



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **EDGE CZ s.r.o.**, IČ 27096980, se sídlem Hyacintová 3222/10, Praha 10, zast. JUDr. Jakubem Hlínou, advokátem, se sídlem Plaská 614/10, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 7. 2016, č. j. 30022/16/5300-21443-711478, v řízení o kasačních stížnostech žalobkyně a žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 6. 3. 2018, č. j. 11 Af 50/2016 - 160,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost žalobkyně **s e o d m í t á .**
- II. Kasační stížnost žalovaného **s e z a m í t á .**
- III. Žádný z účastníků řízení o kasační stížnosti žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- IV. V řízení o kasační stížnosti žalovaného je žalovaný **p o v i n e n** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů ve výši 4.114 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokáta JUDr. Jakuba Hlíny.

O d ů v o d n ě n í :

I. Rozhodnutí žalovaného

[1] Rozhodnutím ze dne 4. 7. 2016, č. j. 30022/16/5300-21443-711478, žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečné platební výměry ze dne 4. 5. 2015, č. j. 3512776/15/2010-52525-108983, č. j. 3514277/15/2010-52525-108983 a č. j.

3514841/15/2010-52525-108983, kterými Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) na základě výsledků daňové kontroly doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců březen, listopad a prosinec roku 2011 v celkové výši 42.148.507 Kč a stanovil jí penále v částce 8.429.700 Kč. V odůvodnění rozhodnutí žalovaný popsal skutkový stav zjištěný podle zprávy správce daně o daňové kontrole zahájené dne 25. 7. 2012. Správce daně neuznal nároky na odpočet daně z přidané hodnoty u plnění, které žalobkyně přijala od společností AMG group s.r.o. a FROYEN s.r.o. Uvedení dodavatelé mobilních telefonů, se kterými žalobkyně obchodovala, byli společně s žalobkyní zapojeni do dvou lineárních řetězců dodavatelů. V prvním řetězci vystupovaly společnosti Centivu s.r.o., Topbox s.r.o., Atropo Support s.r.o., CUBECAPITAL s. r.o., NINE ELEVEN s.r.o., AMG group s.r.o. a žalobkyně. Ve druhém řetězci figurovaly neznámé subjekty, FROYEN s.r.o. a žalobkyně. Žalovaný vyložil, že pro vznik nároku na odpočet daně z přidané hodnoty musí plátce daně splnit hmotněprávní a formální podmínky. Hmotněprávní podmínku správce daně spatřoval v reálném uskutečnění zdanitelného plnění a jeho použití pro uskutečňování ekonomické činnosti, formální pak v existenci řádného daňového dokladu vystaveného plátcem. Nárok na odpočet však nevznikne ani po splnění obou podmínek, pokud došlo k daňovému podvodu, o kterém daňový subjekt věděl nebo mohl a měl vědět. Žalovaný dále shrnul judikaturu Soudního dvora Evropské unie a Nejvyššího správního soudu k vymezení daňového podvodu a k tzv. „vědomostnímu testu“. V prvním kroku tohoto testu správce daně posuzuje existenci objektivních okolností, z nichž měl daňový subjekt pojmout podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo podvodu. V druhém kroku posuzuje, zda daňový subjekt přijal přiměřená opatření, aby se vyhnul byť nedbalostnímu zapojení do daňového podvodu. V případě, že daňový subjekt neobstál v obou krocích takzvaného „vědomostního testu“, lze jej činit odpovědným za zapojení do obchodní transakce zasažené daňovým podvodem.

[2] Žalovaný zjišťoval naplnění vymezených podmínek pro odepření nároku na odpočet daně z přidané hodnoty ve vztahu k oběma dodavatelským řetězcům. Ve vztahu k plněním odebraným žalobkyní od AMG group s.r.o. žalovaný shledal okolnosti svědčící o existenci podvodného řetězce; částečně přitom přisvědčil závěrům správce daně. Zopakoval, že

- „[k]orporace AMG nedisponuje odpovídajícím materiálním a personálním vybavením (str. 6 Zprávy).
- Korporací CUBECAPITAL nebyla odvedena DPH a došlo tedy k úniku na DPH (str. 8 Zprávy).
- Text rámcových smluv uzavřených mezi korporacemi CUBECAPITAL a NINE ELEVEN, mezi korporacemi NINE ELEVEN a AMG a mezi korporací AMG a odvolatelem je zcela totožný (str. 8 Zprávy). Přitom v případě Rámcové smlouvy uzavřené mezi korporací AMG a odvolatelem [...] nebylo postupováno dle všech bodů Rámcové smlouvy (str. 6 Zprávy).
- Korporaci CENTIVU byla zrušena registrace k DPH z moci úřední pro neplnění povinností. Za celé období registrace tento daňový subjekt nepodal žádné přiznání k DPH. Korporaci Topbox byla taktéž zrušena registrace k DPH z moci úřední, daňová přiznání za 3. a 4. čtvrtletí roku 2011 byla touto korporací podána, avšak nebyla uhrazena a v dalších obdobích již daňová přiznání nebyla ani podána. Korporace Atropo za 3. čtvrtletí roku 2011 vykázala vlastní daňovou povinnost, kterou neuhradila, se správcem daně

pokračování

nespolupracuje a registrace k DPH jí byla zrušena pro neplnění povinností. Z výše uvedeného plyne, že došlo k úniku na DPH (str. 14 - 15 Zprávy).“

[3] Žalovaný však částečně doplnil dokazování a dovodil také vlastní závěry. Konstatoval, že „[k]orporace figurující v předmětném řetězci se jeví jako ‚problémové‘. Odvolací orgán vlastním šetřením zjistil, že korporace vystupující v předmětném obchodním řetězci jsou zakládány nestandardním způsobem (jsou zakládány korporacemi, jež se dle zjištěného vysokého počtu založených korporací zabývají prodejem tzv. ready-made korporací, a až následně jsou prodávány osobám, které obchodují s mobilními telefony; osoby, které se rozhodnou zahájit podnikání tedy nevolí ‚klasickou cestu‘, kdy si založí korporaci vlastní, ale nakoupí již ‚korporaci hotovou‘, která byla založena pouze za účelem následného prodeje [...], mají virtuální sídla (na což lze usuzovat buď z vysokých počtů subjektů sídlících na těchto adresách, nebo z toho, že je adresa veřejně inzerována jako tzv. office house; [...]) a v rozporu s ustanovením § 38k odst. 1 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů, dále jen ‚ObchZ‘ ve spojení s ustanovením § 38i odst. 1 písm. c) ObchZ nezveřejňují ve Sbírce listin své účetní závěrky [...]. Řada korporací je již buď zrušena nebo je v likvidaci, nebo je obchodní podíl jediného společníka postižen exekucí [...] a všem korporacím je k dnešnímu dni také již zrušena registrace k DPH [...]. Odvolací orgán konstatuje, že výše uvedené skutečnosti ve svém souhrnu tvoří velmi významnou indicii svědčící o tom, že obchodování v předmětných řetězcích bylo zatíženo podvodem na DPH, neboť korporace figurující v předmětných řetězcích nevykazují znaky běžných podnikatelů, jejichž činnost směřuje k dosažení ekonomického zisku, ale naopak vykazují znaky korporací zakládaných účelově pro prodloužení obchodního řetězce, v němž je zboží přeprořádáno, aby bylo pro správce daně odkrytí podvodného řetězce náročnější.“ Nadto, žalovaný označil za vysoce nestandardní, že jednatel korporace AMG group s.r.o. nedokázal uvést alespoň jednoho dodavatele, od kterého nakupoval zboží, a to navzdory velikosti a dlouhodobosti jejich obchodních vztahů. Žalovaný doplnil, že se „[...] vyskytly rozpory v tvrzeních různých osob týkajících se přímo obchodní spolupráce korporace AMG a odvolatele [pozn. tj. žalobkyně]. Pan F. uvedl, že za odvolatele jednal vždy s panem K., s panem V. sice přišel do kontaktu, neboť byl vždy na firmě s panem K., avšak hlavní věci řešil s panem K. [...], naproti tomu pan V. vypověděl, že s panem F. za odvolatele řešil, že má poptávku na určitý druh zboží, případně termín dodání a cenu [...]. Dále se neshoduje tvrzení odvolatele [...] a pana F. ohledně poptávání zboží odvolatelem. Zatímco odvolatel uvedl, že mu korporace AMG zasílala nabídky zboží a až poté odvolatel zboží od AMG objednával, pan F. uvedl, že odvolatel si napsal poptávku nebo objednávku a korporace AMG mu potvrdila, zda toto zboží může nebo nemůže dodat (a zda jej má na skladě nebo zda bude k dodání během pár dní), příp. nabídla zboží jiné. Odvolací orgán konstatuje, že skutečnost, že ani jednatelé obou korporací, tj. odvolatele a jeho přímého dodavatele, se neshodnou na základních okolnostech průběhu obchodních transakcí, svědčí o nestandardnosti daných obchodů a jsou další indicií svědčící o podvodném jednání osob zapojených v předmětných řetězcích.“

[4] V druhém kroku tzv. vědomostního testu žalovaný přisvědčil tvrzení správce daně, že

- „[v] případě dodávek zboží ve velkém objemu a velkých finančních částkách je běžné, že se zboží dodává oproti finanční hotovosti nebo je vymíněna výhrada vlastnictví až do okamžiku zaplacení, v daném případě však takto postupováno nebylo a Rámcová smlouva týkající se neobvykle vysokých objemů dodávek zboží také neřeší další možná rizika spojená

s obchodováním, např. sankce za prodlení při placení, což správce daně prvního stupně hodnotí jako neobvyklé (str. 6 zprávy).

- *Nebylo postupováno dle bodu VI. a XII. Rámcové smlouvy, když daňové doklady byly vystaveny v den uskutečnění zdanitelného plnění a nebyly uzavírány dílčí kupní smlouvy (viz str. 6 Zprávy).“*

[5] Kromě toho žalovaný konstatoval, že kdyby si žalobkyně skutečně prověřila svého obchodního partnera ze všech dostupných zdrojů, jak tvrdí, musela by zjistit, že si AMG group s.r.o. nesplnila svou zákonnou povinnost a ve stanovené lhůtě nezveřejnila účetní závěrku za rok 2009. Již od roku 2008 byla na internetu dostupná negativní hodnocení tohoto prodejce. V dubnu roku 2011 byl zveřejněn článek o „podvodných e-shopech“, kde je výslovně zmíněn J. F., AMG group s.r.o. a její e-shop „hypermobil.cz“. Z výpovědi svědka J. F. žalovaný zjistil, že rámcová smlouva mezi žalobkyní a AMG group s.r.o. nebyla vyhotovena před počátkem jejich spolupráce, jak tvrdí žalobkyně, ale až dodatečně na žádost správních orgánů. S ohledem na výpověď svědka F. žalovaný neakceptoval tvrzení žalobkyně, že popřením existence smluv muselo být míněno popření existence individuálních smluv ke každé jednotlivé dodávce. Nadto, i doložená rámcová smlouva má podle žalovaného natolik nestandardní obsah, že žalobkyně musela mít pochybnosti o vážnosti obchodu. Jestliže žalobkyně skutečně nepovažovala za nutné zajistit plnění dodavatele, je s podivem, že to vyžadovala v případech smluvních vztahů s jejími odběrateli. Žalovaný rovněž zjistil, že žalobkyně a AMG group s.r.o. podle výpovědi svědka F. domlouvaly kupní cenu v rozporu s rámcovou smlouvou. Nadto, žalobkyně sama sdělila, že měla povědomí o rizicích spojených s předmětnou komoditou. Žalovaný přičítal k tíži žalobkyně, že se blíže nezabývala otázkou, jak je možné, že jí AMG group s.r.o. chtěla některé zboží dodat dvakrát.

[6] S ohledem na všechny uvedené skutečnosti, jichž si žalobkyně měla nebo musela být vědoma, žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyně byla povinna přijmout preventivní opatření, aby zabránila účasti na podvodném jednání. Žalobkyně tak ovšem neučinila. Žalovaný odmítl, že by dostatečnou zárukou důvěryhodnosti představovala dřívější spolupráce s J. F., tvrzení, že mezi jeho odběratele patří i velké společnosti jako „ALZA“, nebo ověřování odběratelů. K námitce žalovaný vysvětlil, že nezpochybnil existenci zboží, avšak dovodil zapojení žalobkyně do podvodného řetězce. V této souvislosti žalovaný připomněl, že s ním žalobkyně v průběhu odvolacího řízení řádně nespocovala.

[7] Rovněž ve vztahu k plněním odebraným žalobkyní od FROYEN s. r. o. žalovaný přisvědčil závěrům správce daně, že

- „[k]orporace FROYEN nemá od 16. 10. 2010 žádného jednatele jako statutární orgán.
- Korporace FROYEN sídlí na virtuální adrese a u správce daně nemá hlášenou žádnou provozovnu, kde by prakticky mohla být vykonávána její ekonomická činnost.
- Korporace FROYEN je pro správce daně nekontaktní.
- Dne 26. 6. 2012 byla korporaci FROYEN zrušena registrace k DPH z moci úřední.
- Korporace FROYEN nepodala přiznání k DPH za zdaňovací období listopad roku 2011, ani za následující zdaňovací období. Daň z předmětného zdanitelného plnění nebyla korporací FROYEN odvedena, došlo tedy k úniku na DPH.“

pokračování

[8] Žalovaný k tomu doplnil, že i korporace FROYEN s.r.o. byla založena jako tzv. ready-made, má virtuální sídlo a nezveřejňuje své účetní závěrky. Nadto, spolupráce s žalobkyní probíhala nestandardním způsobem. Žalovaný vysvětlil, že žalobkyně se společností FROYEN s.r.o. uskutečnila v jediném týdnu obchod v hodnotě přibližně 17,5 mil. Kč, aniž by spolupráce jakkoliv pokračovala. Vysvětlení žalobkyně, že společnost FROYEN s.r.o. nebyla tak flexibilní jako společnost AMG group s.r.o., žalovaný neuvěřil, neboť takový závěr nelze učinit jen na základě tří objednávek. Žalovaný rovněž přihlédl ke skutečnosti, že mezi žalobkyní a společností FROYEN s.r.o. neexistovala písemná smlouva, a to navzdory vysokému objemu obchodu a skutečnosti, že se společností AMG group žalobkyně uzavřela rámcovou smlouvu. Žalovaný poukázal na konkrétní faktury, respektive tzv. „IMEI“ listy, které doložila žalobkyně, a konstatoval, že neodpovídají zboží, které od společnosti FROYEN s.r.o. reálně nakoupila. Žalovaný shrnul, že „[j]ako nestandardní se jeví taktéž navázání spolupráce mezi oběma korporacemi. Společník korporace FROYEN dle tvrzení odvolatele sám pana M. K. oslovil s nabídkou, přičemž komunikováno bylo pouze elektronicky a to pouze se společníkem korporace FROYEN, nikoliv s jednatelem [...]. Odvolatel uvedl, že interní vztah a rozsah zmocnění k jednání společníka korporace FROYEN nezkoumal, neboť je zcela běžné neověřovat rozsah zmocnění obchodníka, který nabízí zboží, neboť zmocnění logicky vyplývá ze samotného výkonu jejich činnosti. Odvolací orgán se s tímto tvrzením neztotožňuje a je toho názoru, že každý obezřetný obchodník by si za situace, kdy je osloven jemu neznámou osobou na internetu, která mu nabízí dodání zboží v hodnotě v řádech desítek milionů Kč, ověřil, zda tato osoba je oprávněna za danou korporaci jednat (a to obzvláště za situace, kdy ví, že jménem korporace má jednat jednatel a korporace přitom žádného jednatele nemá [...]. Neobstojí ani námitka odvolatele, že u zahraničních obchodů běžně nedochází k formální legitimaci účastníků nebo jejich fyzickému kontaktu, v daném případě totiž obě korporace měly sídlo v Praze - o to více je s podivem, že obchody za necelých 20 mil. Kč byly dohodnuty pouze prostřednictvím elektronické komunikace. Tato námitka se také jeví jako ryze účelová ve světle toho, že odvolatel v průběhu odvolacího řízení doložil kopii pasu společníka korporace FROYEN [...]. Odvolací orgán považuje za nadmíru nestandardní, aby si obchodník nezjišťoval, zda má osoba, jež není jednatelem dodavatele, oprávnění za dodavatele jednat, a současně disponovat kopií pasu této osoby. Odvolatel tak na jedné straně neuplatnil zcela běžný postup a neověřil si oprávnění společníka jednat za korporaci FROYEN, na druhé straně naopak doložil důkazní prostředek, kterým daňové subjekty obvykle nedisponují (není běžné svému obchodnímu partnerovi poskytovat kopii osobního dokladu).“ Nadto žalobkyně uvedla, že si společnost FROYEN s.r.o. prověřovala v obchodním rejstříku, a proto jí podle žalovaného muselo být známo, že se nejedná o seriózního obchodního partnera, neboť v té době již neměla jednatele. Žalobkyně podle vlastních tvrzení měla povědomí o rizicích spojených s obchodovanou komoditou. Žalovaný shledal rozpor i ve sdělení žalobkyně, že za společnost FROYEN s.r.o. jednala výlučně s jejím společníkem panem A. V., nicméně v e-mailové zprávě, kterou sama doložila, je za uvedenou společnost podepsána osoba označená jako „Rian“.

[9] Žalovaný nepřisvědčil žalobkyni, že učinila přiměřená preventivní opatření, když společnost FROYEN s.r.o. prověřila ve veřejných rejstřících, neboť kdyby tak učinila, musela by nabýt pochybnosti o její důvěryhodnosti. Žalobkyně nikterak nedoložila existenci diskusních fór, na kterých měla být zmíněna společnost FROYEN s.r.o., a žalovanému se taková fóra ani nepodařilo dohledat. Internetové stránky společnosti

FROYEN s.r.o. podle žalovaného nejsou funkční. Žalovaný odmítl, že žalobkyně postupovala dostatečně obezřetně, když kontrolovala výrobní čísla nabízeného zboží. Takovou kontrolou totiž nelze vyloučit účast na podvodném jednání. Z výpisů, které žalobkyně předložila, nelze dovodit, že řádně prověřila společnost FROYEN s.r.o., a to tím spíše, že tyto výpisy získala až poté, co získala kupce na zboží, které měla od této společnosti teprve získat. Žalovaný odmítl písemnost, podle které společník FROYEN s. r. o. A. V. žalobkyni představil svou společnost a nabídl se jako dodavatel, neboť neobsahuje žádné informace o formě či datu odeslání ani o adresátovi, a nemá tak žádnou vypovídací hodnotu. I v souvislosti se společností FROYEN s.r.o. žalovaný přihlédl ke skutečnosti, že s ním žalobkyně v průběhu řízení nespolupracovala.

II. Rozsudek Městského soudu v Praze

[10] Rozsudkem ze dne 23. 5. 2017, č. j. 11 Af 50/2016 - 70, ve znění opravného usnesení ze dne 15. 6. 2017, č. j. 11 Af 50/2016 - 96, Městský soud v Praze zamítl žalobu proti uvedenému rozhodnutí žalovaného. Toto předchozí rozhodnutí o žalobě však Nejvyšší správní soud shledal nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů i nesrozumitelnost. Proto ho rozsudkem ze dne 8. 11. 2017, č. j. 4 Afs 130/2017 - 42, zrušil a vrátil Městskému soudu v Praze k dalšímu řízení.

[11] V něm Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 6. 3. 2018, č. j. 11 Af 50/2016 - 160, žalobou napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V odůvodnění nového rozsudku soud uvedl, že žalobkyně ve lhůtě pro podání žaloby neučinila spornou existenci daňového podvodu v řetězcích obchodníků, jejichž článkem byla i ona. Proto v tomto směru postačí poznamenat, že k podvodu na dani z přidané hodnoty dochází v situaci, kdy jeden z účastníků obchodního řetězce neodvede státu vybranou daň a další si ji odečte. Žalovaný v posuzované věci identifikoval a popsal dva lineární řetězce dodavatelů, do nichž byla žalobkyně zapojena. První řetězec tvořily společnosti Centivu s.r.o., Topbox s.r.o., Atropo Support s.r.o., CUBECAPITAL s.r.o., NINE ELEVEN s.r.o., AMG group s.r.o. a žalobkyně, přičemž daň z přidané hodnoty nebyla odvedena společností CUBECAPITAL s.r.o. Ve druhém řetězci vystupovaly neznámé subjekty, společnost FROYEN s.r.o., která neodvedla daň z přidané hodnoty, a žalobkyně. V obou případech pak žalovaný uvedl další skutečnosti svědčící o podvodu na dani z přidané hodnoty. Hlavní otázkou pro posouzení nároku žalobkyně na daňový odpočet tak zůstává, zda věděla nebo mohla a měla vědět, že se svými obchody účastnila plnění, která byla součástí těchto podvodů.

[12] Městský soud v Praze vysvětlil, že ohledně plnění přijatého od dodavatele AMG group s.r.o. za okolnosti svědčící pro závěr, podle něhož žalobkyně měla vědět o své účasti na daňovém podvodu, označil žalovaný nestandardnost průběhu obchodní spolupráce mezi těmito subjekty, informace o rizikovosti obchodované komodity (mobilní telefony) a rizikovost AMG group s.r.o. jako obchodního partnera. Ta však z plateb přijatých od žalobkyně za dodávku mobilních telefonů daň na výstupu řádně uhradila. Rovněž žalobkyně uhradila tomuto dodavateli cenu včetně daně z přidané hodnoty v plné výši a z následné ekonomické činnosti odvedla daň, jak vyplývá z obsahu správního spisu. Články obchodního řetězce bezprostředně předcházející žalobkyni tedy žádnou

pokračování

neoprávněnou daňovou výhodu, která by spočívala v čerpání nadměrného odpočtu z fakturované ceny či v nehrazení daně, nezískaly ani nenarušily neutralitu daně z přidané hodnoty. Proto je nutné posoudit, zda žalobkyně věděla nebo si mohla být z jakýchkoliv důvodů vědoma, že podvodným jednáním byly zatíženy předchozí dodávky. V tomto směru lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 2005, č. j. 5 Afs 131/2014 - 45, podle něhož důkazní břemeno daňového subjektu není možné pojmát extenzivně a rozšiřovat ho na prokázání i těch skutečností, ve vztahu k nimž stíhá tato povinnost zcela jiný subjekt. Také v rozsudku ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012 - 46, Nejvyšší správní soud dovodil, že důkazní břemeno daňového subjektu není bezbřehé a je omezeno principy volného pohybu zboží a služeb v rámci fungování jednotného trhu, které musí stát brát na zřetel při prosazování svého zájmu na řádném výběru daně z přidané hodnoty. Dále lze poukázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 170/2016 - 30, v němž se uvádí, že pokud správce daně činí závěr o účasti daňového subjektu na podvodném jednání s cílem získat neoprávněně nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, je jeho povinností v tomto směru nashromáždit dostatečné množství důkazů, když o přesunu důkazního břemena na daňový subjekt, který by měl prokázat neúčast na daňovém podvodu, není možné v právním státě uvažovat.

[13] Podle Městského soudu v Praze se již podvody na dani z přidané hodnoty mnohokrát zabývala judikatura Nejvyššího správního soudu, přičemž se opírala o rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie týkající se zneužití práva či karuselových podvodů (rozsudky ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, a ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11). Tato judikatura Soudního dvora jako podvod na dani z přidané hodnoty 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. 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. Je proto na daňovém orgánu, aby dostatečně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, podle něhož osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované v rámci nároku na odpočet daně bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem vystupujícím v obchodním řetězci na vstupu. V rozsudku ze dne 21. 2. 2008, C-271/06, Soudní dvůr Evropské unie poukázal na to, že v souvislosti s daňovým podvodem, kterého se dopustila třetí osoba, musí být veškeré rozložení rizika mezi osobou povinnou k dani a daňovou správou v souladu se zásadou proporcionality, k čemuž nemůže dojít za situace, kdy daňový systém přenáší veškerou odpovědnost za zaplacení daně z přidané hodnoty na dodavatele, bez ohledu na to, zda se podílel na podvodu, kterého se dopustil kupující, či nikoli.

[14] Městský soud v Praze konstatoval, že uvedený výklad Soudního dvora Evropské unie převzala i judikatura Nejvyššího správního soudu, která potvrdila, že každá účetní transakce v řetězci musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi (rozsudek ze dne 27.

7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142). V dalším rozsudku ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, Nejvyšší správní soud doplnil, že pravidlo vycházející z judikatury Soudního dvora Evropské unie, podle něhož každé plnění je třeba posuzovat samostatně a samo o sobě, bez ohledu na jeho účel nebo výsledky, vychází z požadavku, aby společný systém daně z přidané hodnoty byl neutrální, a ze zásady právní jistoty, která vyžaduje, aby používání právních předpisů Evropské unie bylo předvídatelné pro subjekty, na které se vztahuje. Požadavek evropské judikatury ohledně prověřování věrohodnosti obchodních partnerů v řetězci přitom nelze bezmezně rozšiřovat a extenzivně dovozovat, že se má jednat o nekonečně dlouhou posloupnost osob, ve vztahu k níž by měla dosahovat povědomost a obezřetnost osoby povinné k dani, která uskutečnila předmětné zdanitelné plnění. Je totiž zcela nemyslitelné a mimo možnosti daňového subjektu, jenž v běžném obchodním styku uzavře řádnou smlouvu se svým dodavatelem odpovědným za řádné a včasné předání díla, předvídat a prověřovat všechny možné subjekty (subdodavatele), které se na obchodní transakci jakkoli v různých fázích podílely. Naopak zcela namístě bude takový požadavek v případech, kdy již samotný dodavatel, s nímž daňový subjekt uzavírá obchod, nebo samotný předmět dodávky, její cena či jiné okolnosti budou vykazovat určité znaky pochybností o solidnosti transakce, její vážnosti či smyslu a úmyslu jednajících osob vylákat daňovou výhodu. Za této situace lze na míru obezřetnosti a adekvátních opatření ze strany osoby povinné k dani k minimalizaci své účasti na možném podvodném jednání klást při uzavírání obchodu důvodně přísné požadavky. Obdobně je třeba posuzovat i samotné neodvedení daně v řetězci z hlediska závěru o daňovém podvodu. Znakem podvodu ve smyslu evropské judikatury je zjednodušeně řečeno skutečnost, že jeden z účastníků daň neodvede a další si ji odečte; tím v podstatě dochází k narušení daňové neutrality. Nelze však za jednoho a dalšího automaticky považovat kteréhokoli z účastníků v řetězci obchodů, ale vždy je třeba hledat skutkové souvislosti a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu a prokázáním vědomosti o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání za účelem vylákání odpočtu na dani mezi těmito subjekty. Opačným způsobem by byla zcela nepřipustně zakládána objektivní daňová odpovědnost kteréhokoli subjektu zapojeného v obchodním řetězci a odpovědnost za pohyb a osud zboží.

[15] Z této judikatury Soudního dvora Evropské unie a Nejvyššího správního soudu podle Městského soudu v Praze vyplývá, že nebyla-li v určitém článku řetězce odvedena daň z přidané hodnoty, nemůže dojít k odmítnutí nároku na odpočet tomu, kdo v dobré víře získá zdanitelné plnění, aniž by věděl či mohl vědět o nezákonných praktikách jiného plátce daně. V posuzované věci se přitom neprokázalo, že by žalobkyně v tomto ohledu nebyla v dobré víře. Nic totiž nenasvědčuje tomu, že obchodní transakce prováděné mezi ní a AMG group s.r.o. probíhaly za podmínek krajně neobvyklých a nelogických. Žalovaným nebyly specifikovány ani skutkové okolnosti podvodu, vyjma konstatování, že AMG group s.r.o. nedisponuje odpovídajícím materiálním a personálním zázemím, že nebylo důsledně postupováno podle smluvního ujednání v rámcové kupní smlouvě, že tato společnost údajně neměla zveřejňovat povinné informace a že je negativně hodnocena webovými servery. Rovněž nebylo jednoznačně doloženo, že se žalobkyně nechovala obezřetně při uzavření smlouvy s tímto dodavatelem. Žalovaný neprokázal ani to, že žalobkyně věděla či mohla vědět o nějakém podvodném jednání nebo se ho dokonce sama účastnila. Konečně nebyla doložena jakákoliv souvislost či propojenost mezi žalobkyní a

pokračování

společností CUBECAPITAL s.r.o. Vědomost žalobkyně o podvodu na dani z přidané hodnoty přitom nelze dovozovat pouze na základě skutečnosti, že uvedená společnost nesplnila svou povinnost odvést státu vybranou daň. Z těchto důvodů soud uzavřel, že podle stavu dokazování provedeného ke dni vydání žalobou napadeného rozhodnutí žalobkyně splnila veškeré zákonné podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty ve vztahu k plnění přijatému od dodavatele AMG group s.r.o. a v tomto směru unesla své důkazní břemeno. To naopak neunesl správce daně ani žalovaný, neboť neprokázali skutečnosti opravňující výjimečné odepření nároku na odpočet daně ve smyslu relevantní judikatury Soudního dvora Evropské unie, tedy vědomost žalobkyně o podvodném jednání či účast na něm a neobezřetnost při uzavírání předmětného obchodu.

[16] Oproti tomu však dospěl soud k závěru, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno ve vztahu k plnění přijatému od dodavatele FROYEN s.r.o., které bylo jedním z článků druhého obchodního řetězce posuzovaného daňovými orgány. S ohledem na objektivní okolnosti vypovídající o nestandardnostech realizovaného obchodu, které vymezil žalovaný, totiž žalobkyně přijetí dostatečných preventivních opatření netvrdila a neprokázala. V tomto směru tedy soud shledal žalobou napadené rozhodnutí v souladu se zákonem.

[17] S ohledem na nesprávnost závěru žalovaného ohledně plnění přijatého žalobkyní od dodavatele AMG group s.r.o. v rámci prvního obchodního řetězce však soud shledal žalobu důvodnou a napadené rozhodnutí žalovaného zrušil. Zároveň ho v dalším řízení zavázal, aby v případě, že i nadále setrvá na názoru o nemožnosti uznání odpočtu daně z obchodní transakce žalobkyně s AMG group s.r.o., podrobně odůvodnil, na základě jakých skutkových či právních okolností a úvah dospěl k tomuto závěru a z jakých důkazů či podkladů přitom vycházel.

III. Kasační stížnost žalovaného a vyjádření žalobkyně

[18] Proti tomuto zrušujícímu rozsudku Městského soudu v Praze podal žalovaný v zákonné lhůtě blanketní kasační stížnost. V jejím doplnění, jež bylo včas učiněno k výzvě Nejvyššího správního soudu, žalovaný uplatnil stížnostní námitky týkající se nesprávného posouzení právních otázek soudem a nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, které odpovídají důvodům kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.).

[19] Napadený rozsudek Městského soudu v Praze podle žalovaného trpí nepřezkoumatelností pro nesrozumitelnost i pro nedostatek důvodů. Žalovaný v této souvislosti citoval odstavec 35 napadeného rozsudku a namítl, že podle Městského soudu v Praze v obou obchodních řetězcích došlo k daňovému podvodu, ačkoli podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2013, č. j. 1 Afs 13/2013 - 61, daňové orgány nebyly povinny prokazovat, jakým způsobem a kterým z dodavatelů byl v obchodním řetězci spáchán daňový podvod. Městský soud v Praze vymezil jako hlavní otázku pro posouzení nároku žalobkyně na daňový odpočet, zda věděla, nebo mohla a měla vědět, že se svým obchodem účastní plnění, které je zasaženo daňovým podvodem, avšak v odstavci

44 rozsudku uvedl, že samotná skutečnost, že společnost CUBECAPITAL s.r.o. neodvedla za předmětná období daň, nevypovídá o tom, že došlo k daňovému podvodu. Z napadeného rozsudku tak podle žalovaného nelze seznat, zda Městský soud v Praze přisvědčil závěru, že oba posuzované obchodní řetězce byly zasaženy daňovým podvodem. Existenci daňového podvodu je však potřeba postavit na jisto ještě předtím, než je možné zkoumat účast daňového subjektu na tomto podvodu pro účely posouzení uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Popsané pochybení Městského soudu v Praze je proto podle žalovaného tak zásadní, že nezbyvá, než napadený rozsudek zrušit a věc vrátit k dalšímu řízení.

[20] Nadto, Městský soud v Praze podle žalovaného hodnotil v rozsudku jiné skutečnosti, než ty, na kterých je založeno žalobou napadené rozhodnutí. V odstavci 57 rozsudku Městský soud v Praze posuzoval námitku žalobkyně, že si dostatečně neprověřila společnost FROYEN s.r.o., avšak při jejím vypořádání vycházel ze závěrů, které žalovaný v odstavci 54 žalobou napadeného rozhodnutí uvedl ke vztahu žalobkyně ke společnosti AMG group s.r.o., tj. ohledně jiného obchodního řetězce. Obdobně postupoval Městský soud v Praze i v odstavcích 58 a 63 rozsudku (ve vztahu k odůvodnění rozhodnutí žalovaného v odstavcích 47 a 61). Městský soud v Praze tak aproboval závěry žalovaného, které mylně vztáhl k účasti žalobkyně v obchodním řetězci se společností FROYEN s.r.o., a totožné závěry bez bližšího odůvodnění odmítl ve vztahu k účasti žalobkyně v obchodním řetězci se společností AMG group s.r.o. Podle žalovaného Městský soud v Praze rovněž pochybil, neboť navzdory výtkám Nejvyššího správního soudu obsaženým v rozsudku ze dne 8. 11. 2017, č. j. 4 Afs 130/2017 - 42, opět přebíral do odůvodnění napadeného rozsudku celé odstavce z jiných rozhodnutí, aniž by je dostatečně odlišil od zbylého textu. Žalovaný v této souvislosti poukázal na odstavec 52 - 54 rozsudku.

[21] Žalovaný shledal nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku rovněž v tom, že Městský soud v Praze nevyhodnotil objektivní okolnosti, které měly v žalobkyni vyvolat podezření, že se obchodní spoluprací se společností AMG group s.r.o. účastní řetězce zasaženého podvodem. Soud sice v odstavci 38 napadeného rozsudku tyto okolnosti rekapituloval, dále se jimi však nezabýval. Podle žalovaného Městský soud v Praze do odůvodnění svého rozsudku začlenil lehce upravenou část odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 5 Afs 60/2017, aniž by se však vypořádal s konkrétními skutkovými okolnostmi případu. Uvedené pochybení soud nezhojil ani tím, že citoval několik rozsudků Nejvyššího správního soudu k objektivním okolnostem, které prokázaly vědomou účast jiných daňových subjektů na daňovém podvodu, a uvedl, že se o žádný z těchto případů nejedná. Soud totiž uvedený závěr nikterak nevysvětlil a ani nezohlednil specifika posuzované věci.

[22] Žalovaný dále namítl nesprávné posouzení otázky nutnosti zkoumání vědomosti účastníka řízení o příčinné souvislosti mezi jím uplatněným nárokem a neodvedením daně.

[23] Podvodem na dani z přidané hodnoty je podle žalovaného nutné ve světle judikatury Soudního dvora Evropské unie v obecné rovině chápat situaci, v níž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání daňového zvýhodnění, které je v rozporu s účelem práva Evropské unie upravující

pokračování

společný systém daně z přidané hodnoty. Co se týče konkrétní podoby podvodných jednání, ty mohou nabývat mnoha různých podob, přičemž v tomto ohledu bývá často citován výrok generálního advokáta Ruiz-Jarabo Colomera z jeho stanoviska ke spojeným věcem Kittel a Recolta (C-439/04 a C- 440/04, odst. 35), že ve skutečnosti existují varianty tak neobvyklé a spletité, jako je představivost těch, kteří je připravují. Postupem času se utvořila jistá typologie těchto podvodů, která sice není a nemůže být vyčerpávající, avšak usnadňuje orientaci v určitých opakovaně se objevujících skutkových okolnostech těchto podvodných jednání.

[24] V daném případě dospěl žalovaný ve shodě se správcem daně k závěru, že žalobkyně se svým jednáním zapojila do tzv. řetězového podvodu. Pro tento typ podvodu je typické, že několik subjektů si v řadě za sebou dodává určité zboží, kdy jednotlivé za sebou jdoucí dodávky tvoří pomyslný řetěz, jehož jednotlivé články představují takto obchodující subjekty. Jeden z těchto subjektů prodá dalšímu článku v řetězci zboží za cenu, v níž je zahrnuta i daň z přidané hodnoty, kterou však v rozporu se svými zákonnými povinnostmi neodvede do státního rozpočtu. Tato daň se tak stává nezákonným příjmem organizátora podvodu. Další článek v řetězci následně totéž zboží dále prodá, přičemž v souvislosti s tímto prodejem si uplatní nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Takových článků v řetězci může být i s koncovým zákazníkem v součtu několik desítek až stovek, ale mohou být rovněž toliko dva. Uvedený souhrn transakcí pak ve výsledku znamená ztrátu pro veřejný rozpočet, a to za situace, kdy by za standardních podmínek měl být výsledek pro veřejný rozpočet neutrální.

[25] V souvislosti s řetězovými a kolotočovými (karuselovými) podvody se rovněž podle žalovaného ustálila v podstatě obecně přijímaná terminologie, která typově pojmenovává jednotlivé články řetězce s ohledem na jejich úlohu v řetězci. Subjekt, který státu z posuzovaných transakcí neodvede daň, načež se pro správce daně zpravidla stane nekontaktním, je obvykle označován jako tzv. missing trader. Protože je tento subjekt pro správce daně zpravidla nekontaktní, nelze u něj rozhodně skutečnosti ověřit, přičemž nezřídka kromě neodvedení daně v souvislosti se spornými transakcemi nepodá ani daňové přiznání. Dalším subjektem, který je do řetězce zpravidla zařazován, je tzv. buffer (v překladu doslova nárazník). Jedná se zpravidla o subjekt, který figuruje v řetězci čistě formálně, neboť zakoupené zboží bez větší časové prodlevy prodá dalšímu článku řetězce často s minimální marží, v důsledku čehož přizná minimální daňovou povinnost, kterou posléze obvykle také uhradí. Úkolem buffera v řetězci je navenek působit jako běžný obchodník a vytvořit tak zdání legality plnění zasaženého daňovým podvodem, tedy zastřít vazby mezi jednotlivými články řetězce (zejména mezi missing traderem a ostatními články řetězce), a znesnadnit či znemožnit tak odhalení daňového podvodu. Subjekt zastávající v řetězci pozici buffera je proto obvykle pro správce daně kontaktní a navenek s ním určitý čas spolupracuje, avšak v případě odhalení daňového podvodu zpravidla nedisponuje dostatečným majetkem k úhradě daně, nebo se pro správce daně stane nekontaktním až v době, kdy správce daně začne šetřit či prokáže podvod v řetězci. Konečně subjekt, který si po státu nárokuje v řetězci nadměrný odpočet, případně plnění zasaženého podvodem využívá ke snížení vlastní daně a čerpá tak výhody plynoucí z řetězce, je označován jako broker.

[26] V případě řetězových podvodů jsou podle žalovaného jednotlivé řetězce často konstruovány tak, aby jejich posledním článkem, který uplatní nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, byl subjekt reálně vykonávající podnikatelskou činnost, tedy ve všech podstatných ohledech běžný obchodník. Tento běžný obchodník se obvykle obchodování v řetězci neúčastní s cílem získání neoprávněné daňové výhody, ale naopak má zájem plnění zasažené daňovým podvodem využít pro svou ekonomickou činnost. Atraktivita zapojení takového subjektu do podvodného řetězce spočívá v tom, že pro organizátory podvodu odpadá riziko, že jimi uplatněný nárok na vrácení nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty bude správcem daně zpochybněn, neboť toto riziko přesouvají právě na onoho běžného obchodníka, který předmětný nárok uplatní u správce daně. Jako „přidanou hodnotu“ zapojení běžného obchodníka do takového podvodného řetězce je pak třeba vnímat skutečnost, že je tak zajištěn odbyt pro plnění zasažené daňovým podvodem, jehož nákup subjektem, který jej reálně využije v rámci své ekonomické činnosti, dodá předmětnému plnění zdání legality a zamaskuje tak jeho podvodný charakter. Účastí v takovém podvodném řetězci tedy tento běžný obchodník napomáhá pachatelům daňového podvodu v jeho úspěšné realizaci. Pokud o této skutečnosti ví, nebo s ohledem na konkrétní okolnosti případu může a má vědět, ale neučiní přiměřená opatření, aby své účasti na daňovém podvodu zamezil, jedná se ve smyslu judikatury Soudního dvora Evropské unie o důvod pro odepření jím uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, a to bez ohledu na to, zda má z podvodného jednání nějaký prospěch.

[27] S ohledem na výše uvedené se žalovaný neztotožnil se závěrem soudu, že pro účely odepření nároku na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty poslednímu článku řetězce je třeba hledat skutkové souvislosti a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu a prokázáním vědomosti o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání za účelem vylákání odpočtu na dani mezi těmito subjekty. Jak vyplývá z výše uvedeného, samotná podstata řetězových podvodů spočívá v zastření příčinné souvislosti mezi neodvedením daně u jednoho článku v řetězci a uplatněním nároku na odpočet daně u jiného článku řetězce, které je realizováno prostřednictvím buffera. Pakliže zde neexistují žádné zjiitelné personální vazby mezi jednotlivými články řetězce, je prokázání takové příčinné souvislosti pro správce daně v podstatě nemožné. Pokud totiž daňový subjekt tvrdí, že kromě svých přímých dodavatelů nemá povědomí o účasti jakéhokoli dalšího subjektu v řetězci, nelze toto tvrzení až na výjimky nijak vyvrátit. Uvedený závěr Městského soudu v Praze lze navíc považovat za odporující ustálené judikatuře Nejvyššího správního soudu, na kterou upozorňoval žalovaný mimo jiné v bodě 31 rozhodnutí o odvolání a podle níž není povinností daňových orgánů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, ale v daňovém řízení musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Pokud totiž správce daně nemá povinnost prokázat, kterým článkem v řetězci byl spáchán daňový podvod, pak lze označit za absurdní požadavek, aby prokázal okolnosti svědčící o vědomosti daňového subjektu o příčinné souvislosti mezi jím uplatňovaným nárokem na odpočet daně a neodvedením předmětné daně konkrétním článkem v řetězci.

[28] Výše uvedené však podle žalovaného neznamená, že by běžný obchodník, který přijme plnění zatížené daňovým podvodem, automaticky ztrácel svůj nárok na odpočet

pokračování

daně z přidané hodnoty související s tímto plněním. Je tomu právě naopak, neboť jak upozorňoval žalovaný s poukazem na body 45 a 49 rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel a Recolta Recycling již v bodech 27 a 31 rozhodnutí o odvolání, samotná existence daňového podvodu neumožňuje daňovému subjektu nepřiznat nárok na odpočet daně, pokud o svém zapojení do řetězce zasaženého podvodem daňový subjekt nevěděl nebo vědět nemohl. Pro účely posouzení uplatněného nároku na odpočet daně je v takovém případě tedy třeba zkoumat, zda daňový subjekt věděl, nebo mohl a měl vědět, že se svým plněním účastní daňového podvodu. V tomto ohledu tíží důkazní břemeno správce daně, který je povinen prokázat existenci objektivních okolností, které ve svém souhrnu svědčí o tom, že daňový subjekt o své účasti na daňovém podvodu věděl, nebo mohl a měl vědět. Předmětné objektivní okolnosti pak nepředstavují pouhou odchylku od běžného (standardního) způsobu obchodování, ale musí se jednat o indicie, které alespoň ve svém souhrnu objektivně vzbuzují podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo k podvodu. Nutnost prokázání těchto objektivních okolností správcem daně pak má chránit dobrou víru těch, kteří o své účasti na daňovém podvodu nemohli a nemuseli vědět.

[29] Shora uvedenou důkazní povinnost správce daně nelze podle žalovaného chápat v tom smyslu, že je povinen prokázat jakoukoli vazbu daňového subjektu (zde účastníka řízení) na článek řetězce, který neodvedl daň z přidané hodnoty. Naopak je třeba dospět k závěru, že při zjištění, že se daňový subjekt účastní daňového podvodu, se hodnotí ty okolnosti, o nichž daňový subjekt prokazatelně mohl a měl vědět, a které v něm měly vzbudit podezření, že se svým plněním účastní daňového podvodu. Tyto skutečnosti tak primárně vycházejí z okolností obchodní spolupráce daňového subjektu s jeho přímým dodavatelem, neboť o účasti jiných subjektů v řetězci daňový subjekt nemusí mít žádné povědomí. Nejedná se přitom o posouzení otázky, zda mohl daňový subjekt vědět o tom, že daňový podvod byl spáchán jeho přímým dodavatelem nebo jiným konkrétním článkem v řetězci (resp. kterým konkrétním subjektem nebude odvedena daň), ale zda se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty. Jinými slovy řečeno, není nutná vědomost daňového subjektu o podvodném jednání konkrétního článku řetězce, ale postačí existence objektivních okolností, které nasvědčují podvodnému charakteru řetězce plnění jako celku.

[30] Pokud tedy podle žalovaného například daňovému subjektu nabídne jemu dosud neznámý subjekt nápadně výhodný obchod se zbožím, s nímž daňový subjekt nikdy neobchodoval, přičemž odmítá uzavření smlouvy v písemné podobě a trvá na zaplacení kupní ceny v hotovosti a předání zboží beze svědků v odlehle lokalitě, jedná se o skutečnosti, které by měly daňovému subjektu napovědět, že nabízený obchod není standardní a může vést k jeho účasti na podvodném jednání, a to bez ohledu na jeho případnou znalost dalších článků možného řetězce. V uvedeném (pro ilustraci extrémním) případě by měla tyto pochybnosti vzbudit samotná spolupráce daňového subjektu s jeho přímým dodavatelem. I v takovém případě však může být jeho nárok na odpočet daně zachován, pokud prokáže, že učinil přiměřená opatření, kterými by své účasti na daňovém podvodu předešel.

[31] Jestliže přijmeme shora popsany závěr Městského soudu v Praze o nutnosti prokázání příčinné souvislosti mezi uplatněním nároku na nadměrný odpočet posledním článkem řetězce a neodvedením daně jiným článkem řetězce, výsledkem bude podle žalovaného dokonalý návod, jak úspěšně realizovat řetězové podvody na dani z přidané hodnoty. Pro ilustraci je možné tento návod popsat následujícím způsobem. Organizátorům podvodu v podstatě stačí kontaktovat jakéhokoli obchodníka, který by potenciálně měl zájem o přijetí jimi nabízeného plnění. Učiní mu nabídku, jejíž podmínky jsou pro tohoto obchodníka výhodnější, než za jakých by mu srovnatelné plnění mohla nabídnout konkurence - s ohledem na neodvedení daně si to ostatně mohou dovolit. Budoucí dodavatel tohoto obchodníka ujistí, že je řádně zapsán ve veřejném rejstříku, je registrovaný k dani z přidané hodnoty, není nespolehlivý plátce a vlastní daňovou povinnost z předmětné transakce přizná a uhradí. Pakliže přijmeme shora popsanou tezi Městského soudu v Praze o nutnosti zkoumat příčinnou souvislost mezi neuhrazením daně kvůli daňovému podvodu a uplatněním nároku na odpočet daně tímto obchodníkem, pak se přijetím této nabídky od článku řetězce, který v něm zřejmě zastává úlohu buffera, již obchodník jako poslední článek řetězce nevystavuje žádnému riziku, neboť o dalších člancích řetězce mu není a ani nemusí být nic známo. Přihlédneme-li ke konkrétním okolnostem tohoto případu, takto zlákaný obchodník se v podstatě již nemusí nijak zabývat nestandardností nabízené transakce ani přijetím jakýchkoli opatření, a to přestože obchoduje s komoditou, o níž je notoricky známo, že obchodování s ní bývá často spojeno s daňovými úniky. Je tedy lhostejné, že si jeho dodavatel neplní své informační povinnosti vůči státním orgánům, že veřejně dostupná hodnocení jeho osoby ze strany jiných obchodníků a spotřebitelů vzbuzují zásadní pochybnosti o jeho serióznosti, že dohody s ním se vymykají běžným standardům pro platební podmínky a zajištění závazku, ani že obchodování s ním neprobíhá podle takto uzavřených dohod, ale víceméně nahodile, přičemž pro potřeby úřadu je schopen tyto dohody v písemné podobě dotvořit zpětně.

[32] Budou-li se organizátoři daňových podvodů řídit shora popsáním návodem, pak podle žalovaného úspěšně zařadí do svého řetězce článek, který jimi poskytované plnění zasažené daňovým podvodem využije pro svou ekonomickou činnost, čímž pro ně zajistí odbyt a zároveň podstatně znesnadní odhalení předmětného podvodu, neboť podvodný řetězec navenek legitimizuje. Hlavní výhodou tohoto postupu však je, že tento poslední článek řetězce bude pro orgány finanční správy nepostižitelný, protože o reálném fungování řetězce a jeho dalších člancích nemá žádné informace, v důsledku čehož nelze odhalit jeho vědomost o příčinné souvislosti mezi jím uplatněným nárokem na daňový odpočet a článkem v řetězci, který neodvedl daň. Proto může zaplatit svému dodavateli cenu za přijatá plnění i s daní, která představuje nelegální výnos organizátora podvodu, načež může nárok na vrácení této daně ve formě daňového odpočtu uplatnit zcela bez rizika u správce daně.

[33] Jak je podle žalovaného zřejmé z výše uvedeného, závěr prezentovaný Městským soudem v Praze v kasační stížnosti napadeném rozsudku v podstatě znamená, že pokud je do podvodného řetězce zařazen článek plnící úlohu buffera, je pro správce daně až na extrémní výjimky spočívající v neopatrnosti organizátorů podvodů v podstatě nemožné daňový podvod postihnout. Pokud totiž buffer splní svou úlohu, pak úspěšně zamaskuje jakékoli vazby mezi jednotlivými články řetězce, zejména pak vazbu mezi

pokračování

missing traderem a posledním článkem v řetězci, v důsledku čehož bude pro správce daně prokázání příčinné souvislosti ve shora popsaném významu (či vědomosti některého článku řetězce o této příčinné souvislosti) vždy nemožné. Na nepostižitelnost missing tradera a nemožnost prokázat jeho propojení s články řetězce, kteří nárokují odpočet daně, přitom organizátoři řetězových podvodů spoléhají; jedná se o hlavní důvod, proč je tímto způsobem daňový podvod konstruován. V tomto ohledu je nutné připomenout, že boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužitím je cílem uznaným a podporovaným směrnicí Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, který dlouhodobě akcentuje také Soudní dvůr Evropské unie. Přijetím napadaného právního názoru by tedy v konečném důsledku došlo ke znemožnění boje proti daňovým podvodům, který představuje povinnost státních orgánů vyplývající z unijního práva. Pokud tedy Nejvyšší správní soud dospěje i přes výše uvedené k závěru, že kasační stížností napadený rozsudek je přezkoumatelný, žalovaný vyjádřil přesvědčení, že shora popsaný právní názor Městského soudu v Praze nemůže samostatně obstát.

[34] Žalovaný se neztotožnil s argumentací Městského soudu v Praze, že odepřením nároku na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty účastníku řízení by v daném případě nepřipustně zakládalo jeho objektivní odpovědnost za jednání jiných článků podvodného řetězce, resp. že správce daně a žalovaný měli v daném případě zajistit výběr daně od skutečného daňového dlužníka odlišného od žalobkyně. Přestože je totiž zásada daňové neutrality jednou ze základních zásad fungování systému daně z přidané hodnoty, nemůže se této zásady úspěšně dovolávat ten, kdo se úmyslně podílí na daňovém úniku a ohrožil fungování systému daně z přidané hodnoty. Základním východiskem rozhodování v obdobných případech zůstává teze vyslovená v rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel a Recolta Recycling, kde je uvedeno: „*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 dani z přidané hodnoty, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet.*“

[35] Žalovaný dále odkázal například na závěry Soudního dvora Evropské unie obsažené v jeho rozsudku ze dne 18. 12. 2014 ve spojených věcech C-131/13, C-163/13 a C-164/13 Italmoda, kde konstatoval, že se daňový subjekt nemůže dovolávat nároku stanoveného v šesté směrnici, pro jehož přiznání nejsou splněna objektivní kritéria buď z důvodu daňového podvodu souvisejícího s plněním uskutečněným samotným daňovým subjektem, nebo z důvodu podvodného charakteru řetězce plnění jako celku, na kterém se daňový subjekt podílel. V bodě 57 uvedeného rozsudku pak Soudní dvůr k povaze takového odepření nároku uvedl, že: „*Vzhledem k tomu, že zneužívající nebo podvodná jednání nemohou zakládat nárok stanovený unijním právním řádem, odmítnutí přiznat výhodu plynoucí v projednávané věci z šesté směrnice tedy neznamená, že je dotyčnému jednotlivci uložena povinnost na základě této směrnice, ale je pouhým důsledkem zjištění, že objektivní podmínky pro přiznání požadované výhody, které jsou v souvislosti s tímto nárokem stanoveny uvedenou směrnicí, nejsou ve skutečnosti splněny.*“

[36] Podle žalovaného je v souvislosti s danou právní otázkou třeba odkázat rovněž na závěry vyplývající z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 7. 2014, c. j. 7 Afs 82/2013 - 34, podle kterých: „Nárok na odpočet daně ve smyslu § 72 zákona o dani z přidané hodnoty se neuznává ani ex officio, ani po prostém splnění obligatorních náležitostí. Správce daně nárok na odpočet daně uzná až po splnění konkrétních podmínek, které musí být plátcem daně prokázány, přičemž případné pochybnosti je nutné odstranit. Neuznání nároku na odpočet daně z důvodu nesplnění podmínek pro jeho uznání pak není možné považovat za zdanění určitého plnění. Úvaha stěžovatele, že neuznání nároku na odpočet daně představuje dvojí zdanění téhož plnění, ve svém důsledku znamená popření smyslu a účelu institutu nároku na odpočet daně.“ Neuznání nároku na odpočet daně z důvodu účasti na podvodu na dani z přidané hodnoty je přitom důsledkem nesplnění podmínek pro jeho uznání, ačkoliv se jedná o podmínky vyplývající z judikatury Soudního dvora Evropské unie, nikoliv explicitně z vnitrostátních právních předpisů, a je proto nutné výše uvedené závěry aplikovat i na nyní řešený případ. Odepření nároku na odpočet daně v předmětné věci ani v obecné rovině nesupluje výběr „chybějící daně“ tím způsobem, že stát na některém článku vybírá daň, která mu v rozpočtu chybí, protože ji jiný článek řetězce neuhradil. Nepřiznání nároku na odpočet daně chrání smysl a účel Směrnice, když nárok na odpočet daně nemůže být přiznán tomu, kdo jej uplatnil podvodným způsobem.

[37] Z výše uvedeného tedy podle žalovaného vyplývá, že správce daně je povinen odmítnout účastníkem řízení uplatněný nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, jestliže zjistí, že pro přiznání této výhody plynoucí z ustanovení unijního práva upravující společný systém daně z přidané hodnoty nejsou naplněny podmínky z důvodu účasti daňového subjektu (účastníka řízení) na podvodném řetězci. Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že nárok na odpočet daně nezakládá vědomá účast na podvodu na dani z přidané hodnoty, tj. že nikomu v podvodném řetězci, který o podvodu věděl, nebo vědět mohl a měl, tento nárok nevzniká. Pokud jsou tedy odpočty daně neuznány z důvodu vědomé účasti na podvodu více článkům řetězce, nejde o porušení neutrality daně, ale o stanovení daně ve správné výši (viz § 1 odst. 2 daňového rádu), neboť nárok žádnému z vědomých účastníků podvodu nevznikl a nemůže tedy vést ke snížení jeho daňové povinnosti. Argument Městského soudu v Praze o nepřipustném vytváření objektivní daňové odpovědnosti či šikaně účastníka řízení jako nepostižitelného článku řetězce je tak podle žalovaného nutné jednoznačně odmítnout, neboť k odepření jím uplatněného nároku správce daně přistoupil proto, že s ohledem na jeho vědomé zapojení do daňového podvodu vůbec nevznikl. Tento postup navíc nebrání přijetí obdobných opatření ani u dalších článků podvodného řetězce.

[38] Pro případ, že by se Nejvyšší správní soud neztotožnil s kasační argumentací, žalovaný dovodil, že je povinen podle čl. 267 Smlouvy o fungování Evropské unie položit Soudnímu dvoru Evropské unie tyto předběžné otázky:

- I. „Musí být pro účely posuzování oprávněnosti uplatňovaného nároku na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty zkoumáno to, zda daňový subjekt věděl, nebo vědět měl a mohl, že jím uskutečněné plnění je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty z toho hlediska, zda daňový subjekt měl nějaké povědomí o tom, kterým z článků podvodného řetězce nebude odvedena daň do veřejného rozpočtu?“

pokračování

- II. *Je v rozporu s principem přiměřenosti a principem neutrality daně z přidané hodnoty takový postup státních orgánů, kdy odepřou uplatněný nárok na nadměrný odpočet více článkům řetězce zasaženého podvodem na dani z přidané hodnoty, pokud o své účasti na tomto podvodu věděly, nebo vědět měly a mohly, avšak neučinily přiměřená opatření, aby své účasti na tomto podvodu zamezily, a to i přesto, že daň nebyla do státního rozpočtu odvedena pouze jedním článkem podvodného řetězce a jedná se tedy o jednu „chybějící daň“?*

Pokud by se však Nejvyšší správní soud neztotožnil s argumentací Městského soudu v Praze, žalovaný navrhl, aby napadený rozsudek zrušil a věc vrátil soudu k dalšímu řízení.

[39] Ke kasační stížnosti žalovaného zaslala žalobkyně vyjádření, ve kterém ke kasačním námitkám o nesprávném posouzení právních otázek soudem uvedla, že závěry žalovaného stran prokazování skutkové a příčinné souvislosti považuje za značně zkratkovité a nerespektující jak specifika systému daně z přidané hodnoty, která vycházejí z příslušných norem práva Evropské unie, tak ekonomickou realitu organizování podvodu na dani z přidané hodnoty.

[40] Městský soud v Praze podle žalobkyně zkoumal jak obchodní spolupráci s dodavatelem AMG group s.r.o., tak obchodní spolupráci s FROYEN s.r.o. Pokud Městský soud v Praze kladl k tíži orgánům finanční správy, že neprokázaly skutkové souvislosti a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu a prokázáním vědomosti o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání, tak postupoval zcela správně. Pokud by nebylo nutno komplexně prokazovat souvislost mezi sankcionovaným daňovým subjektem a osobami páchajícími podvod, pak by bylo možno prakticky jakémukoliv daňovému subjektu neuznat nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z důvodu jakýchsi podezřelých indicií. Na tomto místě žalobkyně zdůraznila, že údajnou účast na podvodu na dani z přidané hodnoty dovodil finanční úřad z toho, že dodavatel AMG group s.r.o. má „negativní recenze“ na internetu, že neuveřejňuje své účetní závěrky (což, jak bylo prokázáno, není pravda), že není postupováno přesně podle uzavřené smlouvy a že AMG group s.r.o. nemá dostatečné personální a materiální zázemí (což, jak vyplývá z důkazních prostředků, není pravda). Ostatní indicie stály zcela mimo sféru žalobkyně. Je pak zcela logické, že je ze strany správních soudů kladen zvýšený důraz na to, aby bylo v řízení skutečně orgány finanční správy prokázáno, že postižený daňový subjekt v daňovém podvodu hrál svou roli a byl jeho aktérem.

[41] K závěru žalovaného o složitosti situace, která je důsledkem právního názoru Městského soudu v Praze, žalobkyně uvedla, že i daňové subjekty se mnohdy ocitají v neřešitelné situaci, neboť jsou jim kladeny k tíži skutečnosti, o kterých nemohly mít jakékoliv povědomí, a přesto jsou povinny vyvracet správci daně jím definované „podezřelé indicie“, které v řadě případů vůbec nepovažovaly za podezřelé. Žalobkyně uvedla, že po celou dobu své podnikatelské činnosti se správcem daně spolupracovala, plnila uloženou záznamní povinnost a dopředu informovala správce daně o tom, jaké dodávky a v jakých objemech bude činit. Správce daně byl rovněž informován o tom, že se žalobkyně bude zaměřovat na export a v tomto ohledu bude vykazovat vysoké nadměrné odpočty. Tato dobrá víra žalobkyně byla v konečném důsledku orgány finanční správy

zneužita a v důsledku nezákonných a bezprecedentních zákroků došlo k faktické destrukci její podnikatelské činnosti. Byla-li by přijata argumentace žalovaného uvedená v kasační stížnosti, a sice že není třeba prokazovat souvislost mezi daňovým subjektem a daňovým podvodem, mohly by orgány finanční správy neuznat nárok na odpočet daně z přidané hodnoty prakticky komukoliv a postačoval by k tomu toliko fakt, že dvacátý osmý účastník „řetězce“ neodvedl daň z přidané hodnoty, ačkoliv s tímto subjektem neměl sankcionovaný daňový subjekt ničeho společného. Sluší se dodat, že problematika tzv. karuselových podvodů má svůj původ v soudní judikatuře a nejedná se o jakoukoliv zákonem stanovenou konstrukci. Proto je nutno vždy zkoumat konkrétní okolnosti daného případu a velice obezřetně zkoumat, zda je dán důvod pro odepření nároku na odpočet daně z přidané hodnoty.

[42] Argumentaci žalovaného uvedenou ve vyjádření tak podle žalobkyně nelze pojímat absolutisticky. Důvod, proč soudní judikatura vytvořila doménu tzv. „karuselového“ podvodu, je ten, že mnoho subjektů ve snaze zkrátit daň vytváří různá podnikatelská a holdingová uskupení, v rámci kterých jsou využíváni tzv. bílí koně a účelově nastrčené společnosti, přičemž skuteční aktéři jednají ve shodě s hlavním cílem daného řetězce, a sice získat nedovolené daňové úlevy. Vůdčím spojovatelem karuselového podvodu je vždy absence hospodářského *ratia* nebo minimálně pochybnost o hospodářském smyslu dotčených transakcí. Rozhodujícím aspektem v rámci obchodování je obvykle cena dodávaného zboží či služby, neboť subjekt páchající podvod si může dovolit tlačit cenu za obchodovanou službu či zboží pod tržní standard, neboť ví, že se obohatí na zkrácené dani. V daném případě je však očividné, že správce daně nenašel jakékoliv propojení mezi žalobkyní a oním podvodným spolčením, a na základě jakéhosi účelového koktejlu „podezřelých“ indicií postihnul žalobkyni, neboť ta byla pro správce daně kontaktní. Správce daně měl v důsledku aktivní součinnosti žalobkyně v dotčených obdobích podrobnou znalost o jejím podnikání, jakož i o majetkových poměrech. Správce daně tak postihl subjekt, u kterého to pro něj bylo nejsnazší, aniž by pro takový postup existovaly relevantní důvody. K odstavcům 29 a 30 kasační stížnosti žalobkyně uvedla, že prakticky každý podnikatelský subjekt je a priori demonizován a považován finanční správou za daňového podvodníka. Pokud by soudní orgány rezignovaly na omezení nástrojů finanční správy, kterými může perzekuovat daňové poplatníky např. v podobě neuznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, umožnily by těmto orgánům zcela svévolně na základě pouhé správní úvahy zásadním způsobem zasahovat do podnikatelského života daňových subjektů.

[43] Žalobkyně poukázala na to, že žalovaný nerozlišuje obchodní řetězec (tedy to, jak zboží či služba „cestuje“ mezi dotčenými subjekty) a podvodný řetězec (tedy jakési zločinné spolčení) a všechny subjekty takříkajíc hází do stejného pytle. Toto je zjevné např. z poznámky, ve které žalovaný uvádí *„Zde je dle stěžovatele možné upozornit na nepřesnost, které se městský soud dopouští, když formuluje závěr, že obchodní společnost CUBECAPITAL s.r.o. figurovala na samém počátku podvodného řetězce. Jak je patrné z bodu 4 rozhodnutí o odvolání, správce daně i stěžovatel naopak dospěli k závěru, že tato obchodní společnost byla přibližně prostředním článkem řetězce.“* Ergo, žalovaný staví rovnítko mezi všechny subjekty, které obchodovaly s daným zbožím, a podvodný řetězec. Toto obsesivní označování všech subjektů za účastníky daňového podvodu,

pokračování

aniž by bylo prokázáno zapojení jednotlivých „článků“, je dle názoru žalobkyně nutné jednoznačně odmítnout. Žalobkyně dodala, že obsah odstavců 29 a 30 kasační stížnosti reflektuje aktuální stav ve finanční správě, kdy hlavním cílem správy daně není správné zjištění a stanovení daně, ale vymožení daně za každou cenu. Dle názoru žalobkyně je vždy nutno zkoumat konkrétní okolnosti dotčených obchodních případů, okolnosti, za kterých jsou obchody uzavírány, tedy zda z jejich průběhu lze dovodit jakési elementární hospodářské *ratio*, jinými slovy, zda se obchody mohly realizovat tak, jak vyplývá z předloženého účetnictví a souvisejících dokumentů, a zda cena za zdanitelné plnění odpovídala tržním podmínkám. Pokud by společnost jako celek akceptovala stav, kdy je možno neuznat nárok na odpočet daně z přidané hodnoty toliko na základě negativních recenzí na internetu nebo na základě nepodložených domněnek orgánů finanční správy, jednalo by se o totální selhání záruk spravedlnosti ve vztahu k daňovým poplatníkům. K tvrzení žalovaného o povinnosti Nejvyššího správního soudu položit v posuzované věci Soudnímu dvoru Evropské unie předběžné otázky, žalobkyně konstatovala, že závěry, které Nejvyšší správní soud dovodil ve věci sp. zn. 5 Afs 60/2017, odpovídají judikatuře Soudního dvora Evropské unie.

[44] V závěru vyjádření žalobkyně navrhla, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost žalovaného odmítl, popřípadě, aby ji zamítl a přiznal jí náhradu nákladů řízení.

IV. Kasační stížnost žalobkyně, vyjádření žalovaného a replika

[45] Proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 6. 3. 2018, č. j. 11 Af 50/2016 - 160, podala v zákonné lhůtě blanketní kasační stížnost také žalobkyně. V jejím doplnění, jež bylo včas učiněno k výzvě Nejvyššího správního soudu, žalobkyně označila důvody kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Vysvětlila, že Nejvyšší správní soud v předcházejícím řízení vytkl Městskému soudu v Praze, že zcela nedostatečným způsobem zkoumal, zda vůbec bylo s ohledem na skutkové okolnosti věci v jejích možnostech odhalit, že může být zatažena do daňového podvodu. Přestože Městský soud v Praze shledal v novém rozhodnutí žalobu částečně důvodnou, podle žalobkyně nerespektoval závazný právní názor Nejvyššího správního soudu. Navzdory skutečnosti, že Městský soud v Praze uzavřel, že žalobkyni měl být uznán nárok na odpočet daně z přidané hodnoty ze zdanitelných plnění přijatých od společnosti AMG group s.r.o., nezrušil dodatečné platební výměry, ačkoliv tak měl učinit. Ve vztahu k zapojení do obchodního řetězce se společností FROYEN s.r.o. žalobkyně uvedla, že se snažila nahradit krátkodobý výpadek dodávek od společnosti AMG group s.r.o. Městský soud v Praze se však s touto skutečností již nikterak nevypořádal a v rozporu s přístupem k žalovanému neposkytl žalobkyni žádný další prostor, aby mohla unést své důkazní břemeno. Podle žalobkyně zakládá nerovné postavení skutečnost, že žalovaný získal rozsudkem Městského soudu v Praze další možnost obhajovat svůj postup ve vztahu k neuznání odpočtu na dani z přidané hodnoty z plnění od společnosti AMG group s.r.o., ale žalobkyně již nemá možnost obhájit svůj postup ve vztahu k zapojení do řetězce se společností FROYEN s.r.o. Městský soud v Praze podle žalobkyně dále pochybil, neboť jí nesprávně neuznal úkon právní služby spočívající v převzetí právního zastoupení v řízení o první kasační stížnosti.

[46] Vzhledem k těmto námitkám žalobkyně navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil kasační stížností napadený rozsudek i rozhodnutí žalovaného, věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení a aby zrušil předmětné dodatečné platební výměry správce daně.

[47] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti žalobkyně uvedl, že je předčasné hodnotit, zda měl Městský soud v Praze zrušit i dodatečné platební výměry. Nadto poukázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2007, č. j. 1 As 60/2006 - 106, podle kterého je kasační stížnost podaná toliko z důvodu, že krajský soud měl kromě rozhodnutí orgánu druhého stupně zrušit i rozhodnutí prvostupňového orgánu, nepřipustná. K námitkám žalobkyně proti závěrům Městského soudu v Praze o její obchodní spolupráci se společností FROYEN s.r.o., žalovaný konstatoval, že Městský soud v Praze hodnotil zcela jiné závěry, než ke kterým dospěly daňové orgány. V tomto ohledu jsou tedy závěry soudu zcela nesrozumitelné. Žalovaný odmítl, že by Městský soud v Praze pochybil, když žalobkyni nepřiznal náhradu nákladů za úkon spočívající v převzetí věci v prvním řízení o kasační stížnosti. V závěru vyjádření žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud nařídil jednání, pokud by dospěl k závěru, že rozsudek Městského soudu v Praze je přezkoumatelný. Navrhl také, aby Nejvyšší správní soud odmítl kasační stížnost žalobkyně, přičemž však setrval na důvodnosti vlastní kasační stížnosti.

[48] Žalobkyně v replice konstatovala, že ve své kasační stížnosti brojí proti oběma výrokům rozsudku Městského soudu v Praze, nikoliv toliko proti odůvodnění rozsudku, a konstatovala, že nepřipustná je kasační stížnost žalovaného. Ve zbytku žalobkyně setrvala na své argumentaci.

V. Posouzení kasační stížnosti žalobkyně

[49] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval otázkou, zda jsou splněny podmínky řízení o kasační stížnosti žalobkyně, přičemž dospěl k závěru, že tomu tak není, respektive, že kasační stížnost žalobkyně není přípustná podle § 104 odst. 2 s. ř. s.

[50] Podle § 104 odst. 2 s. ř. s. „[k]asační stížnost, která směřuje jen proti výroku o nákladech řízení nebo proti důvodům rozhodnutí soudu, je nepřipustná.“

[51] Nejvyšší správní soud připouští, že kasační stížnost žalobkyně formálně směřuje i proti I. výroku napadeného rozsudku, kterým Městský soud v Praze zrušil rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení; to však pochopitelně nikoliv proto, že by se žalobkyně dožadovala zamítnutí žaloby, ale proto, že Městský soud v Praze měl podle jejího názoru zrušit i dodatečné platební výměry správce daně (viz odstavce 37, 41, 42, 44, 46 - 48 a 50 kasační stížnosti žalobkyně). Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu však již v usnesení ze dne 28. 8. 2007, č. j. 1 As 60/2006 - 106, vysvětlil, že „[d]omáhat se zrušení rozhodnutí správního orgánu nižšího stupně, které předcházelo napadenému správnímu rozhodnutí, není procesním právem žalobce, jemuž by odpovídala povinnost soudu o takovém návrhu výrokem rozhodnout. Kasační stížnost spočívající pouze v tvrzení, že krajský soud rozhodující o žalobě měl kromě rozhodnutí správního orgánu druhého stupně zrušit i rozhodnutí správního orgánu nižšího stupně, které mu předcházelo, je nepřipustná.“ Přestože tedy žalobkyně formálně brojí proti I. výroku rozsudku, ve

pokračování

skutečnosti napadá, že Městský soud v Praze neučinil i další výrok, který však § 78 odst. 3 s. ř. s. svěřuje do volné úvahy soudu, a žalobkyně tak na něj nemá právní nárok. Ve své podstatě tak žalobkyně brojí toliko proti důvodům rozsudku, popřípadě ve zbytku kasační stížnosti proti výroku o náhradě nákladů řízení. Proto ani nesouhlas se závěrem Městského soudu v Praze o správnosti neuznání odpočtu na dani z přidané hodnoty u plnění, které žalobkyně přijala od společnosti FROYEN s.r.o., nemůže založit přípustnost kasační stížnosti v případě, kdy bylo žalobě z jiného, shora uvedeného důvodu, vyhověno a rozhodnutí žalovaného o odvolání bylo zrušeno. Ostatně i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu dospěl v rozsudku ze dne 1. 7. 2015, č. j. 5 Afs 91/2012 - 41, který se zabýval stejnou procesní situací, k závěru, že *„kasační stížnost podaná účastníkem, který byl v řízení před krajským soudem procesně úspěšný a který nenamítá, že krajský soud měl výrokem ve věci rozhodnout jinak, je podle § 104 odst. 2 s. ř. s. nepřípustná.“* Správní soudy se tedy budou moci zabývat skutkovými okolnostmi souvisejícími s obchodní spoluprací žalobkyně se společností FROYEN s.r.o. až v případném dalším řízení o žalobě či kasační stížnosti, které bude navazovat na vydání nového rozhodnutí žalovaného o odvolání.

VI. Závěr a náklady řízení o kasační stížnosti žalobkyně

[52] Jelikož Nejvyšší správní soud uzavřel, že kasační stížnost žalobkyně je nepřípustná podle § 104 odst. 2 s. ř. s., odmítl ji podle § 46 odst. 1 písm. d) téhož zákona.

[53] O nákladech řízení o kasační stížnosti žalobkyně rozhodl Nejvyšší správní soud za použití § 60 odst. 3 věty první s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona tak, že žádný z účastníků nemá právo na jejich náhradu, neboť tato kasační stížnost byla odmítnuta.

VII. Posouzení kasační stížnosti žalovaného

[54] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které žalovaný uplatnil v kasační stížnosti. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. V kasační stížnosti žalovaný označil důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[55] Podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. *„[k]asační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.“* Nesprávné právní posouzení spočívá buď v tom, že na správně zjištěný skutkový stav je aplikován nesprávný právní předpis, popřípadě je sice aplikován správný právní předpis, ale tento je nesprávně vyložen.

[56] Podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. *„[k]asační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.“*

[57] Kasační stížnost žalovaného není důvodná.

[58] Nejvyšší správní soud v první řadě konstatuje, že nepovažoval za nutné položit Soudnímu dvoru Evropské unie žalovaným navržené předběžné otázky. K první z navržených otázek je třeba vysvětlit, že Městský soud v Praze v napadeném rozsudku nikterak nevybočil z dosavadní rozhodovací praxe správních soudů či Soudního dvora Evropské unie ve věcech podvodů na dani z přidané hodnoty. Předně, z odůvodnění napadeného rozsudku nevyplývá, že by podle Městského soudu v Praze daňové orgány byly povinny prokázat, že žalobkyně věděla, nebo vědět měla a mohla, že právě společnost CUBECAPITAL s.r.o. neodvede daň do veřejného rozpočtu. Městský soud v Praze toliko nad rámec závěru, že dodavatelka žalobkyně, tj. společnost AMG group s.r.o., nevykazovala znaky, které by zakládaly důvodné pochybnosti o zapojení do podvodného řetězce, konstatoval, že daňové orgány neprokázaly propojení mezi žalobkyní a společností CUBECAPITAL s.r.o. Z toho ovšem nevyplývá, že by podle Městského soudu v Praze měly daňové orgány povinnost vždy prokazovat propojení mezi daňovým subjektem, kterému má být odepřen nárok na odpočet na dani z přidané hodnoty, a daňovým subjektem, který tuto daň neodvedl do veřejného rozpočtu. Avšak kdyby měl správce daně v posuzované věci poznatky o propojení uvedených subjektů, zlepšilo by to samozřejmě jeho důkazní situaci. Městský soud v Praze proto toliko na okraj konstatoval, že žalovaný takové poznatky v posuzované věci neměl.

[59] O opačném závěru nesvědčí ani argumentace Městského soudu v Praze rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60. Městský soud v Praze v této souvislosti zmínil, že *„[z]nakem podvodu ve smyslu evropské judikatury je zjednodušeně řečeno skutečnost, že jeden z účastníků daně neodvede a další si ji odečte; tím v podstatě dochází k narušení daňové neutrality. Nelze však za „jednoho“ a „dalšího“ automaticky považovat „kteréhokoli“ z účastníků v řetězci obchodů, ale vždy je třeba hledat skutkové souvislosti a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu a prokázáním vědomosti o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání za účelem vylákání odpočtu na dani mezi těmito subjekty. Opačným způsobem by byla zcela nepřipustně zakládána objektivní daňová odpovědnost kteréhokoli subjektu zapojeného v obchodním řetězci a odpovědnost za pohyb a osud zboží.“* Skutkové a příčinné souvislosti mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu podle Nejvyššího správního soudu vznikají, i když daňový subjekt, uplatňující nárok na odpočet na dani z přidané hodnoty, nemá poznatky o daňovém subjektu, který tuto daň neodvedl do veřejného rozpočtu, avšak subjekty, se kterými bezprostředně spolupracoval, vykazovaly takové podezřelé znaky, že mohl či musel vědět, že se zapojuje do obchodního řetězce, jehož účelem je podvod na dani z přidané hodnoty. Podstatné je, že nárok na odpočet nevylučuje, že obchodní subjekty, se kterými bezprostředně spolupracoval, vykazují jakékoliv nestandardní znaky, o kterých přinejmenším mohl vědět, ale takové znaky, které nasvědčují podezření, že na některém, byť na neznámém článku obchodního řetězce, má dojít k neodvedení daně do veřejného rozpočtu. Pokud však daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet na dani z přidané hodnoty vědomě (tedy alespoň „mohl vědět“) navázal bezprostřední obchodní spolupráci s obchodními subjekty, které vykazují znaky nasvědčující podezření o zapojení do podvodu na dani z přidané hodnoty, vzniká tím souvislost mezi tímto daňovým subjektem a neznámým subjektem, který neodvedl daň, přestože pro sebe mohou být tyto subjekty navzájem jinak zcela neznámé.

pokračování

[60] Co se týká druhé z otázek, které žalovaný navrhl položit Soudnímu dvoru Evropské unie, Nejvyšší správní soud konstatuje, že ze spisové dokumentace neplyne, že by došlo k odepření nároku na odpočet daně současně více subjektům v řetězci. Žalovaným formulovaná otázka je tak toliko hypotetická a její zodpovězení není v posuzované věci potřebné. Žalovaný se v této souvislosti v kasační stížnosti vymezil proti závěru Městského soudu v Praze, že odepřením nároku na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty by žalobkyni v daném případě zakládalo nepřipustnou objektivní odpovědnost za jednání jiných článků podvodného řetězce, respektive že daňové orgány měly v daném případě zajistit výběr daně od skutečného daňového dlužníka odlišného od žalobkyně. Podle Nejvyššího správního soudu však Městský soud v Praze v odůvodnění rozsudku toliko okrajově zmínil, že nelze pomíjet ani to, že v rámci daňového řízení existují legitimní nástroje, které správce daně může, respektive musí, využít k zabezpečení splnění dlužné daňové povinnosti především ve vztahu ke skutečnému daňovému dlužníkovi, to však toliko v kontextu závěru, že žalobkyně nemohla vědět o žádných podezřelých okolnostech, které by nasvědčovaly jejímu zapojení do podvodného řetězce. Na zcela jiném místě prezentoval Městský soud v Praze výše uvedenou citaci rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, o nepřipustnosti objektivní daňové odpovědnosti za pohyb a osud zboží, avšak toliko v tom smyslu, že daňové orgány jsou před odepřením nároku na odpočet na dani z přidané hodnoty povinny prokázat, že zde existuje souvislost s daňovým subjektem, který neodvedl daň do veřejného rozpočtu, a to prostřednictvím vědomosti daňového subjektu uplatňujícího nárok na odpočet o podezřelých okolnostech nasvědčujících zapojení do podvodného řetězce u subjektů, se kterými tento daňový subjekt navázal spolupráci. Pokud totiž daňové orgány odepřely žalobkyni nárok na odpočet, aniž by prokázaly popsání spojení, respektive vědomost o zapojení do podvodného řetězce, učinily by ji skutečně nepřipustně objektivně daňově odpovědnou, namísto článků řetězce, které se na daňovém podvodu skutečně vědomě podílely. Městský soud v Praze se tedy nikterak nezabýval oprávněním daňových orgánů postihnout odepřením nároku na odpočet na dani z přidané hodnoty současně více subjektů v jediném podvodném řetězci.

[61] Vzhledem k výše uvedenému Nejvyšší správní soud dovodil, že velká část kasačních námitek žalovaného vychází z nesprávné interpretace napadeného rozsudku Městského soudu v Praze, a je s ním proto mimoběžná. Městský soud v Praze zrušil žalobou napadené rozhodnutí, protože dovodil, že žalovaným prezentované okolnosti, jež mohla žalobkyně vědět při uzavírání obchodní transakce se společností AMG group s.r.o., nenásvědčovaly podezření, že se zapojuje do obchodního řetězce, jehož účelem je podvod na dani z přidané hodnoty.

[62] Žalovanému přitom nelze přisvědčit, že Městský soud v Praze zatížil svůj rozsudek nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů, neboť podezřelé okolnosti jen rekapituloval, aniž by je sám vyhodnotil. Městský soud v Praze totiž skutkovým zjištěním žalovaného vytkl zcela zásadní vadu ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, že tyto okolnosti sice mohly nasvědčovat nestandardním poměrům ve společnosti AMG group s.r.o., nikoliv však takovým nestandardním poměrům, které by bylo možné, byť v souhrnu, propojit s možným průběhem podvodu na dani z přidané hodnoty. Městský soud v Praze žalovanému tak

v souladu s naposledy uvedeným rozsudkem Nejvyššího správního soudu přezkoumatelně vytkl, že neprokázal skutkové a příčinné souvislosti mezi žalobkyní a společností CUBECAPITAL s.r.o., která neodvedla daň z přidané hodnoty do veřejného rozpočtu. V takovém případě ovšem nebylo povinností Městského soudu v Praze, aby konkrétně rozebral každou jednotlivou okolnost, která podle žalovaného svědčila o podezřelých poměrech ve společnosti AMG group s.r.o. a žalobkyně si jí měla být vědoma, neboť to v první řadě právě z hlediska existence skutkových a příčinných souvislostí neučinily daňové orgány. Podle Nejvyššího správního soudu však nelze zcela vyloučit, že žalovaný v dalším řízení chybějící závěry doplní a požadované souvislosti prokáže.

[63] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani dalším námitkám o nepřezkoumatelnosti rozsudku. Městský soud v Praze nedospěl ke dvěma rozporným závěrům o zasažení obchodního řetězce, ve kterém vystupovala společnost AMG group s.r.o., daňovým podvodem, jak namítl žalovaný. Soud v odstavci 35 odůvodnění rozsudku výslovně uvedl, že v obou obchodních řetězcích došlo k daňovému podvodu a podle Nejvyššího správního soudu v dalších částech odůvodnění nemínil tento závěr nikterak zpochybnit. V odstavcích 44 a následujících, na které poukázal žalovaný, se Městský soud v Praze dopustil toliko jazykové neobratnosti, když se snažil vyjádřit, že samotná žalobkyně nejednala podvodně. Nejvyšší správní soud neshledal, že by Městský soud v Praze hodnotil v rozsudku jiné skutečnosti, než ty, na nichž je založeno žalobou napadené rozhodnutí. Předně, soud při hodnocení obchodního řetězce, ve kterém žalobkyně obchodovala se společností FROYEN s.r.o., v odstavci 55 napadeného rozsudku, v šesti bodech shrnul stejné okolnosti, ze kterých ke stejnému obchodnímu řetězci vycházel i žalovaný v odstavcích 68 - 80 žalobou napadeného rozhodnutí. Z odstavce 57 odůvodnění napadeného rozsudku podle Nejvyššího správního soudu nevyplývá, že by jej Městský soud v Praze nesprávně převzal z odstavce 54 žalobou napadeného rozhodnutí k jinému obchodnímu řetězci. Městský soud v Praze totiž v uvedené části rozsudku toliko uvedl, že si žalobkyně mohla svého obchodního partnera prověřit z dostupných zdrojů, což je natolik obecný závěr, že jej nelze spojovat výlučně s určitou částí odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí.

[64] Ve vztahu k namítané záměně závěrů žalovaného v odstavci 58 napadeného rozsudku Nejvyšší správní soud připomíná, že žalovaný identifikoval v obchodním řetězci se společností FROYEN s.r.o. vedle žalobkyně toliko tuto jednu společnost a žalobkyně předložila v žalobě obecněji formulované námitky, které mohly směřovat vůči závěrům žalovaného ohledně jednoho i druhého obchodního řetězce, v nichž měla být zapojena. Městský soud v Praze pak v odstavci 58 rozsudku rekapituloval jednu z žalobních námitek, aniž by ji individualizoval vůči obchodnímu řetězci, ve kterém vystupovala společnost FROYEN s.r.o. V důsledku tohoto postupu Městský soud v Praze rozšířil námitku žalobkyně i na okolnosti, které jí žalovaný kladl k tíži ve vztahu k druhému z řetězců. V obchodním řetězci, ve kterém působila společnost FROYEN s.r.o., totiž vedle žalobkyně daňové orgány neidentifikovaly žádné další společnosti, a soud proto mylně v množném čísle rekapituloval, že v řetězci působily ready-made společnosti s virtuálními sídly, že existovaly pochybnosti o vlastnických poměrech v těchto společnostech a došlo ke zrušení registrace k dani z přidané hodnoty společností či postižení podílů uvnitř nich. Část z těchto okolností se však i podle žalovaného týkala společnosti FROYEN s.r.o. V odstavcích 68 a 70 žalobou napadeného rozhodnutí žalovaný zmínil, že naposledy uvedená

pokračování

společnost sídlí na virtuální adrese a byla založena jako ready-made, přičemž žalovaný z těchto okolností skutečně dovodil, že se jedná o podvodný řetězec, tak jak to v namítaném odstavci 58 rozsudku konstatoval i Městský soud v Praze. Stejný závěr o podvodnosti řetězce nadto soud uvedl již v odstavci 35 rozsudku, v němž nemohou být pochybnosti o záměně závěrů žalovaného. Ani v této souvislosti proto Městský soud v Praze nezaložil nepřezkoumatelnost svého rozsudku.

[65] Žalovaný v kasační stížnosti uvedl, že Městský soud v Praze v odstavci 63 napadeného rozsudku zaměnil jeho argumentaci k obchodnímu řetězci, ve kterém byla zapojena společnost FROYEN s.r.o., s argumentací, kterou uvedl v odstavci 61 rozhodnutí k obchodnímu řetězci, ve kterém byla zapojena společnost AMG Group s.r.o. Městský soud v Praze však podle Nejvyššího správního soudu v odstavci 63 napadeného rozsudku především vyloučil, že by žalobkyně přijala dostatečná preventivní opatření, aby se nezapojila do podvodného obchodního řetězce, přičemž odmítl její žalobní tvrzení o preventivních opatřeních, která měla přijmout. Závěry Městského soudu v Praze přitom odpovídají závěrům žalovaného, jež učinil v odstavcích 81 - 88 rozhodnutí ve vztahu k obchodnímu řetězci, do kterého byla zapojena společnost FROYEN s.r.o. Z výše uvedeného vyplývá, že se Městský soud v Praze nedopustil takového pochybení, že by to vyvolávalo pochybnosti o správnosti jeho závěrů. Nadto, i kdyby Městský soud v Praze považoval část argumentace žalovaného za dostatečnou ve vztahu k obchodnímu řetězci, ve kterém vystupovala společnost FROYEN s.r.o., a nikoliv ve vztahu k obchodnímu řetězci, v němž vystupovala společnost AMG group s.r.o., neznamená to, že napadený rozsudek trpí nesrozumitelností či rozporností. V obou obchodních řetězcích totiž posuzovaná argumentace stojí v jiném kontextu. Neexistuje seznam skutečností, které mají automaticky bez dalšího vyvolávat obavy ze zapojení do podvodného obchodního řetězce, a každý obchodní řetězec je nutné posuzovat individuálně.

[66] Nejvyšší správní soud konečně nepřisvědčil námitce, že Městský soud v Praze přebíral do odůvodnění pasáže jiných rozsudků, aniž by je dostatečně odlišil od vlastního posouzení věci. Z odůvodnění napadeného rozsudku je již v nyní posuzované věci zcela zřejmé, kdy soud toliko rekapituloval předcházející judikaturu a kdy činil vlastní závěry. Nejvyšší správní soud proto uzavřel, že se Městský soud v Praze nedopustil žádného z žalovaným namítaných pochybení ohledně obsahu napadeného rozsudku.

[67] Kasační stížnost žalovaného neobsahuje žádné konkrétní námitky ohledně skutkových okolností, na základě nichž dospěl Městský soud v Praze k závěru o uznání odpočtu na dani z přidané hodnoty na základě plnění, které žalobkyně přijala od společnosti AMG group s.r.o. Proto se nyní touto problematikou nemůže Nejvyšší správní soud zabývat. Ve vztahu k ní jsou totiž v kasační stížnosti uvedeny pouze obecně formulované myšlenky o nesprávnosti závěrů napadeného rozsudku a jejich negativních účincích, které se mají projevit ve ztížení pozice orgánů finanční správy při postihování podvodů na dani z přidané hodnoty. S těmito nekonkrétními námitkami se již přitom Nejvyšší správní soud vypořádal v předchozí části tohoto rozsudku. Není však vyloučeno, že žalovaný v dalším řízení učiní další skutková zjištění, na jejichž základě bude možné v souladu s judikaturou správních soudů i Soudního dvora Evropské unie učinit závěr o odepření nároku na odpočet daně žalobkyni i ve vztahu k dodavatelskému řetězci,

ve kterém figurovala společnost AMG group s.r.o. Takový případný závěr však bude muset žalovaný náležitě odůvodnit na základě důkladného posouzení zjištěného skutkového stavu věci.

VIII. Závěr a náklady řízení o kasační stížnosti žalovaného

[68] Na základě všech shora uvedených skutečností dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost žalovaného není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[69] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti žalovaného Nejvyšší správní soud rozhodl podle první věty § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení, které důvodně vynaložil. Žalobkyně měla v řízení o kasační stížnosti žalovaného plný úspěch, proto má právo na náhradu nákladů řízení proti žalovanému. Žalobkyně byla zastoupena na základě plné moci advokátem JUDr. Jakubem Hlínou. Z obsahu spisu vyplývá, že zástupce žalobkyně učinil v řízení o kasační stížnosti žalovaného jeden úkon právní služby, tj. písemné podání ve věci samé (vyjádření ke kasační stížnosti žalovaného) podle § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). Žalobkyni nepřisluší náhrada nákladů na odměnu zástupce za úkon právní služby spočívající v převzetí a přípravě zastoupení podle § 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu, neboť k tomuto úkonu nedošlo v tomto řízení o kasační stížnosti žalovaného a náhradu nákladů za něj žalobkyni vůči žalovanému přiznal Městský soud v Praze v napadeném rozsudku. Podle § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu ve spojení s § 7 bod 5 téže vyhlášky náleží zástupci žalobkyně za úkon právní služby odměna ve výši 3.100 Kč a podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu také náhrada hotových výdajů ve výši paušální částky 300 Kč, celkem tedy 3.400 Kč. Protože advokát doložil, že je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se nárok na náhradu nákladů vůči žalovanému o částku odpovídající dani z přidané hodnoty, kterou je advokát povinen odvést z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Částka daně z přidané hodnoty vypočtená podle § 37 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty a § 47 odst. 4 téhož zákona činí 714 Kč. Celkově tedy náleží žalobkyni náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 4.114 Kč. Tuto částku je žalovaný povinen zaplatit žalobkyni do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 16. dubna 2019

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu

pokračování

4 Afs 104/2018 - 92