



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Slavomíra Nováka a soudkyň Mgr. Jany Jurečkové a Mgr. Andrey Veselé ve věci

žalobce

ZEMLES spol. s.r.o., IČ: 24176991,
se sídlem Lannova 2061/8, Praha 1 – Nové Město,

zastoupeného JUDr. Stanislavem Lžičařem, daňovým poradcem
se sídlem Holečkova 31, 150 00 Praha 5

proti
žalovanému

Odvolací finanční ředitelství
se sídlem Masarykova 31, Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 1. 2016, č. j. 2032/16/5300-22441-711309,

takto:

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

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

Odůvodnění:

I.

Základ sporu.

1. Žalobce ve zdaňovacím období 4. čtvrtletí roku 2012 uplatnil nárok na odpočet daně z nákupu zboží od společnosti CAMONA a.s., konkrétně náhradní díly do automobilu v základu daně 30 190 206 Kč, daň z přidané hodnoty 6 038 041, 20 Kč. Autodíly byly dále prodány společnosti Company pyramid za částku 31 318 080 Kč, daň z přidané hodnoty činila 6 063 616 Kč.
2. Žalobce podal dne 4. 2. 2013 řádné daňové přiznání k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za uvedené zdaňovací období vykázal nadměrný odpočet DPH 232 667 Kč.
3. Finanční úřad pro hlavní město Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 1 (dále jen „správce daně“) dospěl po provedeném šetření k závěru, že žalobce se podílel na daňovém podvodu jako součást řetězce společností MVR → CAMONA → žalobce → Company pyramid → PT. KHARISMA ROTAN MANDIRI. Platebním výměrem ze dne 29. 7. 2013, č. j. 4145008/13/2001-24903-108675, žalobci vyměřil daň ve výši 5 805 974 Kč.
4. Žalobce podal proti platebnímu výměru odvolání, o němž zamítavě rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím.
5. Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného dne 21. 3. 2016 žalobu, o níž rozhodl Městský soud v Praze (dále též jen jako „městský soud“ nebo jen „soud“) rozsudkem ze dne 18. 5. 2020, č. j. 8 Af 27/2016-69 (dále jen „první rozsudek městského soudu“).
6. Uvedeným rozsudkem městský soud zrušil napadené rozhodnutí žalovaného i jemu předcházející platební výměr ze dne 29. 7. 2013, č. j. 4145008/13/2001-24903-108675, a věc vrátil žalovanému k dalšímu projednání.
7. Na základě kasační stížnosti podané žalovaným Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 10. 9. 2020, č. j. 9 Afs 161/2020-28, zrušil napadený rozsudek městského soudu, vrátil věc k dalšímu řízení a městský soud zavázal dále uvedenými právními závěry (dále jen „první zrušující rozsudek“).
8. Při novém posouzení věci městský soud dospěl k obdobným závěrům a rozsudkem ze dne 29. 10. 2020, č. j. 8 Af 27/2016-101, napadené rozhodnutí opětovně zrušil (dále jen „druhý rozsudek městského soudu“). I tento rozsudek ovšem ke kasační stížnosti žalovaného zrušil Nejvyšší správní soud, a to rozsudkem ze dne 15. 7. 2021, č. j. 9 Afs 288/2020-30 (dále jen „druhý zrušující rozsudek“).

II.

Obsah žaloby, vyjádření žalovaného a předchozí rozhodnutí ve věci

9. Žalobce v podané žalobě namítá:
 - a) Podstatnou vadu řízení, které se správce daně dopustil chybným doručováním.
 - b) Nezákonnost řízení, v němž správce daně vydal rozhodnutí v rámci postupu k odstranění pochybností, nikoli na základě daňové kontroly.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

- c) Nesprávně zjištěný skutkový stav, kdy je žalobci nesprávně kladena za vinu účast na daňovém podvodu.
 - d) Porušení zásady neutrality daně.
 - e) Nesprávné právní posouzení věci spočívající v jejím podřazení pod § 108 odst. 1 písm. k) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“).
10. Ve vztahu k námitce uvedené pod bodem a) žalobce označil za podstatnou vadu řízení postup správce daně, který podklady spojené s postupem na odstranění pochybností zástupci žalobce jako daňového subjektu nedoručil a tím navodil stav, kdy žalobce zcela nekvalifikovaně a bez znalosti věci žádal o prodloužení lhůty v situaci, v níž jeho zástupce hodlal přednést návrhy na doplnění dokazování a současně přednést návrh na zahájení daňové kontroly. Žalovaný v napadeném rozhodnutí konstatuje doručení výsledků postupu na odstranění pochybností dne 27. 6. 2013 s tím, že písemnost byla doručena výhradně žalobci, ačkoliv v této době žalobce udělil plnou moc svému právnímu zástupci, správce daně obdržel od žalobce žádost o prodloužení lhůty, která byla zamítnuta s tím, že se jedná o lhůtu zákonnou a není možné ji prodloužit.
11. Ve vztahu k námitce uvedené pod bodem b) žalobce uvádí, že lze zcela důvodně pochybovat o smyslu, správnosti i zákonnosti postupu na odstranění pochybností v situaci, kdy správce daně bez vyměření daně vedl o skutečnostech spojených s meritorním rozhodnutím dokazování a šetření prakticky celé tři roky a i v rámci odvolacího řízení musel doplňovat dokazování a zjišťovat skutečnosti rozhodné pro konečné rozhodnutí.
12. Ve vztahu k námitce uvedené pod bodem c) žalobce uvádí, že je nesporné, že nakoupil a převzal zboží od konkrétní osoby a toto zboží prodal. Skutečnost, že p. T. D. neměl oprávnění jednat za spol. CAMONA a.s. nelze klást žalobci k tíži. Syn jednatele této společnost v dané věci jednal na základě plné moci s ověřeným podpisem, a to z pozice ředitele této společnosti (tak byl prezentován i na jejích webových stránkách). Podstatné je zejména to, že zboží bylo převzato v areálu spol. CAMONA a.s.; existence předmětu kupní smlouvy nikdy nebyla vyvrácena; známý je rovněž původ zboží ze Slovenska a jeho následný doložený export mimo EU. Žalovaný nadto rezignoval na identifikaci všech článků údajně podvodného řetězce společností. Napadené rozhodnutí je současně zmatečné v tom smyslu, že v něm žalovaný současně naznačuje, že obchodní transakce mezi spol. CAMONA a.s. fakticky neproběhla i proběhla.
13. Dále žalobce upozorňuje, že správce daně se nijak nezaměřil na spol. CAMONA a.s., dodatečně jí DPH nevyměřil. Je sice pravda, že tato společnost DPH nepřiznala ani neodvedla; pokud jí ale daň vyměřena nebyla, potom nelze jako podvod kvalifikovat to, že nebyla odvedena. Dle žalobce tedy žalovaný nevyjasnil stěžejní otázku kdo, kdy a jak měl DPH odvést; bez vyjasnění této otázky nelze hovořit o podvodu. Správce daně tedy místo toho, aby se zaměřil na to, kdo měl daň odvést a neučinil tak, se zaměřuje na konstruování podvodného řetězce společností s tím výsledkem, že žalobci neuzná nárok na odpočet DPH.
14. Ve vztahu k námitce uvedené pod bodem d) žalobce uvádí, že obsahem správního spisu je prokázáno, že, že předmětné zboží bylo pořízeno v jiném členském státě EU a následně vyvezeno mimo EU. V takovém případě má stát nárok na DPH jen v té části, jaká hodnota byla zboží přidána v rámci obchodní činnosti na území ČR. Postup žalovaného vede pouze

k tomu, že je k placení DPH je určena i ta část zboží, která nikdy v rámci EU ke spotřebě nedojde.

15. Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 2. 6. 2016 k námitkám uvedeným pod body c) až e) uvedl, že některé údajné rozpory v napadeném rozhodnutí jsou dány zejména samotnou povahou řetězového podvodu na DPH, kdy jeho jednotlivé články si postupně formálně vystavují daňové doklady ke zdanitelnému plnění, aby mohlo dojít k vylákání daňové výhody. V posuzovaném případě byly rozpory způsobeny situací, kdy žalobce deklaroval zdanitelné plnění přijaté od obchodní spol. CAMONA a.s., za kterou však v deklarovaném obchodním případě měla jednat na základě plné moci osoba, která již v dané době nebyla za spol. CAMONA a.s. oprávněna jednat. V posuzované věci nelze jednoznačně dojít k závěru, že by zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nebo nebylo uskutečněno deklarovaným plátcem, z uvedených objektivních kritérií je však patrné, že odvolatel vědět mohl a měl o tom, že se svým jednáním účastní podvodu.
16. Pokud jde o zásadu daňové neutrality, tak žalovaný odkazuje na rozsudek velkého senátu Evropského soudního dvora ze dne 7. 12. 2010 ve věci C-285/09, podle něhož se zásady neutrality daně nemůže dovolávat osoba, která se úmyslně podílela na daňovém úniku. Dále žalovaný doplnil, že v posuzovaném případě není sporná otázka, zda daňový subjekt má daňovou povinnost na výstupu, ale otázka, zda má nárok na odpočet daně na vstupu. Doměření daně spočívá výlučně na otázce nároku žalobce na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu a ten byl správcem daně z výše uvedených důvodů popřen.
17. Městský soud se ve svých dvou předchozích rozsudcích věnoval zejména prvním dvěma námitkám, které se týkaly procesních pochybení správce daně a žalovaného. Městský soud tak ve svém prvním rozsudku jednak konstatoval, že nemůže aprobovat pochybení správce daně při doručování úředního záznamu o průběhu a výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 27. 6. 2013, současně konstatoval, že správce daně a žalovaný z hlediska časového i věcného překročili možnosti institutu postupu k odstranění pochybností; ten neměl pokračovat po dobu 3 let, namísto toho měla být s žalobcem zahájena daňová kontrola; v jejím rámci by žalobce mohl využít další práva.
18. Nejvyšší správní soud však ve zrušujícím rozsudku závěr městského soudu ne zcela akceptoval. Uvedl s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2016, č. j. 10 Afs 103/2016 - 4., že žalobce byl v důsledku chybného doručení zkrácen na svých právech, avšak žalovaný se pokusil tyto důsledky napravit, když zrušením původního zamítnutí odvolání pro opožděnost vytvořil podmínky, aby žalobce mohl v odvolacím řízení uplatnit tvrzení, jež by jinak mohl uplatnit v daňové kontrole, která by měla podle § 90 odst. 2 a 3 daňového řádu následovat v případě, že by včas vyjádřil svůj nesouhlas se zjištěními plynoucími z postupu k odstranění pochybností a podal návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků. Vedle toho Nejvyšší správní soud konstatoval, že postup pro odstranění pochybností netrval excesivně dlouhou dobu, tedy více než 3 roky, jak uváděl městský soud. Naopak tento postup byl ukončen zasláním úředního záznamu o průběhu a výsledku postupu k odstranění pochybností, trval tedy ve výsledku pouze 4 měsíce a sedm dní. Postup v rámci odvolacího řízení (snahu o doplnění dokazování) nelze považovat za pokračování v postupu k odstranění pochybností.
19. Městský soud ve svém druhém rozsudku následně opětovně konstatoval závažná procesní pochybení správce daně a žalovaného, pro které je třeba napadené rozhodnutí zrušit.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

Městský soud konstatoval, že v důsledku nesprávného doručování úředního záznamu o průběhu a výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 27. 6. 2013, nemohl žalobce (prostřednictvím svého zástupce) podat návrh na doplnění dokazování, a tím tak docílit zahájení daňové kontroly. Dokazováním vedeným následně v rámci odvolacího řízení (pro něž se otevřel prostor poté, co žalovaný zrušil rozhodnutí správce daně, jímž zamítl odvolání žalobce proti platebnímu výměru pro opožděnost) přitom nebylo možné zhojit dřívější procesní pochybení, a sice nezahájení daňové kontroly.

20. Nejvyšší správní soud ve druhém zrušujícím rozsudku i tuto tezi městského soud odmítl s tím, že „[n]ezahájení daňové kontroly totiž představuje samo o sobě pouze zásah do jejích procesních práv, nikoli však do práv hmotných. Do nich by mohlo zasáhnout to, pokud by žalobkyně v důsledku tohoto pochybení nemohla ochránit svá hmotná práva. K tomu by došlo typicky tehdy, pokud by kvůli takovému pochybení nemohla úspěšně navrhnout nějaký relevantní důkaz, který by bylo možné provést, pokud by byla zahájena daňová kontrola, ale již nikoli v době doplnění dokazování v odvolacím řízení. (...) Nic takového však městský soud netvrdil a jeho úvahy tak daleko ani nešly, neboť se v rozporu se závazným právním názorem NSS zastavily pouze na otázce dotčení procesních, nikoli hmotných práv žalobkyně“ (viz bod 22 rozsudku). Zdůraznil přitom s odkazem na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, že prostor pro komplexní doplnění dokazování v odvolacím řízení je založen § 115 daňového řádu a dále konstatoval, že [z]e samotné skutečnosti, že dokazování neprobíhalo v rámci daňové kontroly před prvostupňovým správcem daně, ale před stěžovatelem v rámci odvolacího řízení, tudíž ještě neplyne, že měla žalobkyně menší možnost dosáhnout provedení navrhovaných důkazů. Naopak, smyslem § 115 daňového řádu je, aby i v odvolací fázi řízení měla stejný komfort při dokazování (...) (bod 27 rozsudku). Následně své posouzení uzavřel s tím, že „[z] rozhodnutí žalovaného a z obsahu správního spisu je zjevné, že stěžovatel ve spolupráci se žalobkyní tuto možnost poskytnutou principem úplné apelace plně využil. Naopak městský soud stále nijak nevysvětlil, v čem bylo pro žalobkyni dokazování prováděné až v odvolacím řízení méně komfortní, než by bylo dokazování během daňové kontroly, nebýt opakovaně zmiňovaného procesního pochybení správce daně, které se stěžovatel snažil napravit. Jinak řečeno, ani z nového rozsudku městského soudu není patrné, jakým způsobem zasáhlo provádění dokazování až v odvolacím řízení, a nikoli v daňové kontrole, do hmotných práv žalobkyně, jak již bylo konstatováno výše“ (bod 28 rozsudku).
21. Naopak městský soud ani Nejvyšší správní soud se ve svých rozsudcích dosud v meritu nevěnovaly zbylým žalobním námitkám, které směřují do věcného posouzení napadeného rozhodnutí.

III.

Posouzení žaloby

22. Městský soud na základě žaloby, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), přezkoumal napadené rozhodnutí, včetně řízení, které jeho vydání předcházelo. Při tomto svém přezkumu vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), jsa přitom vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušujících rozsudcích (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). V souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. rozhodl městský soud bez nařízení jednání, neboť žalobce ani žalovaný se k možnosti takového postupu po vydání druhého zrušujícího rozsudku ve lhůtě stanovené soudem nevyjádřili, je tedy dána fikce jejich souhlasu s takovým postupem.

Nadto v předchozím řízení oba účastníci řízení s takovým postupem vyjádřili souhlas, a soud tak opakovaně rozhodoval bez nařízení jednání.

23. Žaloba není důvodná.
24. Městský soud se nejprve opětovně zabýval prvními dvěma žalobními námitkami, které upozorňují na procesní pochybení správce daně a žalovaného. Nejvyšší správní soud ve svých zrušujících rozsudcích opakovaně uvedl (viz zejména rekapitulace v bodech 18 a 20 shora), že samotná skutečnost, že žalobci bylo nesprávně doručováno a tím tak byla zkrácena jeho práva v řízení vedeném v I. stupni (nemožnost se vyjádřit k výsledku postupu k odstranění pochybností a následně nezahájení daňové kontroly, v jejímž rámci by probíhalo další dokazování.) nezakládá takovou vadu řízení, pro kterou by bylo nutné bez dalšího napadené rozhodnutí zrušit. Nejvyšší správní soud zavázal městský soud, aby zkoumal, zda v důsledku uvedených procesních vad nebyl žalobce poškozen na svých hmotných právech; konkrétně aby zkoumal, zda měl žalobce v následně proběhlém odvolacím řízení prostor uplatnit své připomínky a důkazní návrhy, které by jinak za standardních okolností mohl uplatnit v rámci daňové kontroly.
25. Městský soud se tedy zaměřil konkrétně na přezkum toho, zda v odvolacím řízení byly zanedbány tvrzení žalobce obsažená v odvolání nebo nedůvodně pominuty jeho důkazní návrhy. Městský soud při tomto posouzení vzal v úvahu zejména skutečnost, že žalobce v podané žalobě žádné konkrétní nedostatky dokazování nenamítal; netvrdil tedy, že by v odvolacím řízení nedostal prostor pro uplatnění svých námitek, nebo že by byly pominuty jeho důkazní návrhy. Z obsahu správního spisu potom vyplývá, že žalobce v odvolání zejména navrhoval výslech svědků T. D. (který v předmětné obchodní transakci jednal za spol. CAMONA a.s.) a M. K. (ten měl zboží za žalobce od spol. CAMONA a.s. převzít). Správce daně přitom v rámci odvolacího řízení tyto výslechy (ačkoliv je dříve označil za nadbytečné) provedl, a to za přítomnosti jak jednatele žalobce, tak jeho právního zástupce. Žádné další důkazní návrhy žalobce již dále v rámci řízení nevznesl, a to ani ve stížnosti ze dne 5. 6. 2014.
26. Městský soud na základě provedené rekapitulace konstatuje, že v průběhu odvolacího řízení byly zhojeny procesní vady, kterých se předtím správce daně v návaznosti na nesprávné doručování žalobci dopustil. Dokazování bylo v odvolacím řízení doplněno na základě návrhů žalobce, odvolací námitky potom byly v napadeném rozhodnutí řádně vypořádány. První a druhá žalobní námitka jsou tedy nedůvodné.
27. Dále se městský soud zabýval ostatními žalobními námitkami, které směřují proti věcnému posouzení případu; žalobce přitom rozporuje, že by byl součástí řetězového daňového podvodu na DPH. Městský soud při vypořádání těchto námitek vycházel z dřívějšího rozsudku 6. senátu téhož soudu ze dne 31. 10. 2018, č. j. 6 Af 47/2015-45, který se týkal stejného obchodního případu pouze s tím rozdílem, že žalobcem v dané věci byla jiná společnost v obchodním řetězci (dále tedy na něj přímo neodkazuje). Konkrétně se jednalo o spol. Company Pyramid s.r.o., která předmětné zboží měla odkoupit od žalobce (v obchodním řetězci se tedy nacházela ihned za žalobcem jako jeho smluvní partner); tato společnost byla rovněž označena za součást řetězového podvodu na DPH. Městský soud žalobu zamítl s tím, že žalovaný a správce daně prokázali, že uvedená společnost mohla a měla vědět, že daná obchodní transakce je zatížena daňovým podvodem; z uvedeného důvodu jí byl oprávněně odepřen nárok na odpočet DPH a doměřena DPH. Tento závěr

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

městského soudu následně potvrdil i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 4. 2020, č. j. 7 Afs 495/2018-33.

28. Městský soud předně konstatuje, že žalobcem uplatněné žalobní námitky jsou ve vztahu k napadenému rozhodnutí poměrně dílčí povahy. Městský soud připomíná, že pokud žalobce v žalobních bodech neprezentuje dostatečně konkrétní názorovou oponenturu vedoucí ke zpochybnění závěrů správního orgánu, nemusí pak soud hledat způsob pro alternativní a originální vyjádření závěrů, k nimž již správně dospěl správní orgán (podrobněji srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2014, č. j. 6 As 54/2013-128).
29. **Nejprve se městský soud zabýval žalobní námitkou ad c).** Konstatuje přitom, že v napadeném rozhodnutí je skutečně v některých pasážích naznačeno, že se obchodní transakce mezi žalobcem a spol. CAMONA a.s. fakticky pravděpodobně vůbec neuskutečnila. Jak ale uvedl žalovaný ve svém vyjádření k žalobě, tak napadené rozhodnutí není na takovém tvrzení založeno, neboť pro něj nebyly shromážděny dostatečné podklady; naopak zde jsou důkazy o tom, že se nejednalo o fiktivní transakci, neboť předmětné zboží bylo nakonec expedováno do Indonésie; současně jsou zde ale indicie, že role spol. CAMONA a.s. v obchodní transakci byla jen fiktivní, neboť za ní nejednala osoba k tomu oprávněná a osoby oprávněné za tuto spol. jednat (zejména její jednatel) zpětně realizaci takového obchodu popírají. Napadené rozhodnutí je proto založeno na tvrzené účasti žalobce na řetězovém podvodu na DPH, resp. na vědomosti žalobce o něm. Pokud se tedy žalobce v žalobě dovolává jako stěžejní okolnosti toho, že fakticky došlo k deklarovaným plněním, tak městský soud konstatuje, že tato okolnost je z hlediska zkoumání existence daňového podvodu a vědomosti žalobce o něm v zásadě podružného významu.
30. Judikatura správních soudů se podvody na DPH již mnohokrát zabývala, přičemž se v této problematice opírá o judikaturu Soudního dvora Evropské unie týkající se zneužití práva či kolotočových podvodů na DPH (viz rozsudky ze dne 21. 2. 2006 ve věci C-255/02, Halifax plc a další, ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd (dále jen „věc Optigen“), ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL (dále jen „věc Kittel“), ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, Mahagében Kft a Péter Dávid (dále jen „věc Mahagében“).
31. Judikatura Soudního dvora pod pojmem podvod na DPH označuje situace, v nichž jeden z účastníků řetězce neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem šesté směrnice, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. I když varianty podvodu na DPH mohou být rozmanité a spleťté, jeho podstatou je, že není odvedena určitá částka získaná jako DPH (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2010, č. j. 9 Afs 83/2009-232, či ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60, publ. pod č. 3275/2015 Sb. NSS).
32. Ve věci Optigen bylo zdůrazněno, že nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce daně neví nebo nemůže vědět. Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by totiž překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu (srov. rozsudky ze dne 11. 5. 2006 ve věci C-384/04, Federation of Technological Industries a další, jakož i ze dne 21. 2. 2008 ve věci C-271/06, Netto Supermarkt). Při posuzování

subjektivní stránky je pak nutno hodnotit, zda daný podnikatelský subjekt přijal při výkonu své hospodářské činnosti přiměřená opatření, která od něj lze rozumně vyžadovat, aby zajistil, že jeho plnění není součástí podvodu (srov. rozsudek ze dne 11. 5. 2006 ve věci C-384/04, Commissioners of Customs & Excise a Attorney General proti Federation of Technological Industries a další, převzatý rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014-59).

33. Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, aby dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci (věc Mahagében, bod 49). 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. Tuto osobu je třeba považovat za účastníka se podvodu bez ohledu na to, zda má z prodeje zboží prospěch či nikoli (viz závěry věci Kittel přejaté rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008-100, ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, publ. pod č. 2172/2011 Sb. NSS, či již zmiňovaný rozsudek č. j. 6 Afs 130/2014-60; a potvrzené např. usnesením Ústavního soudu ze dne 23. 11. 2010, sp. zn. IV. ÚS 1885/10).
34. Není povinností správních orgánů či dokonce správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. V daňovém řízení musí být nicméně postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Správce daně přitom může vycházet z mnoha indicií, které mu jsou k dispozici (srov. již zmiňované rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 15/2014-59 a č. j. 6 Afs 130/2014-60). Z hlediska posouzení nároku na odpočet daně je rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (blíže viz již zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního č. j. 9 Afs 94/2009-156). Rovněž je třeba vzít v úvahu, zda předmětné obchodní transakce neprobíhaly za podmínek krajně neobvyklých či nelogických. Zejména zda docházelo k úhradám fakturovaných částek, zda byly všechny pohledávky řádným způsobem vymáhány, zda se nejednalo o neobvykle nízké ceny, zda nedošlo k absolutnímu selhání kontrolních mechanismů daňového subjektu, či zda se daňový subjekt nechoval neobvykle pasivně při hledání obchodních partnerů (srov. již zmiňované rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 15/2014-59 a č. j. 6 Afs 130/2014-60).
35. Pojem „vědět mohl a měl“ užívá i Ústavní soud, a to např. v usnesení ze dne 23. 11. 2010, sp. zn. IV. ÚS 1885/10, kde tento soud mimo jiné uvedl, že „se nelze ztotožnit ani se stěžovatelčím přesvědčením, že správní soudy chápou pojem podvodu na DPH odlišně od judikatury Soudního dvora, protože v odůvodnění svého rozhodnutí se nespokojily pouze se zjištěním, že v řetězci transakcí předcházejících dodání zlata stěžovatelce nebylo zapláceno DPH, ale v souladu se závěry vyslovenými Soudním dvorem zkoumaly subjektivní stránku, tj. zda stěžovatelka věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a hodnocením zjištění učiněných správními orgány dospěly soudy ke kladnému závěru“.
36. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí zabýval existencí daňového podvodu v bodech 40 až 44. Dospěl přitom k závěru, že se v posuzovaném případě jednalo o daňový podvod, neboť

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

v daném řetězci spol. CAMONA a.s. neodvedla DPH za zboží, které bylo předmětem obchodu; konkrétně za zdaňovací období prosinec 2012, ačkoliv podala daňové přiznání, tak nevykázala ani pořízení předmětného zboží ze Slovenska ani jeho další prodej. Další společnost v obchodním řetězci, a sice žalobce, nicméně uplatnila odpočet DPH na vstupu.

37. Žalobce nicméně existenci daňového podvodu rozporuje s tím, že správce daně spol. CAMONA a.s. DPH nedoměřil, a nechce tedy po ní, aby daň zaplatila. Správce daně podle žalobce ani neurčil kým a kdy měla být DPH zaplacená.
38. S takovým tvrzením žalobce se nicméně soud neztotožňuje. Žalovaný jednoznačně vysvětlil, že spol. CAMONA byla v případě, že se obchodní transakce, tak jak byla žalobcem deklarována, uskutečnila, povinna přiznat a odvést DPH na výstupu (v návaznosti na prodej předmětného zboží žalobci). Spol. CAMONA a.s. tak ale neučinila. Žalovaný tedy jednoznačně uvedl, kdo byl povinen DPH přiznat a odvést. Na existenci daňového podvodu nemůže mít vliv to, který subjekt obchodního řetězce byl následně správcem daně postižen; skutečnost, zda byla spol. CAMONA a.s. dodatečně doměřena daň je proto irelevantní; jak sám naznačuje žalobce, tak povinnost přiznat a odvést DPH vzniká ze zákona a nikoliv až v důsledku doměření daně orgánem finanční správy.
39. Námitky žalobce dále směřují do provedení tzv. vědomostního testu, na základě něhož orgány daňové správy posuzují, zda daňový subjekt věděl nebo mohl a měl vědět, že daná obchodní transakce, které se účastní, je zatížena daňovým podvodem. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvádí řadu objektivních okolností, které svědčí o tom, že uvedená podmínka pro odepření nároku na odpočet DPH (viz citovaná judikatura) je skutečně naplněna. Konkrétně se jednalo o tyto okolnosti:
 - a) Spol. CAMONA a.s. popřela dodání předmětného zboží žalobci, když za zdaňovací období prosinec 2012 vykázala uskutečněná zdanitelná plnění mnohonásobně nižší.
 - b) Na všech dokladech předložených v rámci obchodního řetězce je zřejmá neobvykle dlouhá doba splatnosti.
 - c) Ze svědeckých výpovědí vyplynulo, že jak žalobce tak spol. Company pyramid s.r.o. v minulosti opakovaně obchodovali se spol. MVR (Slovensko); naopak spol. CAMONA a.s. s touto společností v minulosti neobchodovala. V daném případě tak došlo k nedůvodnému prodloužení obchodního řetězce; nedůvodně byl obejít jak žalobce, tak spol. Company pyramid s.r.o.
 - d) Při sjednání obchodu za více než 30 milionů Kč odvolatel nejednal ani s jedním ze statutárních zástupců spol. CAMONA a.s. a spokojil se s plnou mocí vystavenou p. T. D. čtyři roky před uzavřením kupní smlouvy, a to aniž by si ověřil její platnost či skutečnost, zda je P. T. D. zaměstnancem spol. CAMONA a.s. a je zplnomocněn k uzavření takového mimořádného obchodu. V rámci dokazování přitom bylo zjištěno, že v době uzavření kupní smlouvy již pan T. D. nebyl ředitelem spol. CAMONA a.s., nebyla ani jejím zaměstnancem; současně plné moci, které mu byly dříve uděleny, již byly ukončeny.
 - e) Za předmětné zboží v hodnotě několika desítek milionů Kč prodávající nepožadoval žádnou zálohu.
 - f) Daňové doklady v rámci řetězce byly vystaveny v jeden den, přičemž v obchodním styku není zcela běžné, aby obchod mezi třemi společnostmi

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

proběhl během jednoho dne, pokud se jedná o zboží v řádu desítek milionů Kč, a když se jedná o subjekt, který se prodejem předmětného zboží nezabývá a nemá tudíž v oboru žádné kontakty a zkušenosti.

- g) Forma úhrady kupní ceny spol. CAMONA a.s. od žalobce byla stanovena v hotovosti. Faktura byla vystavena dne 18. 12. 2012 a splatnost byla určena na 16. 1. 2013. Úhrada takto velké částky v hotovosti se jeví jako nestandardní, nadto jí do data splatnosti faktury nebylo možné zaplatit, aniž by nebyl porušen zákon 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti.
 - h) Kupní smlouva mezi žalobcem a jeho odběratelem, spol. Company pyramid s.r.o., ze dne 14. 12. 2012 neobsahuje postup pro případ reklamace vadného zboží.
 - i) Nestandardní byl rovněž postup v placení zboží mezi jednotlivými články obchodního řetězce spočívající v úhradách nejdříve konečným příjemcem, postupně směrem k dodavateli, který však neodvedl daň do státního rozpočtu. V rámci úhrady kupní ceny také opakovaně docházelo k nelogickému zápočtu vzájemných pohledávek.
 - j) Nebylo požadováno žádné pojištění proti možnému obchodnímu riziku, proti znehodnocení, zničení či ztrátě zboží; takové pojištění je přitom v obchodním styku zcela běžné.
40. Žalobce v žalobě zpochybňuje existenci pouze jedné z těchto žalovaným zjištěných objektivních okolností svědčících o vědomosti žalobce o daňovém podvodu. Konkrétně namítá, že je nesporné, že v dané věci za spol. CAMONA a.s. jednal syn jejího jednatele, a to na základě plné moci s ověřeným podpisem, přičemž byl současně v rozhodné době prezentován na webových stránkách společnosti jako její ředitel; takto se i v obchodním styku prezentoval, jak vyplynulo ze svědeckých výpovědí.
41. Městský soud předně konstatuje, že uvedená námitka směřuje jen proti jedné ze zjištěných objektivních okolností, nikoliv proti celému řetězci objektivních okolností, indicií svědčících o žalobcově vědomosti o daňovém podvodu. Ani pokud by dal soud žalobci v tomto zapravdu, tak by to automaticky neznamenalo, že ostatní indicie nebudou ve svém souhrnu stále dostatečným důkazem o uvedené skutečnosti.
42. Konkrétně potom soud k této námitce uvádí následující: žalobce nijak nevyvrátil, že postupoval zcela neadekvátně při ověření existence zástupčího oprávnění p. T. D. jednajícího za spol. CAMONA a.s. Jak zdůraznil žalovaný, tak při sjednání obchodu o objemu více než 30 mil. Kč se žalobce spokojil s více než 4 roky starou plnou mocí, která nadto byla koncipována jen velmi obecně (nevyplývalo z ní, že by byla koncipována pro uskutečňování velkoobjemových obchodů); neprovedl např. ověření u jednatelů společnosti. Ze svědecké výpovědi T. D. přitom nelze vyvodit, že by se v jednání se zástupci žalobce touto plnou mocí prokazoval jako osoba bez dalšího oprávněná jednat za spol. CAMONA a.s.; konečně ani skutečnost, že jeho jméno mělo být nadále uvedeno na webových stránkách této společnosti, nemohla být pro žalobce dostatečnou indicií o existenci zástupčího oprávnění; neaktuálnost informací uvedených na webových stránkách soukromých subjektů je relativně častým jevem, jehož si žalobce musel být vědom.
43. Konečně žalovaný se dostatečně zabýval i dalším krokem tzv. vědomostního testu, tedy tím, zda žalobce přijal dostatečná opatření a rozumných opatření k zabránění podvodu na

dani. Důkazní břemeno přitom v tomto ohledu tíží žalobce jakožto daňový subjekt. Žalobce v průběhu daňového řízení ani v řízení před soudem nevznnesl a neprokázal taková tvrzení, která by svědčila o tom, že by vůbec jakákoliv opatření tohoto typu přijal. To přesvědčivě dokládá i žalovaný v bodech 56 až 62 napadeného rozhodnutí.

44. **Dále se městský soud zabýval žalobní námitkou ad d)**, kterou žalobce namítá porušení zásady neutrality DPH.
45. Městský soud k tomu ve shodě s žalovaným uvádí, že z judikatury Soudního dvora Evropské unie vyplývá, že zásady daňové neutrality se nemůže dovolávat osoba povinná k dani, která se úmyslně podílela na daňovém podvodu, který ohrozil fungování společného systému daně z přidané hodnoty. V tomto smyslu lze z poslední doby odkázat např. na rozsudek ze dne 28. 3. 2019 ve věci C-275/18 Vinš, ve kterém Soudní dvůr dále potvrdil svou konstantní judikaturu, když uvedl, že nárok na osvobození od DPH by osobě povinné k dani musel být odmítnut, pokud by dotyčná osoba „*věděla nebo musela vědět, že plnění, které uskutečnila, bylo součástí daňového podvodu, jehož se dopustil pořizovatel, a kdyby nepřijala veškerá opatření, která po ní mohla být rozumně požadována k zabránění tomuto daňovému podvodu*“. Skutečnost, že zboží nakonec bylo ve výsledku dodáno mimo území Evropské unie (a tam zřejmě spotřebováno) na věci nic nemění, neboť obchodní transakce mezi žalobcem a spol. CAMONA a.s. na jedné straně a žalobcem s spol. Company pyramid s.r.o. na straně druhé se uskutečnila plně na území České republiky (z hlediska žalobce se nejednalo ani o dovoz ani o vývoz předmětného zboží mimo území ČR).
46. **Dále se městský soud zabýval žalobní námitkou ad e)**, kterou žalobce namítal, že mu DPH byla doměřena na základě nesprávného ustanovení ZDPH. Žalobci byla DPH doměřena na základě § 108 odst. 1 písm. k) ZDPH, žalobce ale namítá, že žalovaný nevysvětlil, proč se tak vzhledem k prokázané existenci zboží a jeho prodeji nestalo na základě § 108 odst. 1 písm. a) ZDPH.
47. Podle § 108 odst. 1 písm. k) ZDPH (ve znění účinném v době uskutečnění zdanitelného plnění, tedy v prosinci 2012), *[p]řiznat a zaplatit daň správci daně jsou povinni osoba, která vystaví doklad, na kterém uvede daň.*
48. Podle § 108 odst. 1 písm. a) ZDPH v rozhodném znění, *[p]řiznat a zaplatit daň správci daně jsou povinni plátce, který uskutečňuje zdanitelné plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby, popř. převod nemovitosti s místem plnění v tuzemsku, s výjimkou plnění podle § 92a a s výjimkou plnění, u kterých je povinná přiznat a zaplatit daň osoba, které jsou tato plnění poskytována.*
49. Městský soud souhlasí s žalobcem, že doměření DPH platebním výměrem bylo založeno primárně na tom, že žalobce vůbec neprokázal uskutečnění zdanitelného plnění; v takovém případě bylo logické, že správce daně DPH doměřil na základě § 108 odst. 1 písm. k) ZDPH. V napadeném, rozhodnutí – jak bylo uvedeno výše – ale žalovaný již nárok na odpočet DPH odmítl žalobci přiznat především z důvodu existence daňového podvodu a vědomosti žalobce o něm. V takovém případě by bylo přiléhavější, aby DPH byla doměřena podle § 108 odst. 1 písm. a) ZDPH, jak uvádí žalobce, neboť žalovaný sám připustil, že k dodání zboží (a tedy uskutečnění zdanitelného plnění mezi žalobcem a spol. Company pyramid s.r.o.) zřejmě došlo; resp. nejsou dostatečné podklady k tomu tuto obchodní transakci označit za fiktivní.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

50. Městský soud se nicméně plně ztotožňuje s žalovaným v tom, že v posuzovaném případě není sporná otázka, zda žalobce „*má daňovou povinnost na výstupu, ale otázka, zda má nárok na odpočet daně na vstupu. Doměření daně spočívá výlučně na otázce nároku žalobce na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu a ten byl správcem daně popřen*“ (viz vyjádření žalovaného k žalobě). Je zřejmé, že doměření daně žalobci má jednoznačnou oporu v odůvodnění napadeného rozhodnutí; nevhodný odkaz na ustanovení zákona, podle něhož byla daň doměřena, nemůže na věci nic změnit a bez dalšího není důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí. To rovněž z toho důvodu, že hypotéza § 180 odst. 1 písm. k) ZDPH byla beztak naplněna, neboť žalobce spol. Company pyramid s.r.o. vystavil fakturu, na které byla daň uvedena.

IV.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

51. Vzhledem k tomu, že městský soud neshledal žádnou z žalobních námitek důvodnou, žalobu v souladu s § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
52. O nákladech řízení městský soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Jelikož žalobce neměl ve věci úspěch, nepřiznal mu soud náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který měl ve věci plný úspěch, potom nevznikly náklady převyšující náklady běžné úřední činnosti. Ani jemu tudíž městský soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

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

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

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

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

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

Praha dne 24. listopadu 2021

JUDr. Slavomír Novák v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.