



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Ladislava Hejtmánka a soudkyň JUDr. Naděždy Treschlové a JUDr. Hany Kadaňové, Ph.D., ve věci

žalobce: **GMI WORLD holding a.s.**, IČ: 247 42 872, se sídlem v Praze 1, Lodecká 1181/4, zast. JUDr. Zdeňkem Koschinem, advokátem se sídlem v Praze 5, Štefánikova 75/48,

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 427/31,

k žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15.3.2016, čj. 10595/16/5300-21441-711676,

takto:

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

Odůvodnění

[1] Žalobce podanou žalobou napadl shora uvedené správní (daňové) rozhodnutí, kterým byl změněn dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále také jen „*finanční úřad nebo správce daně, pokud není z kontextu patrné, že správcem daně je i žalovaný*“) ze dne 24. 2. 2015, čj. 1196128/15/2001-52525-110608. V daňovém řízení po provedené daňové kontrole za období od 17. 9. 2012 do 30. 9. 2012 byl vyloučen nárok na odpočet daně mj. od společnosti TERA CZ s.r.o. v celkovém základu daně xxxxx a DPH xxxxx Kč (finanční úřad snížil základ daně a daň na výstupu o tyto položky, žalovaný napadeným rozhodnutím tyto položky znovu uvedl v částce 0 Kč).

[2] Žalobce napadl rozhodnutí ve shora uvedeném rozsahu a domáhal se jeho zrušení a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Uváděl, že podezření na podvodné jednání se mělo týkat toho, že žalobce uzavřel se společností TERA CZ s.r.o. kupní smlouvu, podle níž žalobce jako prodávající prodal této společnosti 61 ks vzduchových tryskačních strojů, které však podle místního šetření byly zrezivělé a nepoužitelné. Tyto stroje žalobce nabyl na základě kupní smlouvy od společnosti POREAL INVEST s.r.o. Stroje měly být prodávány podle řetězce, kdy společnost V.S.K. s.r.o. je prodala společnosti POREAL INVEST s.r.o., tato společnost je prodala žalobci, ten je prodal společnosti TERA CZ s.r.o., společnost POREAL INVEST s.r.o. vykazala ve vztahu k uvedené transakci daňovou povinnost, kterou odvedla, žalobce za září 2012 rovněž daňovou povinnost odvedl. Společnost TERA CZ s.r.o. ve vztahu k této transakci nárokovala daň ve výši xxxx Kč, kterou její správce daně neuznal a podával trestní oznámení. Na základě těchto zjištění finanční úřad vyloučil nárok na odpočet daně z těchto plnění, přičemž vycházel z toho, že pokud došlo k podvodu při koupi, muselo k němu dojít i při následném prodeji. Proti platebnímu výměru podal žalobce odvolání, žalovaný pak v rozporu s hodnocením finančního úřadu postupoval tak, že ve svém důsledku vyloučil nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění od prodávajícího POREAL INVEST s.r.o. a ponechal uskutečněné zdanitelné plnění o plnění v celkovém základu daně xxxx Kč a DPH ve výši xxxxx Kč ve prospěch společnosti TERA CZ s.r.o., a vycházel tak zřejmě z toho, že žalobce se dopustil podvodu nákupem předmětného zboží a uhrazenou cenu na vstupu neuznal, na druhou stranu jednal právně korektně, pokud podvodně nakoupené zboží dále prodal a zúčtovaný výnos, včetně DPH, na výstupu ponechal. Žalobce v odvolání namítal nesprávnost neuznání nároku na odpočet přijatých od společnosti POREAL INVEST s.r.o. Na jedné straně tak ponechal žalovaný zdanitelné plnění, na druhé straně je však vyloučil s odůvodněním, že postupuje podle judikatury Soudního dvora Evropské unie (rozsudek ze dne 21. 2. 2006 ve věci C-225/02 Halifax – dále také jen „*rozsudek Halifax*“), podle něhož musí být v případě prokázání zneužití práva nastolena taková situace, jaká by existovala v případě neexistence plnění představujících uvedené zneužití.

[3] Žalobce namítal, že správci daně nepřísluší posuzovat obchodní transakci, zda dohodnutá cena plnění byla vyšší či nižší, než obvyklá, nejedná-li se o transakci mezi subjekty ovládanými týmiž osobami. Pokud u žalobce byla kontrola vyvolána žádostí správce daně společnosti TERA CZ s.r.o., které nebyl nadměrný odpočet uznán, není právně konstituentní, aby na druhou stranu byl uznán jako správný ve výnosech žalobce. Pokud se žalobce odvolal proti vyloučení nároku na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění od prodávající POREAL INVEST s.r.o., je formálně podle názoru žalobce zneužitím práva ze strany žalovaného, konstatoval-li, že na druhou stranu nebylo odvoláním napadeno snížení uskutečněného zdanitelného plnění o plnění ve prospěch společnosti TERA CZ s.r.o. Žalobce uvádí, že tento druh řízení má prvky řízení sankčního (mj. v zatížení žalobce penálem), je na místě přiměřeně aplikovat trestně právní zásadu zákazu reformationis in peius. Dále podle názoru žalobce byl nesprávně interpretován rozsudek Halifax, z něhož vyplývá, že buď právo zneužito bylo, nebo nebylo. Pokud právo zneužito bylo, bylo zneužito jak při nákupu, tak při prodeji, a pokud zneužito bylo, je vyloučeno jak z výnosů, tak z nákladů, tedy jak z daně na vstupu, tak na výstupu. Pokud zneužito nebylo, nemohlo se tak stát při prodeji, ani při nákupu. Pokud v rámci kupní smlouvy mezi žalobcem a společností TERA CZ s.r.o. došlo k podvodu a byla-li taková smlouva neplatná, nemohly by takové výnosy požívat právní ochrany. Ponechání takové

neplatné transakce ve výnosech (v dani na výstupu), byl-li na druhé straně u společnosti TERA CZ s.r.o. nárok na odpočet neuznán, je tak podle názoru žalobce v rozporu s přiměřeností.

[4] Žalovaný s podanou žalobou nesouhlasil a navrhoval její zamítnutí, přičemž v důvodech odkazuje částečně na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Žalobce v odvolání nenamítal nesprávnost neuznání nároku na odpočet uplatněného ze zdanitelných plnění přijatých od obchodní společnosti POREAL INVEST s.r.o., žalovaný se tak k tomu konkrétně nevyjadřoval, zásada zákazu reformatio in peius uvedl, že ta se v daném případě neuplatní (poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 2. 2015, sp. zn. 2 Afs 144/2014), žalobce byl se skutečnostmi zjištěnými při dokazování a se změnou právního názoru žalovaného seznámen písemností ze dne 7. 1. 2016, žalobce práva se vyjádřit nevyužil. K aplikaci rozsudku Halifax uvádí, že z něj plyne, že v případě zneužití práva musí být nastolena taková situace, která by existovala v případě neexistence plnění představujících uvedené zneužití; v tomto případě deklarovaná zdanitelná plnění byla žalobcem dodána odběrateli – obchodní společnosti TERA CZ s.r.o., přičemž žalobce prokazatelně vystavil daňové doklady, na který byla plnění deklarována, proto mu vznikla povinnost z tohoto dodání přiznat daň. Správce daně tak postupoval správně, pokud na ř. 1 snížil uskutečněná zdanitelná plnění o předmětná deklarovaná zdanitelná plnění, když tak se postupuje pouze v případě prokázání zneužití práva (rozsudek Halifax), v tomto případě nebylo zneužití práva prokázáno. Pokud chtěl žalobce prokázat, že se zdanitelné plnění neuskutečnilo, měl tak učinit v rámci odvolacího řízení, což neučinil, a žalovaný mu tak vlastně vyměřil daň na výstupu tak, jak žalobce deklaroval ve svém daňovém přiznání. Ohledně neplatnosti kupní smlouvy uzavřené se společností TERA CZ s.r.o. žalovaný uvedl, že mu platnost nepřisluší posuzovat, přičemž odkazuje na příslušnou judikaturu. Pokud žalobce uváděl, že obchodní společnosti TERA CZ s.r.o. nebyl uznán nárok na odpočet daně z předmětných plnění, pak se jedná o jinou otázku, která nebyla předmětem odvolacího řízení (nebylo zpochybněno dodání předmětného plnění žalobcem obchodní společnosti TERA CZ s.r.o. a vystavení daňových dokladů, proto vznikla žalobci povinnost přiznat daň).

[5] K ústnímu jednání nařízenému na den 15. 3. 2018 se žalobce ani jeho zástupce nedostavil, ač měl doručeno, soud tak jednal v jejich nepřítomnosti. Žalovaný při ústním jednání setrval na svém stanovisku.

[6] V odůvodnění napadeného rozhodnutí je mj. uvedeno, že žalobce v podaném odvolání uváděl svůj nesouhlas s finančním úřadem ohledně pořízení 5 000 ks kabelů od společnosti Preclusive, formu úhrady vozidla IVECO DAILY a zaplacení silniční daně za rok 2012. Poté je v odůvodnění konstatována judikatura týkající se prokazování nároku a důkazního břemene, poté je zdůvodněn postup týkající se toho, co žalobce namítal v podaném odvolání. K tomu, co uváděl žalobce v žalobě, je v odůvodnění uvedeno, že správce daně v předmětném daňovém řízení provedl nesprávnou kvalifikaci stran uskutečnění zdanitelných plnění pro společnost TERA CZ, když ve zprávě o daňové kontrole konstatoval, že tato plnění byla součástí podvodu na DPH, o němž žalobce věděl, nebo vědět mohl. Správce daně vydefinoval podvod na DPH ve vztahu k přijatým zdanitelným plněním od společnosti POREAL INVEST, o kterém žalobce věděl nebo měl

vědět, ve vztahu k těmto plněním pak důvodně vyloučil nárok na odpočet daně. Bylo prokázáno, že předmětné plnění existovalo a bylo dodáno přijaté plnění (vzduchové tryskové tkací stroje), následně žalobce dodal zboží svému odběrateli TERA CZ a z tohoto dodání přiznal daň na výstupu. Správce daně přiznanou daň chybně vyloučil z uskutečněných plnění na výstupu, ačkoliv podle rozsudku Halifax se tak postupuje pouze v případě, kdy bylo prokázáno zneužití práva. V tomto případě bylo prokázáno, že deklarovaná zdanitelná plnění byla dodána žalobcem společností TERA CZ a žalobce prokazatelně vystavil daňové doklady, kdy mu vznikla povinnost přiznat z tohoto dodání zboží daň. Proto žalovaný s ohledem na nezpochybnění uskutečněného plnění provedl korekci a zvýšil výši uskutečněných zdanitelných plnění z původního základu daně xxxx Kč a daň na výstupu xxxx Kč na základ daně 0 Kč a daň na výstupu xxxx Kč.

[7] V předloženém správním spise je odvolání žalobce proti platebnímu výměru, které obsahuje důvody konstatované v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Dále je zde obsažena písemnost žalovaného ze dne 7. 1. 2016, jímž je žalobce seznámen před vydáním rozhodnutí o odvolání se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a je vyzván k uplatnění práva vyjádřit se k těmto skutečnostem do 15 dnů od doručení výzvy. Pod body 8 – 10 této výzvy je pak výslovně upozorněn na změnu posuzování plnění pro společnost TERA CZ s.r.o. Podle doručenky datové zprávy byla tato písemnost doručena do datové schránky žalobce dne 7. 1. 2016, kdy se přihlásila oprávněná osoba do datové schránky.

[8] Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí, včetně řízení, jež jeho vydání předcházelo, v mezích žalobních bodů, jimiž je vázán, vycházejí přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí správního orgánu (ust. § 75 odst. 1, 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „s.ř.s.“), a o důvodnosti podané žaloby uvažil takto.

[9] Podle ust. § 5 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, ve znění účinném v rozhodné době (dále také jen „daňový řád“): „*správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob (dále jen „osoba zúčastněná na správě daní“)* v souladu s právními předpisy a používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní.“

[10] Podle ust. § 114 odst. 2, 3 daňového řádu: „(2) *Odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. Odvolací orgán však není návrhy odvolatele vázán, a to ani v případě, že v odvolání neuplatněné skutečnosti ovlivní rozhodnutí v neprospěch odvolatele.* (3) *Vyjdou-li při přezkoumávání najevo nesprávnosti nebo nezákonnosti odvolatelem neuplatněné, které však mohou mít vliv na výrok rozhodnutí o odvolání, odvolací orgán je prověří.*“

[11] Před samotnou reakcí na konkrétní žalobní body soud musí předeslat, že v daňovém řízení je to pouze daňový subjekt, který určuje svými úkony (např. podaným daňovým přiznáním), o čem bude případné následné řízení probíhat. Je tak na něm, pokud

určité tvrzení v daňovém přiznání uvede, aby jej následně poté prokázal, rovněž pokud nesouhlasí s určitým závěrem správce daně, musí tento nesouhlas konkrétně uvést v podaném oprávněném prostředku (např. odvolání). To je stručně smysl a koncepce daňového řízení, kterou žalovaný zmiňoval v odůvodnění svého rozhodnutí v obecné konstataci příslušné daňové judikatury. Pokud své tvrzení v daňovém přiznání uvede, a chce jej následně pozměnit, musí tak učinit svým úkonem, neboť správce daně není oprávněn (mimo zákonem a judikaturou definované případy, např. v případě prokázání podvodu na dani z přidané hodnoty) tato jeho tvrzení sám měnit. V této věci žalobce nic k závěru finančního úřadu týkající se zdanitelných plnění ve prospěch svého odběratele společnosti TERA CZ s.r.o. nenamítal, tuto část závěru finančního úřadu v podaném odvolání nijak nezmiňoval, stejně jako nenapadal dodání zboží od svého dodavatele POREAL INVEST s.r.o., a dále byl žalobce prokazatelně žalovaným v průběhu odvolacího řízení seznámen s tím, že došlo k posunu hodnocení jeho dodání příslušného zboží jeho odběrateli (společnosti TERA CZ s.r.o.), kdy žalovaný, na rozdíl od finančního úřadu, tuto transakci nepovažoval za podvodnou, a proto daň na výstupu i zdanitelné plnění z tohoto důvodu uznal za uskutečněné. Pokud žalobce s takovým postupem nesouhlasil, tak se buď měl proti němu bránit, to je však jeho právo, nikoliv povinnost. Pokud tak neučinil, tak s tímto postupem musel být srozuměn. Nicméně, pokud (jak tomu nasvědčují důvody, které uváděl v podané žalobě) s tím nesouhlasil, měl doplnit svou argumentaci v podaném odvolání týkající se dodání zboží od svého dodavatele (POREAL INVEST s.r.o.), a případně doplnit o argumentaci týkající se dodání zboží svému odběrateli. Pokud to neučinil, je to jeho právo a jeho rozhodnutí, neznamená to ale nezákonné jednání či rozhodnutí žalovaného. Pokud žalobce v žalobě uváděl, že u jeho odběratele (TERA CZ s.r.o.) správce daně určitým způsobem postupoval, pak to není předmětem tohoto řízení a takový žalobní bod nemůže být důvodný ani z hlediska subjektivní žalobní legitimace žalobce – žalobce v soudním řízení správním může namítat pouze porušení svého subjektivního veřejného práva (srov. vymezení pravomoci správních soudů v ust. § 2 s.r.s.), nikoliv tvrzené porušení práva jiného subjektu; to musí činit tento jiný subjekt, nikoliv žalobce v tomto řízení.

[12] Žalobní námitky nemohou tento závěr zvrátit. Z ničeho neplyne, že by žalovaný nebo správce daně posuzovaly obchodní transakci, tedy zda dohodnutá cena byla vyšší či nižší, než cena obvyklá, neboť nic takového žalovaný nehodnotil – žalovaný se zaměřil na závěr, zda v daném případě byl prokázán podvod na dani z přidané hodnoty u těch plnění, která se týkala dodání zboží odběrateli žalobce, a dospěl k závěru, že tomu tak není, proto příslušný závěr finančního úřadu změnil. Takový postup podle názoru soudu není v rozporu s žalobcem uváděným rozsudkem ve věci Halifax, neboť jeho závěry respektuje (podvod nebyl u prodeje od žalobce svému odběrateli prokázán, proto nemůže být takové plnění z přiznání vyloučeno). Pokud žalobce uvádí, že podle rozsudku Halifax je nutné vycházet z toho, že buď právo zneužito bylo, nebo nebylo, pak s takovým obecným hodnocením nelze než souhlasit, nicméně to nemá žádný vliv na posuzovanou věc. V předmětné věci je zřejmé, že žalovaný dospěl u příslušných plnění k závěru, že právo zneužito nebylo, proto závěry z rozsudku Halifax (vyloučení takového plnění) neaplikoval.

[13] Podle názoru soudu nelze v tomto případě argumentovat tím, že postup správce daně by byl v rozporu se zásadou přiměřenosti podle ust. § 5 odst. 3 daňového řádu – jak

soud uváděl shora, v tomto daňovém řízení každý subjekt uplatňuje svoje tvrzení (v daňovém přiznání) a ty případně prokazuje. Pokud tedy tato námitka směřuje do hodnocení daňové povinnosti jiného subjektu (společnosti TERA CZ s.r.o.), pak by se takového práva musela domáhat tato společnost, nikoliv žalobce v tomto konkrétním daňovém řízení.

[14] Rovněž soud nemůže za důvodné hodnotit ani právní názor žalobce, že by v tomto konkrétním daňovém řízení měla být aplikována trestněprávní zásada zákazu reformatio in peius (k níž však podle názoru soudu v tomto případě ani nedošlo) – tato zásada v tomto daňovém řízení uplatnitelná není (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 2. 2015, sp. zn. 2 Afs 144/2014, na nějž důvodně poukázal žalovaný); žalobce navíc ani neuvádí, v čem se mělo jeho postavení zhoršit, resp. které jeho právo by mělo být tímto postupem porušeno (žalovaný v odvolání příslušná zdanitelná plnění nenapadal, změnu právního názoru žalovaného, s níž byl seznámen, rovněž ponechal bez své reakce).

[15] V dané věci tak soud uzavírá, že podanou žalobu nepovažuje za důvodnou a proto ji zamítl (ust. § 78 odst. 7 s.ř.s.).

[16] Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., podle kterého má účastník, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Vzhledem k tomu, že žalovanému státu tyto nevznikly, soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku.

P o u č e n í :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou (2) 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). 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.

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 dne 15. března 2018

JUDr. Ladislav Hejtmánek v.r.
předseda senátu