.), ze kterých vyplývá, že žalobce jednal v dobré víře.
12. Žalobce namítá rovněž neoprávněné překlápění daňového břemene, neboť bylo povinností správce daně, aby prokázal absenci dobré víry žalobce, přičemž informace slovenského daňového úřadu o tom, že osoby jednající za odběratele byly nekontaktní, nemůže vyvrátit dobrou víru žalobce. I když žalovaný v napadených rozhodnutích uvádí, že žalobce musel vědět, že tabákové výrobky opatřeny tuzemskou tabákovou nálepkou jsou v jiném než tuzemském trhu neprodejně, toto tvrzení je irelevantní. Žalobce obdržel poptávku na dodání zboží, které podle prohlášení odběratelů mělo být vyvezeno mimo ČR. Aby se žalobce ujistil, že se nejedná o podvodné jednání na území ČR, kontaktoval policejní orgány a od Policie ČR dostal ujištění, že obchody, na kterých se žalobce podílel, nebyly předmětem podvodného jednání a ani u nich nemělo dojít k daňovým únikům. Žalobce jako důkazní prostředek ke svému tvrzení předložil vyjádření Policie ČR a Celního ředitelství, dále byl proveden výslech mjr. J. Ch., pracovníka Policie ČR, který potvrdil věrohodnost a pravdivost předkládaných vyjádření. Žalobce na podporu uvedeného upozorňuje i na judikaturu SDEU týkající se podvodů na DPH, dle které nárok na odpočet daně z přidané hodnoty nemůže být dotčen skutečností, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena daňovým podvodem, o němž plátce neví nebo nemůže vědět (rozsudky SDEU ze dne 12. 1. 2006, Optigen, C-354/03 a další, Sb. rozh., s. I-483, a ze dne 6. 7. 2006, Kittel, C-439/04 a další, Sb. rozh., s. I-6161, dále rozsudek ze dne 6. 9. 2012, Tóth, C-324/11). Žalobce dále vznáší i námitku porušení principu legitimního očekávání, přičemž odkazuje na rozhodnutí SDEU ze dne 27.9.2007, C-409/04, Teleos a další, dle kterého nelze daň doměřovat dodavateli zboží ani v situaci, kdy se jeho odběratel dopouští podvodu. Dále odkazuje na rozhodnutí SDEU ze dne 16.12.2010, ve věci C-403/09, Euro Tyre Holding BV, ve kterém SDEU konstatoval, že pokud pořizovatel získá právo nakládat se zbožím jako vlastník v členském státě dodání (v našem případě v ČR) a sám obstarává jeho přepravu do členského státu určení, musí být, jsou-li objektivní poznatky, v co možná největší míře zohledněny záměry kupujícího v okamžiku pořízení. V daném případě žalobce vycházel z legitimního očekávání, že pokud správce daně při výkonu své činnosti dříve žádné závady neshledal, nebudou jeho obdobné obchody v následujících obdobích zpochybňovány.
13. Žalovaný v písemném vyjádření navrhl zamítnutí žaloby. K námitce žalobce, že z napadených rozhodnutí nelze zjistit, v čem měl spočívat daňový podvod a jak se na něm měl žalobce podílet, žalovaný konstatoval, že v odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí uvedl, že judikatura SDEU i Nejvyššího správního soudu vymezuje podvodem na dani z přidané hodnoty situaci, v níž 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 Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému DPH (dále jen „Směrnice“), neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Žalovaný k tomu odkazuje i na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 11/2009, ve kterém je konstatováno, že: *„Stěžovatel se mýlí, domnívá-li se, že pro odmítnutí nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je povinností správních orgánů či dokonce správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. Pojem „podvod na DPH“ je správními soudy užíván ve shora uvedeném*

smyslu. Judikatura Soudního dvora tímto pojmem 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 šesté směrnice, neboť uskutečněné operace neodpovídající běžným obchodním podmínkám“, přičemž „není tedy povinností správních orgánů či dokonce správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. V daňovém řízení musí být nicméně postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 37/2011).

14. Ohledně námitky, že nebylo specifikováno, zda byly v žalobcově případě naplněny znaky podvodu na dani, žalovaný odkázal na odst. 29 až 32 (zdaňovací období 4. čtvrtletí 2007) a na odst. 27 až 30 (zdaňovací období 3. čtvrtletí 2007) odůvodnění napadených rozhodnutí, kde je vymezena existence podvodu na dani z přidané hodnoty ve smyslu judikatury SDEU a následně jsou rozebrány další okolnosti předmětného obchodování, přičemž je vždy u každé okolnosti uvedeno, v čem spatřuje žalovaný její nestandardnost, či z jakého důvodu svědčí existenci podvodu na dani.
15. Ke zpochybňování okolností svědčících o existenci podvodu žalovaný uvedl, že žalobce má pravdu v tom smyslu, že každá jednotlivá okolnost není jistě nezákonná. Tyto okolnosti je však nutno posuzovat v jejich vzájemné souvislosti, a jako celek je pak lze hodnotit jako nestandardní. Žalovaný k tomu odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 156/2014-47. ze dne 11. 12. 2014, ve kterém je uvedeno, že *„Nejvyšší správní soud dává stěžovateli za pravdu v tom, že jednotlivé obchodní podmínky nelze izolovaně hodnotit jako jednoznačně nestandardní. Ve svém souhrnu však neumožňují dospět k závěru odlišnému od toho, který nastínil žalovaný a potvrdil krajský soud. Jejich síla tkví právě v jejich komplexnosti, krajský soud tudíž nepochybil, když se výslovně nevěnoval námitkám stěžovatele ohledně standardnosti každé jednotlivé podmínky transakce.“* Nelze se ani ztotožnit s žalobcovým tvrzením, že žalovaný z objektivních skutečností nevyvozuje žádné konkrétní závěry, když je v odůvodnění napadených rozhodnutí uvedeno, že právě tyto skutečnosti vedou k závěru o podvodu na dani z přidané hodnoty a o tom, že žalobce nepřijal veškerá opatření, aby mohl vědět, že se takového podvodu účastní.
16. K další žalobní námitce, že žalovaný nesprávně překlápí důkazní břemeno a žalovaný měl prokázat žalobci zlou víru s odkazem na zrušující rozsudek městského soudu, ve kterém soud nesouhlasil s tím, že by žalobce nejednal ve věci s nejvyšší mírou opatrnosti a v dobré víře, žalovaný uvádí, že nebylo jeho úkolem, aby v daňovém řízení prokázal zlou víru žalobce. Podle žalovaného, aby správce daně unesl důkazní břemeno, je nezbytné, aby konkretizoval, v čem spočíval podvod, specifikoval objektivní okolnosti, na základě kterých lze učinit závěr, že daňový subjekt o účasti na podvodném jednání věděl/vědět mohl a měl a rovněž vyhodnotil, zda daňovým subjektem přijatá opatření byla dostatečná či nikoliv. V daném případě v průběhu řízení správce daně uvedenou povinnost splnil a poté v návaznosti na skutečnost, že žalobce s hodnocením výše uvedených skutečností seznámil (v seznámení ze dne 24. 5. 2017). Došlo k překlopení důkazního břemene na žalobce, který však zůstal pasivní a na výzvu žalovaného nikterak nereagoval. Pokud nyní žalobce uvádí, že na výzvu nereagoval, neboť veškeré jím tvrzené skutečnosti byly dostatečně prokázány dříve předloženými doklady, je nutno konstatovat, že právě na základě těchto dokladů dospěl žalovaný k závěru, že žalobce nepřijal dostatečná opatření, tedy o účasti na daňovém podvodu vědět minimálně mohl a měl. Pokud žalobce uvádí, že

městský soud ve svém rozsudku nesouhlasil s tím, že by žalobce nejednal ve věci s nejvyšší mírou opatrnosti a v dobré víře, žalovaný k tomu uvádí, že městský soud v předmětném rozsudku nehodnotil opatření přijatá žalobcem ve vztahu k minimalizaci rizika účasti na daňovém podvodu, a proto nelze na jeho závěry nyní odkazovat.

17. Žalobce odkazuje na judikaturu SDEU a Nejvyššího správního soudu a tvrdí, že žalovaný porušil legitimní očekávání, konkrétně odkazuje na rozsudek ve věci Euro Tyre Holding. Podle žalovaného označený rozsudek nelze na posuzovanou věc vztáhnout, neboť v daném případě se jednalo o řadu dodávek zboží, kdy se posuzovalo, které z nich je na místě přičíst přepravu a které jsou tzv. klidové. V posuzovaném případě však nebylo řešeno, zda se jedná o klidovou dodávku, či dodávku s přepravou. Ohledně námitky porušení legitimního očekávání v návaznosti na očekávání podle jiného zdaňovacího období žalovaný uvádí, že je nezbytné posuzovat každé zdaňovací období jednotlivě s ohledem na jeho okolnosti. Se změnou právního názoru byl žalobce seznámen a v souladu se zákonem mu byla poskytnuta lhůta k seznámení a k vyjádření se k tomuto právnímu názoru. Nelze proto dospět k závěru o porušení legitimního očekávání.
18. 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.).
19. Městský soud v Praze posoudil věc takto:
20. Správce daně při posuzování vědomosti daňového subjektu o zapojení do daňového podvodu hodnotí, zda daňový subjekt přijal při výkonu své činnosti taková opatření, která od něj lze rozumně vyžadovat, aby zajistil, že jeho plnění není součástí daňového podvodu. Povinnost tvrdit a prokázat přijetí adekvátních opatření, respektive dobrou víru v to, že svým jednáním nepřispívá k podvodu na DPH, má daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet daně (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5Afs 83/2012 - 46, a ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4Afs 233/2015 - 47).
21. Judikatura SDEU 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, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Ve věci Optigen bylo zdůrazněno, že nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by totiž překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu (srov. rozsudky ze dne 11. 5. 2006, Federation of Technological Industries a další, C-384/04,-Sb.) „Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet podle bodu 45 tohoto rozsudku je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, aby dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu“ (Mahagében, bod 49). V rozsudku ze dne 21. 2. 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, SDEU konstatoval: „Zejména pokud jde o zásadu proporcionality, Soudní dvůr již rozhodl, že v souladu s touto zásadou musejí členské státy využívat prostředků, které sice umožňují účinně dosáhnout cíle sledovaného vnitrostátním právem, avšak co nejméně narušují cíle a zásady

stanovené dotčenými předpisy Společenství“ (viz rozsudky Molenheide a další, uvedený výše, bod 46, jakož i ze dne 27. září 2007, Teleos a další, C-409/04, Sb.[bod 19]. Je tak sice legitimní, že se opatření přijatá členským státem snaží o co nejúčinnější ochranu plateb do veřejného rozpočtu, avšak tato opatření nesmějí přesahovat rámec toho, co je za tímto účelem nezbytné (viz zejména výše uvedené rozsudky Molenheide a další, bod 47, jakož i Federation of Technological Industries a další, bod 30)[bod 20]. V uvedeném rozsudku mimo jiné SDEU poukázal na to, že „v souvislosti s podvodem, kterého se dopustila třetí osoba, musí být veškeré rozložení rizika mezi dodavatele a daňovou správu v souladu se zásadou proporcionality (rozsudek Teleos a další, uvedený výše, bod 58). Tak tomu není tehdy, jestliže daňový systém přenáší veškerou odpovědnost za zaplacení DPH na dodavatele, bez ohledu na to, zda se tento podílel na podvodu, kterého se dopustil kupující, či nikoli (viz v tomto smyslu rozsudek Teleos a další, uvedený výše, bod 58).“

22. Soud se předně zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti správních rozhodnutí [§ 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], protože tato vada by vylučovala jejich další věcný přezkum.
23. Nepřezkoumatelnost správního rozhodnutí spočívá dle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, přičemž nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost předchází případné nepřezkoumatelnosti pro nedostatek jeho důvodů; důvody rozhodnutí lze zkoumat toliko u rozhodnutí srozumitelných (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 7. 2008, č. j. 3 As 51/2007-84). Za nesrozumitelnost rozhodnutí soudy považují například případy, kdy odůvodnění nedává smysl, který by svědčil o skutkových a právních důvodech, které vedly správní orgán k vydání rozhodnutí (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 9. 2003, č. j. 7 A 547/2002-24); pro rozpor výroku s odůvodněním (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 12. 2003, č. j. 2 Ads 33/2003-78, č. 523/2005 Sb. NSS) či pro výrok, který nemá oporu v zákoně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2003, č. j. 7 A 181/2000-29, č. 11/2003 Sb. NSS), nebo není-li rozhodnutí rozčleněno na výrok a odůvodnění, protože není zřejmé, zda správní orgán rozhodl o všech návrzích účastníka řízení (rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 21. 10. 1994, č. j. 6A 63/93-22).
24. Rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, jestliže z jeho odůvodnění není seznatelné, proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti tvrzené účastníkem za nerozhodné, nesprávné nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl a jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů. Rozhodnutí, jehož odůvodnění obsahuje toliko obecný odkaz na to, že napadené rozhodnutí bylo přezkoumáno a jeho důvody shledány správnými, je nepřezkoumatelné, neboť důvody, o něž se výrok opírá, zcela chybějí (rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 26. 2. 1993, č. j. 6A 48/92-23, publ. pod č. 27/1994 v SpP). Soud shledává vhodným uvést, že s ohledem na zásadu jednotnosti správního řízení je nutné rozhodnutí I. stupně i rozhodnutí žalovaného posuzovat jako celek; případné vady odůvodnění rozhodnutí I. stupně tak mohl zhojit žalovaný (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2013, č. j. 6 Ads 134/2012-47).
25. Žalobce shledává nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí ve skutečnosti, že žalovaný nedostatečně odůvodnil své podezření o podvodu na DPH, podíl žalobce na tomto podvodu, a obchodování v řetězci, neboť z rozhodnutí nelze seznat, v čem daňový orgán spatřuje daňový podvod a jakým způsobem se měl žalobce na daňovém podvodu podílet.

Přitom má za to, že došlo k porušení základních zásad daňového řízení o hodnocení důkazů, k porušení ust. § 92 daňového řádu a k porušení zásady legitimního očekávání.

26. Soud v rámci posouzení námitky nepřezkoumatelnosti nemohl rovněž opomenout, že v dané věci již bylo rozhodováno Městským soudem v Praze a to na základě žaloby podané žalobcem proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 12.12.2011, č.j. 15050/11-1300-102716 a proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 12.12.2011, č.j. 15241/11-1300-102716, o níž Městský soud v Praze rozhodl rozsudkem ze dne 30. 11. 2016, č.j. 5 Af 3/2012-113, kdy napadená rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Městský soud v Praze v tomto řízení proto v rámci uplatněných žalobních bodů nutně musel dbát, při respektování zásady legitimního očekávání a předvídatelnosti rozhodnutí, zda v následně probíhajícím řízení byl respektován v úplnosti závěr (právní názor) vyjádřený v rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 11. 2016, č.j. 5 Af 3/2012-113, jímž soud správní orgány v dalším postupu zavázal.
27. Z odůvodnění tohoto rozsudku mj. vyplývá,
- že ve světle uvedené judikatury je zřejmé, že správní orgány se ani v dané věci neměly spokojit toliko se sdělením příslušných daňových orgánů na Slovensku o nedoložení daňových přiznání za rozhodná zdaňovací období ze strany žalobcových obchodních partnerů a jejich nekontaktnosti, když Nejvyšší správní soud jednoznačně uvedl, že skutečnost, že odběratel nepodal daňové přiznání na Slovensku, nemůže být určujícím důkazem o tom, že tam zboží skutečně přepraveno nebylo. Dále, pokud příslušné správní orgány na Slovensku nebyly schopné provést náležitě šetření u žalobcových odběratelů tak tuto skutečnost nelze bez dalšího klást k tíži žalobce;
 - že, správní orgány měly taktéž přistupovat uvážlivěji při hodnocení důkazu v zákonem stanovené formě, tj. prohlášení, když právě s ohledem na poměrně vysoký stupeň formální validity této listiny, nelze pak žalobci bez dalšího vytýkat nedostatečnou míru obezřetnosti. Pokud správní orgány měly za to, že M. D. jim předložil doklady odlišné od doložených žalobcem, měly požadovat náležitá vysvětlení jak od žalobce, tak od M. D. Dále soud upozornil, že ze správního spisu zjistil, že faktury č. EX/14 ze dne 7. 11. 2007 a EX/15 ze dne 15. 11. 2007 byly za Six Trade podepsány M. B., který byl ke dni 22. 5. 2007 statutárním orgánem Six Trade, což vyplývá z obou faktur a z Výpisu z obchodního registra Okresného soudu Trnava ze dne 22. 5. 2007. Součástí správního spisu dodaného soudu nebyl úplný výpis z obchodního rejstříku, na který žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí odkázel, a z nějž by soud zjistil, že ke dni podpisu faktur M. B. nebyl statutárním orgánem Six Trade;
 - že, soud nesouhlasí ani se závěrem správních orgánů, že žalobce nejednal ve věci s nejvyšší mírou opatrnosti a v dobré víře, neboť zejména tabákové výrobky s kolkovými známkami ČR, jsou bez dalšího legálně neprodejně na jiném než tuzemském trhu. Naopak i v případě prodeje dobíjecích kupónů vydaných českým operátorem, lze kupóny použít i v zahraničí, slovenský zákazník může český dobíjecí kupón využívat pro telefonování na Slovensku.
28. V návaznosti na výše uvedený závěr obsažený v rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 11. 2016, č.j. 5 Af 3/2012-113 (na str. 16 rozsudku), v němž byla vyjádřena nutnost posoudit znovu nárok žalobce na osvobození od daně z přidané hodnoty, přezkoumal soud napadená rozhodnutí, neboť žalovaný byl zavázán vycházet ze závazného právního závěru Městského soudu v Praze obsaženého v rozsudku týkající se této věci.

29. Lze konstatovat, že ze správního spisu předloženého žalovaným vyplývá, že po vrácení spisu žalovaný zaujal právní názor odlišný od názoru Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu, který byl vyjádřen v rozhodnutí ze dne 12.12.2011, č.j. 15050/11-1300-102716 a v rozhodnutí ze dne 12.12.2011, č.j. 15241/11-1300-102716 a přistoupil k vydání „Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a odlišným právním názorem, jenž spojil s výzvou k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“ ze dne 24. 5. 2017. Poté následovalo již toliko vydání napadených rozhodnutí.
30. Soud ověřil ze správního spisu skutečnost, že žalobce po zaslané výzvě zůstal pasivní a na výzvu žalovaného nikterak nereagoval, což žalobce v žalobě ani nijak nezpochybňuje.
31. Soud se však nemohl ztotožnit s žalovaným v napadených rozhodnutích, že sama tato skutečnost bez návaznosti na důkazy předložené žalobcem již v průběhu předcházejícího řízení mohla vést k závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno, resp. že skutečnost, že na výzvu nereagoval, vedla k překlacení důkazního břemene na žalobce, aniž by současně indicie, které v napadeném rozhodnutí ze dne 1. 9. 2017 č.j.: 35493/17/5300-22444-702525 uvedené pod body 31 až 41 a v napadeném rozhodnutí ze dne 1. 9. 2017 č.j.: 35493/17/5300-22444-702525 uvedené pod body 33 až 43 posoudil a vypořádal v návaznosti jednak na závěry uvedené v rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 11. 2016, č.j. 5 Af 3/2012-113 a jednak na obsah odvolacích námitek, které žalobce uplatnil v odvolání ze dne 8. 9. 2009, doplněném písemně dne 11. 5. 2010, dne 2. 3. 2011, dne 28. 6. 2011 a dne 21. 11. 2011. Uvádí-li žalovaný ve vyjádření k žalobě, že právě na základě těchto dokladů dospěl k závěru, že žalobce nepřijal dostatečná opatření, tedy o účasti na daňovém podvodu vědět minimálně mohl a měl, je třeba připomenout, že žalobce v doplnění odvolání ze dne 28. 6. 2011 mimo jiné uvedl, že ve svém odvolání se dovolává ochrany dobré víry a legitimního očekávání a předkládá další důkazní prostředky, které jeho dobrou víru a legitimní očekávání dokládají. Jako důkazní prostředek je předkládáno – Vyrozumění Policie ČR ze dne 18. 9. 2008, č. j. PSP-257/2007, k němuž žalobce uvedl, že potvrzuje porušení legitimního očekávání a nedbání ochrany dobré víry, neboť z vyjádření Policie ČR vyplývá, že ještě předtím, než daňový subjekt uskutečnil plnění s nárokem na osvobození daně z přidané hodnoty, byly dotčené transakce prověřovány Policií ČR, a dle jejího vyjádření, i Generálním ředitelstvím cel MF ČR. Z vyjádření Policie ČR vyplývá, že celní orgány potvrdily, že předmětné obchody probíhaly v souladu se zákony ČR včetně zákona o DPH. Protože šetření policie probíhalo v době mezi červencem 2007 a zářím 2008, je jednoznačné, že se dotýkalo i období, které jsou předmětem odvolacího řízení. Dále žalobce navrhl, aby byl slyšen jako svědek mjr. JUDr. J. Ch. K doplnění odvolání ze dne 28. 6. 2011 byl žalobcem připojen podnět k prošetření obchodních transakcí ze dne 15. 7. 2007 a vyrozumění Policie ČR ze dne 18. 9. 2008, č.j. PSP-257/2007. Ze druhého doplnění odvolání ze dne 21. 11. 2011 vyplývá, že byly opatřeny odvolacím orgánem nové důkazní prostředky; jedná se o svědeckou výpověď mjr. JUDr. J. Ch., příslušníka Policie ČR, Služby kriminální policie a vyšetřování, odbor hospodářské kriminality ze dne 26. 10. 2011, č. j. 13114/11-1300-102716 a vyjádření Celního ředitelství Praha, Odboru pátrání a dohledu ze dne 4. 11. 2011, č. j. u FŘ 13599/11-1300; žalobce dále uvádí, jaké skutečnosti vyplývají z uvedených vyjádření a výpovědi jmenovaného svědka (tyto důkazní prostředky nejsou součástí předloženého správního spisu).
32. V nyní posuzované věci je rozhodnou otázkou, zda žalobce měl vědět, že se svými transakcemi účastní plnění, která jsou součástí podvodu na dani z přidané hodnoty. Žalobce tvrdí, že jeho postup byl zcela standardní a legální. Ke své obraně, že o své účasti

na podvodném jednání nemohl vědět a že stran své účasti na podvodu byl v dobré víře, namítal v rámci odvolání, že se dovolává ochrany dobré víry a legitimního očekávání a předložil důkazní prostředky, které jeho dobrou víru a legitimní očekávání dokládají (podnět M. H. k prošetření obchodních transakcí ze dne 15. 7. 2007 a vyrozumění Policie ČR ze dne 18. 9. 2008, č.j. PSP-257/2007). Z obsahu druhého doplnění odvolání žalobce pak vyplývá, že sice byly opatřeny odvolacím orgánem nové důkazní prostředky (svědecká výpověď mjr. JUDr. J. Ch., příslušníka Policie ČR, Služby kriminální policie a vyšetřování, odbor hospodářské kriminality ze dne 26. 10. 2011, č. j. 13114/11-1300-102716 a vyjádření Celního ředitelství Praha, Odboru pátrání a dohledu ze dne 4. 11. 2011, č. j. u FŘ 13599/11-1300), jichž se žalobce ve druhém doplnění odvolání dovolává, avšak jejich hodnocení zcela absentuje. Uvedená obrana žalobce tak nebyla podrobena hodnocení žalovaného a soud proto nemůže na základě indicií popsaných v napadených rozhodnutích přisvědčit žalovanému o správnosti závěrů posouzení o existenci objektivních okolností svědčících o vědomosti žalobce o podvodném jednání.

33. K otázce, zda žalobcem byla přijatá veškerá opatření, která po něm mohou být s ohledem na konkrétní okolnosti případu rozumně vyžadována, aby tak zajistil svou neúčast na daňovém podvodu, soud poznamenává, že i když ze správního spisu vyplývá, že žalobce zůstal po doručení písemnosti „Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“ nečinný, nemohl žalovaný z tohoto důvodu odhlédnout od již shromážděných důkazních prostředků, na něž žalobce ve své obraně odkazoval. Právě proto, že je zcela opomenul, zatížil své rozhodnutí nepřezkoumatelností, na základě níž je soud nucen věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení.
34. Městský soud v Praze tedy z důvodů shora uvedených podle § 78 odst. 1 ve spojení s ust. § 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s. napadené rozhodnutí zrušil a podle § 78 odst. 4 s.ř.s. vrátil věc k dalšímu řízení žalovanému. Soud přisvědčil námitce žaloby, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné, neboť z něj není zřejmé, zda a v jakém rozsahu se v odůvodnění napadených rozhodnutí odvolací námitkou výše uvedenou žalovaný v odvolacím řízení zabýval, napadené rozhodnutí je tedy nepřezkoumatelné pro nedostatek jeho důvodů. Soud se ve shodě s judikaturou Nejvyššího správního soudu /rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.11.2003, č.j. 7 A 38/2001-37) nezabýval meritem věci za situace, kdy napadené rozhodnutí ruší pro podstatné vady řízení podle cit. ust. § 76 s.ř.s., když soudcovské hodnocení by v danou chvíli bylo předčasné.
35. Bude na žalovaném, aby se v dalším řízení podrobně vypořádal s námitkami žalobce včetně obrany uplatněné v žalobě, tyto námitky řádně vyhodnotil a rozhodl, přičemž v odůvodnění svého rozhodnutí zaujme stanovisko ke všem uplatněným odvolacím důvodům.
36. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s.ř.s., podle něhož má žalobce, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení proti žalovanému, který ve věci úspěch neměl. Těmto nákladům odpovídá částka 6 000 Kč představující zaplacený soudní poplatek a dále náklady za zastoupení za 2 úkony právní služby [převzetí a příprava zastoupení dle § 11 odst. 1 písm. a) vyhlášky č. 177/1996 Sb. (dále jen „advokátní tarif“); vyhotovení správní žaloby dle § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu po 3 100 Kč [§ 7 bod 5 ve vazbě na § 9 odst. 4 písm. d)], dále režijní paušál ve výši 2 x 300 Kč, tj. 600 Kč podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu. Soud tedy přiznal žalobkyni na nákladech řízení celkem 14 228 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.

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.

Praha 14. listopadu 2019

JUDr. Ludmila Sandnerová v. r.
předsedkyně senátu