



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobkyně: **INDIPA a.s.**, IČO 28210522
sídlem Nečtiny č.p. 175, 331 62 Nečtiny
zastoupená advokátem Mgr. Danielem Tetzelm
sídlem Mečíková 409, 252 42 Jesenice

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 10. 2017 č. j. 44470/17/5300-22442-702972,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobkyně domáhala zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí, jímž žalovaný změnil dodatečný platební výměr vydaný Finančním úřadem pro Prahu 4 (dále též „*správce daně*“) ze dne 8. 8. 2012 č. j. 451016/12/004511109427 v čísle účtu správce daně a ve zbytku jej potvrdil. Platebním výměrem byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty (dále též „*DPH*“) za 2. čtvrtletí 2011 ve výši 43 236 323 Kč a stanoveno penále v částce 8 647 264 Kč.
2. Žalobkyně napadá žalobou obě rozhodnutí orgánů finanční správy. Vznesené námitky lze rozdělit do následujících žalobních bodů.
3. V prvním žalobním bodu žalobkyně nesouhlasí se žalovaným, že bylo prokázáno, že věděla o svém zapojení do obchodního řetězce zatíženého podvodem. Žalovaný pod body 48 až 67 napadeného rozhodnutí uvádí pouze izolovaná tvrzení, která jsou standardní v řetězovém nákupu pohonných hmot, z nich nelze nic závadného dovodit. Pod bodem 65 napadeného rozhodnutí žalovaný poukazuje na údajně nízkou marži, která je ve velkoobchodu zcela přiměřená. Podle žalobkyně napadené rozhodnutí se nezabývá rozdílem výnosů a výdajů, který v daném případě činil téměř 489 000 Kč, taková částka

není z hlediska hospodářského výsledku zanedbatelná. Hodnocení tzv. objektivních okolností žalovaný provedl pouze tendenčně a v neprospěch žalobkyně, porušil tím principy daňového řádu, zásady daňového řízení, i § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále též „ZDPH“).

4. Ve druhém žalobním bodu žalobkyně namítá, že napadené rozhodnutí i nadále obsahuje vady, na které poukázal již Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 8. 2016 č. j. 2 Afs 55/2016-38, kterým zrušil předchozí rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 3. 2013 č. j. 10051/13/5000-14304-702972. Žalobkyně tvrdí, že byla oprávněna uplatnit nárok na odpočet DPH na vstupu na základě daňových dokladů od společnosti ABC TIP KONTAKT s. r. o. (dále též „společnost ABC“ či „dodavatel“) a nesouhlasí se žalovaným, že daňové doklady, které předložila, neprokazují deklarované zdanitelné plnění od dodavatele. Po žalobkyni nelze spravedlivě požadovat další důkazní prostředky. Přijatou fakturou a výpisy z účtů doložila nákup a zaplacení zboží, doložila skladovou evidenci, vydanou fakturou a výpisy z účtu doložila prodej zboží, dodavatelé i odběratelé v rámci obchodu existují, navrhla výslech svědků a doložila účetnictví. Správce daně požadoval po žalobkyni prokázat něco, co měl prokázat dodavatel, nepostupoval proto v souladu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 7. 2007 č. j. 9 Afs 81/2007-60.
5. Žalobkyně vždy reagovala na výzvy správce daně, předkládala požadované dokumenty a důkazní prostředky, ale s jejich hodnocením nesouhlasí. Podle žalobkyně nebylo postaveno najisto, že doklad, kterým prokazovala uskutečnění zdanitelného plnění, nevystavil dodavatel. Správce daně tudíž nedostál své povinnosti a neprokázal, že dodavatel uvedený na dokladu tento doklad nevystavil. Naopak prokurista dodavatele jako svědek potvrdil, že ve věci prodeje pohonných hmot se žalobkyní jednal, podepisoval dodací listy a označil další svědky. Správce daně tím, že nesprávně zjistil a stanovil daň, porušil § 1 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „DŘ“), a tím, že nešetřil práva žalobkyně, porušil § 5 odst. 3 DŘ a zásadu přiměřenosti při ukládání povinností.
6. Ve třetím žalobním bodu žalobkyně brojí proti zahájení doměřovacího řízení za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2011, jelikož před zahájením daňové kontroly nebylo v protokolu uvedeno, že správce daně sdělil žalobkyni nové skutečnosti či důkazy, na jejichž základě lze předpokládat doměření daně. Správce daně tím postupoval v rozporu s § 143 odst. 3 a 145 odst. 2 DŘ.
7. Žalovaný ve vyjádření k žalobě ze dne 27. 4. 2018 navrhuje zamítnutí žaloby jako nedůvodné. Uvádí, že Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 31. 8. 2016 č. j. 2 Afs 55/2016-38 zrušil rozsudek Městského soudu v Praze (pod výrokem I.) i předchozí rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 3. 2013 č. j. 10051/13/5000-14304-702972 a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (pod výrokem II.) se závazným právním názorem, který žalovaný dodržel. V napadeném rozhodnutí popsal, že žalobkyně mohla vědět o své účasti na podvodu na DPH, pod body 37 až 45 popsal nestandardní řetězec korporací s identifikovanou chybějící daní v řetězci a pod body 46 až 68 uvedl objektivní okolnosti dané věci ve vztahu k žalobkyni, na které je nutno nahlížet v jejich souhrnu. K nim žalobkyně nepřijala žádná rozumně požadovaná opatření k zabránění podvodu na DPH, jak popsal pod body 69 až 73. Nárok žalobkyně byl tudíž uplatněn v rozporu se smyslem a účelem Směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému DPH (dále též „Směrnice“), či v rozporu s § 72 a § 73 ZDPH. Žalovaný nepovažuje okolnosti uvedené pod body 48 až 67 napadeného rozhodnutí za standardní. Pokud

žalobkyně začala s dodavatelem obchodovat v rádech desítek milionů poté, co si na čerpací stanici vzala vizitku, a o němž si neověřila ani běžně zjistitelné údaje, nepovažuje žalovaný takovéto jednání za standardní a obezřetné, ani rámcové smlouvy nevykazovaly standardnosti. Žádné okolnosti žalovaný neposuzoval izolovaně, komplexně v souhrnu vypovídají o nestandardnosti obchodní spolupráce. K obchodní marži zmiňované pod body 43 a 65 napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že s doloženou marží by řádný obchodník nemohl na trhu v běžném obchodním styku konzistentně fungovat, k tomuto poukázal na neobvyklé sankce na daňových dokladech za nedodržení splatnosti, či sankce v rámcových smlouvách za nedodržení ustanovení (penále v částce 50 000 Kč denně podle čl. VI. či úrok z prodlení a smluvní pokuta podle čl. VII. smlouvy). Podle žalovaného se v napadeném rozhodnutí vypořádal s existencí podvodu na DPH i s tzv. vědomostním testem. Postupoval zcela v souladu se základními principy a zásadami, jejichž aplikací nedošlo k porušení § 72 a 73 ZDPH.

8. Městský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále též „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.).
9. U jednání, které se konalo dne 23. 4. 2021, strany setrvaly na své argumentaci. K dotazu soudu strany nepožadovaly provedení žádného důkazu.
10. Předně je třeba uvést, že v dané věci již bylo rozhodováno Městským soudem v Praze, který žalobu podanou žalobkyní proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 3. 2013 rozsudkem č. j. 3 Af 20/2013-47 zamítl. Následně ke kasační stížnosti žalobkyně rozsudkem ze dne 31. 8. 2016 č. j. 2 Afs 55/2016-38 zrušil Nejvyšší správní soud uvedený rozsudek Městského soudu v Praze i rozhodnutí žalovaného, jak je shora uvedeno. Nejvyšší správní soud uvedl, že *„ačkoli se v obecné rovině lze ztotožnit s názorem žalovaného, že objektivní okolnosti případu nasvědčují podvodnému jednání, správce daně ani žalovaný se nevydali tímto směrem a neopatrili dostatečné důkazy o tom, že stěžovatelka (tj. žalobkyně, pozn. soudu) věděla nebo mohla vědět o svém zapojení do obchodního řetězce zatíženého podvodným jednáním. Nejvyšší správní soud nemůže při svém rozhodování nahrazovat činnost správních orgánů. Je tedy na žalovaném, aby provedl další šetření, opatřil relevantní důkazy a vyvodil odpovídající závěry. Ve svém posouzení je nicméně povinen řídit se právním názorem Nejvyššího správního soudu, že na předmětnou transakci mezi stěžovatelkou a jejím dodavatelem nelze pohlížet izolovaně a uměle odhlížet od reálných podmínek uskutečňování řetězových transakcí, nýbrž je třeba posoudit a prokázat, zda v souladu s výše uvedenou judikaturou stěžovatelka věděla nebo mohla vědět, že se účastní podvodného obchodování.“*
11. 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 výše uvedený závěr (právní názor), jímž Nejvyšší správní soud orgány finanční správy v dalším postupu zavázal. Jinými slovy, zda žalovaný provedl další šetření, opatřil relevantní důkazy a vyvodil odpovídající závěry pro posouzení ke zjištění, zda žalobkyně věděla nebo mohla vědět, že se účastní podvodného obchodování.
12. Žalovaný poté, co mu byla věc vrácena, doplnil správní spis obžalobou Vrchního státního zastupitelství v Praze ze dne 20. 7. 2016 č. j. 7 VZV 16/2012-4465, která se týká podvodů na DPH u nákupů pohonných hmot společností PROROBÍ s.r.o. [poté pod názvem MASNÝ

A UZENÁŘSKÝ KONCERN s. r. o., IČ 24694673 (dále též „*společnost MUK*“) s jejími odběrateli, mimo jiné i společností ABC. V obžalobě jsou uvedeny svědecké výpovědi jednatelů společností MUK a ABC, kteří vypověděli, že sloužili jako tzv. bílí koně, činnost svých společností neřídili a ani neznali. Ve věci obžaloby figuruje jako svědek i pan P. H., předseda představenstva žalobkyně, který vypovídal k obchodu se společností ABC, k zasažení transakcí podvodem se společností ABC, kterých si měl být vědom (viz str. 53 obžaloby). Z obžaloby dále vyplývá, že předsedkyní představenstva žalobkyně od 28. 12. 2007 do 22. 9. 2009 byla Mgr. K. T., jediným akcionářem byl P. H. (viz str. 91 obžaloby). Za 2. čtvrtletí 2011 žalobkyně k obchodu se společností ABC nedoložila žádné průvodní doklady prokazující jejich vlastnictví a nabytí od společnosti ABC, pouze bylo zjištěno, že pohonné hmoty byly naloženy v Rakousku a dodány na tuzemské čerpací stanice (viz str. 92 obžaloby).

13. Žalovaný předmětnou věc opětovně posoudil a napadeným rozhodnutím ze dne 17. 10. 2017, vyjma čísla účtu správce daně, platební výměr potvrdil. Uvedl, že v daném případě daňový subjekt (nyní žalobkyně) splnil hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně, kdy není sporu o tom, že předmětná plnění skutečně existovala a jak již Nejvyšší správní soud v předmětném rozsudku vyložil, nemůže být pochyb o tom, že daňový subjekt pohonné hmoty přijal právě od dodavatele uvedeného na přijatých, předmětných daňových dokladech. V návaznosti na tyto dílčí závěry žalovaný doplnil řízení a na základě skutečností vyplývajících jednak z již provedeného dokazování v rámci původního řízení (před soudním přezkumem), jednak ze skutečností získaných v rámci doplnění řízení, žalovaný dospěl k závěru, že daňový subjekt byl svými transakcemi účasten podvodu na DPH a o této své účasti vědět měl. Podle žalovaného pohonné hmoty byly přeprodávány v řetězci korporací, v němž byla narušena daňová neutralita (tj. v řetězci je patrná existence chybějící daně), kdy jeden daňový subjekt v řetězci byl nekontaktním, u něho nebylo možno ověřit jeho přijatá a uskutečněná plnění, či jeho výslednou daňovou povinnost (společnost ABC) a současně u dalšího daňového subjektu v řetězci chybí daň zcela explicitně (společnost MUK). Posuzované obchodní transakce neodpovídaly podmínkám, které jsou typické a v obchodním prostředí pro subjekty běžné, a stejně tak se z většiny korporace figurující v předmětném řetězci nejvíce jako standardní podnikatelé. Zároveň byly dány objektivní okolnosti odůvodňující skutečnost, že daňový subjekt o svém zapojení na podvodu na DPH věděl nebo vědět mohl.
14. Na základě popsanych objektivních okolností posuzovaného případu, na které je nutno nahlížet v jejich souhrnu, kdy současně daňový subjekt nepřijal žádná rozumně požadovaná opatření k zabránění podvodu na DPH, žalovaný shledal, že daňový subjekt věděl a vědět mohl, že se svými obchodními transakcemi účastní podvodu na DPH. Daňovému subjektu nebyl uznán uplatněný nárok na odpočet daně z předmětných přijatých zdanitelných plnění (z plnění od společnosti ABC uvedených v předmětných daňových dokladech), jelikož byl uplatněn podvodně, v rozporu se smyslem a účelem Směrnice, respektive v rozporu s § 72 a § 73 ZDPH.
15. Městský soud v Praze posoudil věc takto:
16. Soud vycházel z této právní úpravy v rozhodném znění:
17. Podle § 87 odst. 1 DŘ *daňová kontrola je zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém*

správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně.

18. Podle § 143 odst. 3 DŘ *k doměření z moci úřední může dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly. Zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje podle § 145 odst. 2.*
19. Podle § 145 odst. 2 DŘ *pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.*
20. Před vlastním posouzením věci soud připomíná, že podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu soudy nemusí nutně reagovat na každý dílčí argument uvedený v žalobě. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014 č. j. 7 As 126/2013-19). Podstatné je, aby správní soud v odůvodnění rozhodnutí postihl všechny stěžejní námitky účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i reakce na některé dílčí a související námitky (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2014 č. j. 7 Afs 85/2013-33). Soud rovněž může pro stručnost odkázat na část odůvodnění rozhodnutí správního orgánu, s nímž se ztotožní. Jak k tomuto přílehavě uvádí Ústavní soud, „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (náleze ze dne 12. 2. 2009 sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015 č. j. 9 As 221/2014-43, ze dne 29. 3. 2013 č. j. 8 Afs 41/2012-50, ze dne 6. 6. 2013 č. j. 1 Afs 44/2013-30, ze dne 3. 7. 2013 č. j. 1 As 17/2013-50, nebo ze dne 25. 2. 2015 č. j. 6 As 153/2014-108). Stejně závěry se pak vztahují i k rozhodování druhostupňového správního orgánu. Městský soud v intencích ustálené rozhodovací praxe správních soudů uvádí, že žalovaný nemusel reagovat na každý dílčí argument žalobkyně, přesto však všechny námitky řádně vypořádal.
21. K námitkám prvního žalobního bodu soud nejprve předesílá, že daňové řízení je ovládáno zásadou, že daňový subjekt má povinnost jednak přiznat daň (břemeno tvrzení) a povinnost toto tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Podle § 72 odst. 1 ZDPH má plátcé daně nárok na odpočet DPH, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Vznik nároku na odpočet DPH prokazuje plátcé v první řadě daňovým dokladem ve smyslu § 73 ZDPH. Jak bylo opakovaně judikováno Nejvyšším správním soudem a Ústavním soudem, prokazování nároku na odpočet DPH je prvotně záležitostí dokladovou, ale současně je třeba respektovat soulad s faktickým stavem. Jak vyplývá např. z nálezů Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001 sp. zn. IV. ÚS 402/99, a ze dne 11. 2. 2008 sp. zn. I. ÚS 1841/07, důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotněprávní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže např. zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. K unesení důkazního břemene proto nemusí vždy stačit předložení formálně bezvadných daňových dokladů či jiných listin, byť se všemi zákonem vyžadovanými náležitostmi. Prokazuje-li daňový subjekt nárok na osvobození od DPH formálně bezvadnými písemnými prohlášeními a daňovými doklady, ale zároveň existují pochybnosti o faktickém stavu, je na daňovém

subjektu, aby prokázal existenci podmínek, za nichž vzniká nárok na odpočet DPH. Nárok na odpočet DPH je správce daně oprávněn neuznat za situace existence daňového dokladu předloženého plátcem daně, pokud zjistí skutečnosti, které uplatnění takového nároku vylučují (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006 č. j. 2 Afs 7/2006-107, a ze dne 30. 6. 2010 č. j. 8 Afs 14/2010-195).

22. Ve smyslu konstantní judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále též „SDEU“) a Nejvyššího správního soudu, jedním z případů, kdy může dojít k neuznání nároku na odpočet DPH, je odhalení existence tzv. řetězového obchodu, jehož cílem je pouhé vylákání nadměrného odpočtu ze státního rozpočtu. Za takový řetězec lze považovat situaci, kdy se na získání výhody na dani podílí více než dva subjekty v řetězci za sebou a předmětem obchodování je zboží nebo služba, která je postupně bezdůvodně nadhodnocená, případně předmět obchodování je poskytnut za běžnou cenu, ale jeden z článků řetězce neodvede DPH a další článek řetězce legálně uplatňuje nárok na její odpočet. V případě, že se daňový subjekt účastní některého z uvedených typů řetězců, má nárok na odpočet DPH pouze za situace, že o záměru spáchat podvod na DPH nevěděl, a ani, s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem, vědět nemohl. Tento závěr vyplývá např. z rozsudků SDEU ze dne 6. 6. 2006 ve spojených věcech C-439/04 (*Axel Kittel*) a C-440/04 (*Recolta Recycling*), či ze dne 29. 4. 2004 ve spojených věcech C-487/01 (*Gemeente Leusden*) a C-7/02 (*Holin Groep BV cs*) atp. Jak uvedl SDEU v rozsudku ze dne 6. 6. 2006 ve spojených věcech C-439/04 (*Axel Kittel*) a C-440/04 (*Recolta Recycling*), „*Je tedy věcí vnitrostátního soudu odmítnout přiznat nárok na odpočet, pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a to i tehdy, pokud dotčené plnění splňuje objektivní kritéria, na základě kterých jsou založeny pojmy „dodání zboží uskutečněné osobou povinnou k dani, jednajícím jako taková,“ a „hospodářská činnost.“ Z výše uvedeného vyplývá, že na otázku je třeba odpovědět tak, že pokud je dodání uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která nevěděla a nemohla vědět, že dotyčné plnění je součástí podvodu spáchaného prodávajícím, je třeba článek 17 šesté směrnice vykládat v tom smyslu, že brání pravidlu vnitrostátního práva, podle kterého zrušení smlouvy o prodeji podle ustanovení občanského práva, které způsobuje absolutní neplatnost této smlouvy pro rozpor s veřejným pořádkem z důvodu protiprávnosti na straně prodávajícího, vede ke ztrátě nároku na odpočet DPH odvedené touto osobou povinnou k dani. V tomto ohledu není relevantní, zda uvedená neplatnost vyplývá z podvodu na DPH, nebo z jiných podvodů. Naopak, pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet.“ Rovněž je třeba zmínit i rozsudek SDEU ve spojených věcech *Mahagében a Péter Dávid* (C-80/11 a C-142/11), ze kterého vyplývá, že členské státy mohou odmítnout přiznat nárok na odpočet DPH, je-li z hlediska objektivních okolností prokázáno, že došlo k uplatnění tohoto nároku podvodně či zneužívajícím způsobem. Je tomu tak především tehdy, když plátce daně, kterému bylo dodáno zboží nebo poskytnuty služby zakládající nárok na odpočet DPH, věděl nebo musel vědět, že toto plnění bylo součástí daňového podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem na vstupu. Je přitom na daňovém orgánu, aby prokázal, že plátce daně věděl nebo musel vědět, že k takovému podvodu došlo. Výše uvedené závěry jsou promítnuty i v judikatuře Nejvyššího správního soudu, např. v rozsudcích ze dne 27. 7. 2007 č. j. 5 Afs 129/2006-142, ze dne 21. 4. 2010 č. j. 9 Afs 94/2009-156, ze dne 10. 10. 2012 č. j. 1 Afs 37/2012 - 50, a ze dne 15.*

12. 2011 č. j. 9 Afs 44/2011-343. Z citované judikatury nevyplývá pro podnikatele bezbřehá ochrana nároku na odpočet DPH, ale povinnost věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, aby v případě odhalení podvodného jednání nevznikly pochybnosti, že o podvodu věděl či se zřetelem ke všem okolnostem vědět mohl. Je totiž věcí daňového subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů, zvláště se značným finančním dopadem, se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů. Vedle již citované judikatury lze odkázat i na judikaturu Ústavního soudu, např. usnesení ze dne 28. 2. 2013 sp. zn. II. ÚS 4306/12, ze dne 7. 3. 2012 sp. zn. II. ÚS 296/12 či ze dne 29. 4. 2014 sp. zn. II. ÚS 3735/13.
23. V nyní projednávané věci dospěl soud k závěru, že žalovaný se okolnostmi daňového podvodu zabýval v dostatečné míře. Pojem „*daňový podvod*“ aplikoval v projednávané věci v souladu s výše vyslovenou judikaturou SDEU, na níž ostatně ve svém rozhodnutí hojně odkazuje.
24. Soud ověřil ze správního spisu, že žalobkyně uplatnila nárok na odpočet DPH z pohonných hmot přijatých v roce 2011 od společnosti ABC. Pohonné hmoty byly přepravovány v následujícím řetězci těchto korporací: OMV Česká republika – společnost MUK – společnost ABC – žalobkyně – PRIME INVEST s. r. o. (dále též „*společnost PRIME*“) – KF Oil s. r. o. (dříve KONT FUEL DISTRIBUTION s. r. o.) – Tank ONO s. r. o. (dále též „*společnost ONO*“). Prvotní nákup zboží byl učiněn v Rakousku, tedy v jiném členském státu bez daně. Společnost ABC v daňovém přiznání k DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2011 vykazovala v přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních základ daně dosahující takřka 500 000 000 Kč s výslednou daňovou povinností 10 068 Kč. Ke dni 18. 8. 2011 byla této společnosti zrušena registrace plátce DPH. Se společností MUK zahájil příslušný správce daně postup k odstranění pochybností za zdaňovací období květen a červen 2011 a předvolal ji k ústnímu jednání; k němu se společnost MUK nedostavila, následně změnila název (z původního PROROBÍ s.r.o.), adresu i jednatele. Společnost MUK neposkytla příslušnému správci daně žádnou součinnost a v průběhu postupu k odstranění pochybností nepředložila žádné doklady. Správcem daně byla společnosti MUK vyměřena daň za zdaňovací období květen 2011 ve výši 118 407 834 Kč a za zdaňovací období červen 2011 daň ve výši 99 972 623 Kč, které jmenovaná společnost neuhradila. Ke dni 8. 5. 2012 byla jmenované společnosti zrušena registrace plátce k DPH. Správce daně z výsledku svědka prokuristy společnosti ABC pana A. K. ze dne 24. 4. 2012, prostřednictvím kterého jmenovaná společnost jednala, zjistil, že obchodní vztah mezi společností ABC a žalobkyní byl navázán prostřednictvím navštívenky, kterou prokurista společnosti ABC nechával na čerpacích stanicích s poznámkou, že prodává pohonné hmoty pod cenou společnosti ČEPRO. Dále uvedl, že nezná dodavatele pohonných hmot společnosti ABC, a měl dispoziční oprávnění k bankovnímu účtu společnosti ABC. Z výpisu bankovního účtu společnosti ABC bylo správcem daně zjištěno, že na předmětný účet byly připisovány peněžní prostředky zejména od žalobkyně či pana P. H., člena představenstva a zároveň jediného akcionáře žalobkyně, a poukazovány na účet společnosti MUK. Ze sbírky listin v obchodním rejstříku ke společnosti MUK, a to z rozhodnutí jediného společníka při výkonu funkce valné hromady ze dne 31. 8. 2010, vyplývá, že v předmětném období byl jmenovaný prokurista společnosti ABC rovněž zástupcem korporace MAPLE HOLDING LLC, která byla v dotčeném období jediným společníkem korporace MUK. Z výše uvedených informací správce daně dovodil, že prokurista společnosti ABC musel mít povědomí o tom, kdo je dodavatelem pohonných hmot

společnosti ABC, ačkoli tvrdil opak. Povědomost o účasti společnosti MUK v obchodním řetězci musela mít i žalobkyně, která předložila souhrnný přehled údajů (Datensammelblatt), v němž je společnost MUK jako zákazník spolu s korporací OMV uvedena. Nadto došlo k personálnímu propojení společnosti MUK a žalobkyně přes osobu bývalého jednatele a společníka společnosti MUK, B. N., s P. H., členem představenstva a jediným akcionářem žalobkyně, neboť oba jmenovaní byli ve shodnou dobu společníky další společnosti F 9 s.r.o. Z výpisů z bankovních účtů žalobkyně a společnosti ABC bylo dále zjištěno, že za zboží bylo placeno tzv. zpětně, tj. že za předmětné zboží vždy platil dodavatel pohonných hmot až poté, co obdržel finanční prostředky od svého odběratele. Pohonné hmoty byly v rámci obchodního řetězce přepravovány toliko v jediný den. Uvedené žalovaný demonstroval na dodávce ze dne 25. 5. 2011, kdy v tento den byly podle žalobkyně předložené zprávy o plnění produktu pohonné hmoty (součást podání ze dne 6. 12. 2011 č. j. 520968/11004934105791) naplněny do cisteren, přepraveny a rovněž podle daňového dokladu č. 1201104721 dodány přes shora jmenované společnosti konečnému odběrateli v obchodním řetězci společnosti ONO. Takto popsany obchodní model potvrzuje i podání žalobkyně ze dne 14. 2. 2012 č. j. 75295/12/004934105791, v němž je na straně 3 uveden za datum nakládky zboží den 25. 5. 2011 v St. Valentin v Rakousku a za datum vykládky je uveden rovněž den 25. 5. 2011 s místem vykládky společnost ONO – Havlovice.

25. V napadeném rozhodnutí žalovaný na základě předložených daňových dokladů upozornil na nestandardně nízkou obchodní marži společností zapojených do obchodního řetězce. Dodávka benzínu natural 95 ze dne 25. 5. 2011 v množství 33 467 litrů byla společností ABC uskutečněna za cenu 837 009,67 Kč bez DPH (jednotková cena 25,01 Kč/litr) pro žalobkyni. Žalobkyně tuto dodávku přeprodala odběrateli společnosti PRIME za cenu 838 013,68 Kč bez DPH (jednotková cena 25,04 Kč/litr). Odběratel žalobkyně, společnost PRIME, poté ve stejný den tuto dodávku pohonných hmot přeprodal společnosti KF Oil s. r. o. (dříve KONT FUEL DISTRIBUTION s. r. o., dále též „společnost KF“) za cenu 839 017,69 Kč bez DPH (jednotková cena 25,07 Kč/litr), která tyto pohonné hmoty obratem přeprodala odběrateli společnosti ONO za cenu 877 024,53 Kč (jednotková cena 26,19 Kč/litr). Kromě společnosti KF, která byla tím, kdo zboží přepravoval, měly ostatní společnosti neúměrně nízkou marži vzhledem k výši dodávky. Skutečnosti svědčící o účasti žalobkyně v podvodném obchodním řetězci žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí shrnul tak, že předmětné zboží bylo (během jediného dne) přepravováno v řetězci korporací, ve kterém byla narušena daňová neutralita (tj. v řetězci je patrná existence chybějící daně), kdy zaprvé se v uvedeném obchodním řetězci stal jeden daňový subjekt nekontaktní a nelze vůbec ověřit jeho přijatá a uskutečněná plnění a tedy ani jeho výslednou daňovou povinnost (společnost ABC) a u dalšího daňového subjektu chybí daň zcela explicitně (společnost MUK). Posuzované obchodní transakce neodpovídaly podmínkám, které jsou typické a v obchodním prostředí pro subjekty běžné, a stejně tak se z většiny korporace figurující v předmětném řetězci nejeví jako standardní podnikatelé.
26. S výše uvedeným posouzením zjištěných skutečností se ztotožňuje i soud. Závěry o tom, že zdanitelná plnění podle žalobkyně předložených dokladů jsou součástí podvodu a že žalobkyně o existenci uvedeného řetězce a jeho účelu věděla, či vědět mohla, mají oporu ve zjištěném skutkovém stavu, jak byl popsán především na str. 8 až 19 napadeného rozhodnutí. O nestandardnosti popsaného obchodního řetězce svědčí i skutečnost, že některé ze společností zapojených do podvodného řetězce vznikly krátce před uskutečněním předmětných transakcí (společnost PRIME a společnost MUK), nedlouho

před nebo po realizovaných obchodech změnily vlastnickou a řídicí strukturu (společnost ABC a společnost MUK), sídlily na ryze administrativních adresách (společnost ABC a společnost MUK), disponovaly vzhledem k objemu svých transakcí nízkým základním kapitálem (společnost ABC, společnost PRIME, společnost MUK) a ve většině tyto korporace nebyly na trhu známými a etablovanými korporacemi obchodujícími s pohonnými hmotami, a následně byly těmito korporacím postupně zrušeny registrace k DPH (společnost ABC, společnost MUK, společnost PRIME).

27. Žalobkyně staví svou obranu na tvrzení, že nebylo prokázáno, že věděla nebo mohla vědět, že se účastní podvodného obchodování. Podle soudu již na základě výše uvedených skutečností měla mít žalobkyně při běžné míře opatrnosti pochybnosti o standardnosti obchodních vztahů, do nichž se chystala vstoupit. V daňovém řízení byly zjištěny okolnosti objektivně nasvědčující závěru, že v rámci řetězce, jehož se žalobkyně účastnila, docházelo k podvodu na DPH, a že o této své účasti žalobkyně věděla nebo vědět mohla. Již samotná skutečnost, že na základě navštívenky, která byla žalobkyni předána na čerpací stanici s uvedením nabídky pohonných hmot s nižší cenou než od společnosti ČEPRO a žalobkyně uskutečnila s takto prezentovaným subjektem, společností ABC, v krátkém časovém úseku obchody v řádech desítek milionů korun, vyvolává pochybnosti. Skutečnost, že žalobkyně bez jakéhokoliv průzkumu trhu, aniž by si o svém dodavateli zjistila relevantní informace a při takto nahodilém způsobu navázání spolupráce, do obchodního vztahu dobrovolně vstoupila, svědčí o tom, že se již od počátku obchodování se společností ABC žalobkyně nechovala s péčí řádného hospodáře. Žalobkyně si mohla z veřejně přístupných zdrojů zjistit o svém dodavateli dostatek informací, o jeho obchodní činnosti i o jeho obchodní historii, které ji mohly předem varovat do takového kontraktu vstoupit. Společnost ABC nebyla na trhu s pohonnými hmotami známou společností, ani se jinak neprezentovala na internetu, ve sbírce listin nezveřejňovala od svého vzniku účetní závěrky. Krátce před předmětným obdobím změnila jednatele a zapsala nového prokuristu, jejím společníkem byla korporace se sídlem v Seychelské republice, registraci k DPH měla společnost ABC platnou od 21. 6. 2010, tedy méně než rok před vlastním uskutečněním obchodů. Žalobkyně nedoložila, že by měla sjednané pojištění zboží, které má podle předložených dokladů hodnotu v řádech desítek milionů Kč, což také nesvědčí o její obezřetnosti. Rovněž rámcová smlouva uzavřená mezi žalobkyní a společností ABC, vykazuje řadu nestandardností, pochybnost vyvolává i skutečnost, že v ní není uvedeno datum uzavření smlouvy. Pokud by byla uzavřena k datu, které je uvedeno na připojeném čestném prohlášení, byla by smlouva uzavřena dne 17. 5. 2011, což by bylo až po uzavření rámcové smlouvy s odběratelem žalobkyně, společností PRIME, dne 12. 5. 2017 (v tomto případě se právě datum uzavření smlouvy shoduje s přiloženým čestným prohlášením). Podle rámcové smlouvy se společností ABC měly být obchody uskutečňovány na základě písemných objednávek s uvedením množství zboží, data, času a místa odběru. Stejně tak tyto objednávky měly být podle smlouvy určující pro stanovení ceny a pro případné vrácení platby. Žalobkyně však žádné objednávky nepředložila. Co se týče obchodní spolupráce se společností PRIME, předložila žalobkyně pouze jednu obecnou objednávku ze dne 25. 5. 2011, z níž však nelze seznat, jestli se vůbec objednávka týká žalobkyně a jejího odběratele, společnosti PRIME, neboť na ní není uvedeno žádné místo odběru, rovněž zde není uvedeno, komu je objednávka určena, nejsou na ní žádné podpisy či razítka. Žalobkyně nedoložila, jak dodávky pohonných hmot podle ustanovení rámcových smluv fakticky probíhaly. Uvedené indicie, v návaznosti na zcela nedostatečné přechozí informace o dodavateli ABC spolu s nastavením splatnosti kupní ceny uvedené na

daňových dokladech, která byla podle rámcových smluv jeden pracovní den po datu uskutečnění zdanitelného plnění, i s tím, že za prodlení s úhradou byl sjednán úrok z prodlení 0,05 % denně z kupní ceny, tvoří podle soudu dostatečný řetězec prokázaných skutečností vedoucí k závěru, že žalobkyně věděla nebo mohla vědět, že se účastní podvodného obchodování.

28. Soud k tomu dodává, že rámcové smlouvy jsou rozporné co do vymezení přepravy předmětného zboží. Jednak je v článku VI. uvedeno, že je v ceně zboží nabídnuté prodávajícím kupujícímu zahrnuta doprava zboží z místa nakládky do místa proclení, současně podle článku VIII. prodávající dodá zboží kupujícímu na dohodnutém stáčecím místě, kupující si zajistí dopravu na vlastní náklady. V podání ze dne 14. 2. 2012 č. j. 75295/12/004934105791 žalobkyně popsala uskutečnění přepravy pohonných hmot na stáčecí místo koncového odběratele ONO, a uvedla, že přepravu nezajišťovala. Při tomto tvrzení žalobkyně by však v souladu s rámcovou smlouvou absentovaly náklady na přepravu do místa stočení pohonných hmot do nádrží. Na přijatých a vystavených daňových dokladech žalobkyně (ani na jiných předložených podkladech týkajících se jejího přímého dodavatelsko-odběratelského vztahu) není specifikováno, že by měla být v ceně zahrnuta rovněž přeprava zboží. Pokud by cena zboží i přes tvrzení žalobkyně měla být bez nákladů na dopravu zboží, potom k realizaci dopravy nebylo nic předloženo a navíc v souvislosti s vlastní marží u dodávek by tyto náklady nemohly být dozajista pokryty. Pochybnosti směřují i k existenci dodacích listů, respektive zda dodací listy nebyly vystaveny až následně po provedení dodávek, neboť žalobkyně je nepředložila k zahájení daňové kontroly, nýbrž až na výzvu správce daně ze dne 14. 11. 2011 č. j. 495612/11/004934105791, přičemž byly předloženy ve vyhotovení po čtyřech kusech na jediném papíře formátu A4 i s různými daty. Z takto prezentovaných neočíslovaných dodacích listů rovněž není zřejmá jejich posloupnost, kde a kým bylo zboží přebíráno, stejně tak z nich nelze zjistit, zda uvedené datum je datem převzetí, předání zboží či vystavení dokladu. Z dodacích listů také nelze dovodit, kdo reálně jednal za předávajícího a přebírajícího. Účelovost vyhotovení dodacích listů dokládá vyjádření prokuristy společnosti ABC (protokol o výsledku svědka A. K. ze dne 24. 4. 2012 č. j. 232239/12/004934105791), který uvedl, že „... Dodací listy jsem podepisoval já na žádost INDIPY a.s., na fakturách je podpis pana J. Dodací listy byly vystaveny E., on mi je přinesl, jestli je vystavil, nevím, podklady k vystavení dodacích listů neznám. Dodací listy jsem podepsal na žádost pana E., kterého o to požádal pan H.“ Z uvedené výpovědi vyplývá, že dodací listy nebyly vystaveny bezprostředně v návaznosti s provedeným obchodem, nýbrž z podnětu požadavku člena představenstva a jediného akcionáře žalobkyně. Pochybnost je dána také v tom, zda vůbec mohlo být zboží žalobkyní od společnosti ABC přijato. Zboží bylo přepraveno z jiného členského státu ke koncovému odběrateli společnosti ONO. Podle jmenovaného svědka prokuristy společnosti ABC tato společnost místo určení neovlivňovala, stejně jako nezajišťovala přepravu a nebyla přítomna vykládky (stáčení) zboží. Nebylo doloženo, zda společnost ABC měla v některém okamžiku řetězových obchodních transakcí dané zboží ve vlastní faktické moci, aby mohla převést své vlastnictví na žalobkyni. Žalobkyně v průběhu řízení nejprve uvedla (podání ze dne 6. 12. 2011 č. j. 520968/11/004934105791), že vlastnické právo k předmětu koupě přešlo v okamžiku proclení na našem území z dodavatele na žalobkyni a následně na odběratele PRIME. V následném podání ze dne 14. 2. 2012 č. j. 75295/12/004934105791 žalobkyně uvedla, že k přechodu vlastnictví došlo v místě stočení pohonných hmot do nádrží. Rovněž oznámení na vystaveném daňovém dokladu pro odběratele PRIME o tom, že zboží je výhradním

majetkem žalobkyně až do zaplacení celé fakturované částky beze zbytku, působí nevěrohodně, jelikož k uskutečnění plnění došlo v jediný den, kdy již byly pohonné hmoty přečerpány ke konečnému odběrateli společnosti ONO. Splatnost daňového dokladu byla nastavena zcela mimo obchodní zvyklosti jako jednodenní, přičemž podle takového nastavení by odběratel mohl zaplatit za zboží až další den od data uskutečnění zdanitelného plnění. V té době však jak žalobkyně, tak i odběratel PRIME, se zbožím fakticky již nemohli disponovat, neboť se nacházelo u konečného odběratele společnosti ONO. Standardní se nejeví ani sjednané sankční podmínky, jako již zmíněný úrok z prodlení, ani smluvní pokuta pro případ prodlení prodávajícího vrátit kupujícímu peněžitou částku (přeplatky), jejíž splatnost je první den prodlení prodávajícího s placením částky ve výši 10 % z přeplatku, stejně tak i sjednané penále 50 000 Kč denně za nedodržení termínu vystavení a dodání originálů daňových dokladů. Takto neproporcionální sankce vzhledem k velmi krátkým lhůtám splatnosti neodpovídají běžnému smluvnímu vztahu subjektem jednajícím s péčí řádného hospodáře, neboť již při zcela krátkodobém, nahodilém zpoždění či absenci (úraz, nemoc, nehoda, technické problémy aj.) by takto učiněný obchod postrádal ekonomický smysl. Dalšími objektivními okolnostmi, které žalovaný v napadeném rozhodnutí popsal a na jejichž základě dospěl k závěru, že žalobkyně minimálně mohla vědět, že se svými transakcemi podílí na podvodu na DPH, je již zmíněné personální propojení žalobkyně a společnosti MUK, rovněž již zmíněná zpětná úhrada za dodané zboží, jakož i neobvykle nízká marže.

29. K těmto zjištěným skutečnostem se žalobkyně buď nevyjádřila, nebo je nedoložila žádným důkazním prostředkem, jen tvrzením o standardnosti uvedených okolností. Toliko k nastavené obchodní marži uvedla, že v případě velkoobchodního obchodování s pohonnými hmotami se jednalo o zcela standardní a přiměřenou marži, přičemž rozdíl mezi výnosy a výdaji v celkovém souhrnu dosáhly u žalobkyně téměř 489 000 Kč, což rozhodně není z hlediska hospodářského výsledku žalobkyně zanedbatelná částka. S uvedeným tvrzením se soud neztotožňuje. Žalobkyní nastavená obchodní marže - při porovnání zjištěný rozdíl nákupních a prodejních cen jednotlivých dodávek - činila částku do 2 000 Kč, což vzhledem k výši dodávek se na první pohled jeví jako nepřiměřeně nízká, zejména při úvaze o nákladech spojených s dodávkami, či pojištěním zboží, kontroly zboží a jeho přepravy. Lze se zcela racionálně domnívat, že takové transakce by nemohly být pro žalobkyni ekonomicky rentabilní. Výše marže je navíc zcela neproporcionální ke sjednaným sankčním mechanismům jako penále za pozdní vystavení a dodání zálohových a zúčtovacích faktur ve výši 50 000 Kč denně, úrok z prodlení kupujícího zaplatit kupní cenu ve výši 0,05 % denně z dlužné částky a jednorázová smluvní pokuta 10 % z dlužné částky pro případ prodlení prodávajícího zaplatit/vrátit včas kupujícími jakoukoliv peněžitou částku. Podle soudu žalobkyně prováděla tvrzené transakce způsobem ekonomicky natolik nevýhodným či nevěrohodným, že spolu s ostatními zmíněnými indiciemi lze dovozovat záměrnost takového jednání ústící ve zneužití práva s cílem podvodu na DPH.
30. Ze skutkového stavu zjištěného v daňovém řízení zřetelně vyplývá, že žalobkyně o podvodných jednáních na DPH věděla nebo vědět mohla, přitom nepředložila žádný důkaz, který by tento závěr zpochybnil. Při zachování obvykle běžné míry opatrnosti by musela výše uvedené nestandardní okolnosti zaznamenat. Z jednání žalobkyně, respektive informací, které uváděla ve správním řízení o jednotlivých plněních, jakož i z dalších informací zjištěných správcem daně o neobezřetném jednání žalobkyně v rámci předmětných transakcí vyplývá, že z její strany nebyla přijata veškerá opatření, která

mohou být rozumně požadována, a žalobkyně nevěnovala dostatečnou pozornost interním kontrolním mechanismům (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2011 č. j. 9 Afs 44/2011-343).

31. Soud dospěl k dílčímu závěru, že žalovaný v napadeném rozhodnutí přezkoumatelně nabídl logický a ucelený řetězec nepřímých důkazů, které jsou spolehlivě a jednoznačně schopny ve svém souhrnu prokázat skutečnost, že žalobkyně o podvodu na DPH věděla či minimálně vědět mohla. Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu se objektivní okolnosti obchodních transakcí nehodnotí izolovaně, ale komplexně jako celek, ačkoliv každá okolnost sama o sobě nemusí být nezákonná, je rozhodné, zda ve svém souhrnu tyto okolnosti prokazují skutečnost, že daňový subjekt o své účasti na podvodu na DPH věděl či alespoň vědět mohl (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 12. 2014 č. j. 6 Afs 156/2014-47, či ze dne 31. 7. 2013 č. j. 1 Afs 58/2013-34). Žádné tendenční hodnocení objektivních okolností v neprospěch žalobkyně soud ve věci neshledal. Pokud žalobkyně tvrdí, že byly porušeny principy daňového řádu, daňového řízení i § 72 a 73 ZDPH, pak v rámci takto obecně tvrzené námitky soud nic namítaného nezjistil. Žádné konkrétní přezkoumatelné námitky pak tato tvrzení neobsahují. Soud tudíž v takto obecně pojatém přezkumu tvrzená porušení neshledal.
32. Námitky prvního žalobního bodu nejsou důvodné.
33. Žalobní argumentace uplatněná ve druhém žalobním bodu není ve vztahu k právě projednávané věci relevantní, neboť, jak již bylo výše shrnuto, žalovaný odůvodnil dodatečné vyměření daně žalobkyni tím, že byla účastna podvodu na DPH a o této své účasti věděla či vědět mohla, nikoliv že by neprokázala přijetí zdanitelného plnění od společnosti ABC, jak konstatoval žalovaný v předchozím rozhodnutí ze dne 29. 3. 2013 č. j. 10051/13/5000-14304-702972. V rámci řízení vedeného po zrušení výše specifikovaného rozhodnutí žalovaného Nejvyšším správním soudem, žalovaný uložil správci daně doplnit řízení a následně po doplnění řízení, a zejména po novém posouzení věci, dospěl k závěru, že byla žalobkyně účastna podvodu na DPH a o této své účasti věděla nebo alespoň vědět mohla, proto nebyl na její straně dán nárok na odpočet DPH. V řízení před žalovaným tak došlo ke změně důvodu dovyměření daně. K přijetí zdanitelných plnění od dodavatele žalobkyně se žalovaný vyjádřil v napadeném rozhodnutí tak, že *„v posuzovaném případě odvolatel splnil hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně, kdy mimo jiné není sporu o tom, že předmětná plnění (PHM) skutečně existovala a jak sám NSS v předmětném rozsudku vyložil, nemůže být ani pochyb o tom, že odvolatel PHM přijal právě od dodavatele uvedeného na přijatých, předmětných daňových dokladech“*. Tato skupina námitek stran prokázání přijetí zdanitelných plnění tak v kontextu napadeného rozhodnutí nemůže obstát.
34. Druhý žalobní bod není důvodný.
35. K třetímu žalobnímu bodu soud uvádí, že tato námitka byla žalobkyní vznesena již v rámci předchozího soudního řízení vedeného zdejší soudem pod sp. zn. 3 Af 20/2013. S touto námitkou se městský soud řádně vypořádal, přičemž nebylo vypořádání žalobní argumentace nikterak negováno zrušujícím rozsudkem Nejvyššího správního soudu. V právě souzené věci proto městský soud v souladu se svým již dříve vysloveným názorem konstatuje, že podle § 143 odst. 3 DŘ platí, že k doměření daně z moci úřední může dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly. Zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň

doměřena, postupuje podle § 145 odst. 2 DŘ. Podle tohoto ustanovení může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek. Podle § 87 odst. 1 DŘ platí, že daňová kontrola je zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly, a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Před samotným zahájením daňové kontroly správce daně nemá povinnost sdělovat žalobkyni, na základě jakých zjištění zpochybnil tvrzení žalobkyně a jaké skutečnosti ho vedly k zahájení daňové kontroly. Nelze tudíž přisvědčit námitce žalobkyně, že správce daně před zahájením daňové kontroly nezaznamenal do protokolu, že sdělil žalobci, jaké nové skutečnosti či důkazy ho vedly k zahájení daňové kontroly, neboť takovou povinnost podle DŘ neměl.

36. Námitky v třetím žalobním bodu jsou nedůvodné.
37. Na základě uvedeného soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
38. 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.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

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 23. dubna 2021

JUDr. Ludmila Sandnerová, v. r.
předsedkyně senátu