



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce

HOLTREN TRADE, s.r.o., IČ 29360111
Se sídlem Hybernská 1009/24, 110 00 Praha 1,
zastoupená JUDr. Zdeňkem Weigem,
advokátem se sídlem Nad Zátiším 22, 142 00 Praha 4,

proti
žalovanému

Odvolací finanční ředitelství,
se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 12. 2020, č. j. 43725/20/5300-21443-707161,

takto:

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

Odůvodnění:

I.
Základ sporu

1. Žalovaným rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu č.j. 6005816/15/2001-62564-108115 ze dne 9. 9. 2015 (dále

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

jen „výměr“) a výměr byl potvrzen (první rozhodnutí žalovaného bylo zrušeno rozsudkem zdejšího soudu ze dne 5. 6. 2019, č.j. 10 Af 27/2016-43).

2. V žalobou napadeném rozhodnutí se kromě jiného uvádí, že žalobci byla na základě výsledku postupu k odstranění pochybností za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2013 vyměřena DPH ve výši vlastní daňové povinnosti 44 690 210 Kč, oproti částce 329 544 Kč tvrzené v jeho daňovém přiznání. Spornými byla plnění (v základu daně celkem 210 902 367,18 Kč a DPH celkem 44 289 497,25 Kč) konkrétně surový řepkový olej (dále také „zboží“), která měl žalobce přijmout od obchodní společnosti Flash project group s.r.o. (dále jen „FPG“). Správce daně dospěl v tomto případě k závěru, že žalobce neprokázal, že přijal předmětná zdanitelná plnění a obchodní případy byly navíc zatíženy podvodem na DPH, jehož byl žalobce účasten. Za „missing tradera“, byla označena společnost FPG, která byla do obchodního rejstříku zapsána dne 4. 4. 2012 a která byla zrušena s likvidací vzhledem k tomu, že pozbyla právní důvod k užívání prostor, kam umístila své sídlo, a ode dne 1. 11. 2013 neměla žádnou osobu, která by byla členem statutárního orgánu. Od zdaňovacího období duben 2013 (což je pro předmětný případ zde řešeného 2. čtvrtletí 2013 stěžejní) společnost FPG přiznání k DPH nepodala a stala se pro správce daně nekontaktní. Přitom její dodavatelé z JČS vykazali, že jí ve 2. čtvrtletí dodali zboží celkem za 255 257 824 Kč. Zde popsané skutečnosti podřadil správce daně pod pojem chybějící daň. FPG při dodání zboží žalobci snížila cenu zboží oproti ceně, za kterou zboží pořídila od svých dodavatelů, přičemž z tohoto plnění nepřiznala DPH, a dala tak prostor jak žalobci, tak také dalším článkům řetězce pro manipulaci s cenou zboží. Nákupní ceny žalobce se po zapojení obchodní společnosti FPG do daného řetězce snížily, kdy by bylo naopak na místě očekávat, že vstupem dalšího článku do obchodního řetězce se ceny navýší o jeho obchodní přírážku. Uvedené bylo vyhodnoceno tak, že předmětné obchodní transakce nebyly vedeny za účelem zisku, ale účel těchto transakcí spočíval v získání ekonomického zvýhodnění, kterého se zúčastněným obchodním společností v podobě snížení ceny zboží pod cenu nákupní dostalo díky tomu, že obchodní společnost FPG nesplnila svoji daňovou povinnost a neodvedla DPH při prodeji zboží porízeného z JČS, což svědčí o podvodném jednání v daném řetězci. Jako další nestandardní okolnosti svědčící o existenci podvodu na DPH byly v rozhodnutí uvedeny následující skutečnosti: J. K. byla jednatelkou společnosti FPG pouze formálně. Rovněž M. N. byl v období rozhodném pro projednávanou věc jednatelem odvolatele pouze formálně, jelikož J. B. potvrdil, že i poté, kdy se stal jednatelem M. N., vykonával činnost pro odvolatele, kdy ke všemu dával souhlas a všechno vykonával sám. Kupní smlouvu k předmětnému zboží se společností FPG J. B. uzavřel prostřednictvím e-mailu, kdy si nepamatoval, kdo jednal jménem společnosti FPG. Za společnost FPG jednala blíže neidentifikovaná osoba (J. S.) a to buď telefonicky, nebo elektronicky, na čemž se shodli jak dodavatelé z JČS, tak oba bývalí jednatele žalobce. V rámci mezinárodních dožádání bylo v této věci zjištěno, že ve všech případech bylo zboží dodavatelům v JČS placeno z účtu obchodní společnosti YURI PALLS, kam žalobce posílal platby za zboží dodané společností FPG. Provádění úhrad mezi dvěma tuzemskými plátcí na zahraniční bankovní účet jiného daňového subjektu bylo hodnoceno jako objektivně nestandardní. Další takovou okolností bylo, že žalobce vlastní finance nepotřeboval, neboť zboží uhradil teprve, když obdržel platbu od odběratele. Nezajišťoval přepravu ani kvalitu zboží. Společností FPG byl osloven e-mailem a odběratele si také našel přes internet. Za okolnosti svědčící o vědomém zapojení žalobce do podvodu na DPH byla označena skutečnost, že žalobce realizoval obchody v řádech

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

stamilionů Kč, ačkoliv předtím s touto komoditou neobchodoval, navíc s obchodním partnerem, jehož jednatelku nikdy neviděl a jejíž adresa byla zapsána na ohlašovně Úřadu MČ Praha 13, což vyplývalo z veřejně dostupného registru. Žalobce v daném obchodním řetězci existoval bezprostředně za obchodní společností, která z předmětných obchodních transakcí nepřiznala a neodvedla daň jako další článek, který se na samotném obchodování prakticky žádným způsobem nepodílel, v řetězci figuroval čistě formálně a pořízené zboží ihned s minimální marží přeprodoval. Správce daně následně dospěl k závěru, že žalobce nejenomže o existenci daňového

podvodu mohl a měl vědět, ale o něm i věděl. K výzvě správce daně, jaké opatření učinil, aby prokázal svou dobrou víru, nevedl ničeho.

II.

Obsah žaloby a vyjádření žalovaného

3. V první žalobní námitce žalobce namítá, že rozhodnutí je po skutkové stránce zmatečné, když identifikuje pouze společnost FPG jako missing tradera a žalobce jako buffera. Kdo je v řetězci: *Dodavatelé z JČS – FPG – žalobce – Biocomp* brokerem rozhodnutí neuvádí, ač dále sděluje, že obchodní transakce tímto výčtem nekončí.
4. Stran prokázání podvodu v řetězci zatěžuje důkazní břemeno žalovaného, jenž je v dané věci neunesl. Za unesení důkazního břemene v rozhodnutí nelze považovat pouze teoretický pojem řetězce a výčet obligatorních členů podvodného řetězce převzatý z judikatury, který však v praktické rovině v rozhodnutí postrádá jejich individuální ztotožnění. Žalovaný si situaci po skutkové stránce velmi zjednodušil. Rozsudek 1 Afs 61/2015 v bodu 33 uvádí, že koncept zneužití práva je pro orgány veřejné moci sám o sobě zneužitelný. Použitelný je zejména za situace, ve které daňový subjekt neprokáže uskutečnění sporného plnění deklarovaného daňovým dokladem. Jde o prostředek ultima ratio, s nímž by se podle NSS v praxi mělo zacházet „jako se šafránem.“
5. Nedoložil-li žalovaný existenci řetězce a jeho tří aktérů v dané věci, ač tak učinit mohl, odpírá žalobci odpočet daně s odkazem na řetězec nedůvodně. Dvoučlenný řetězec existovat nemůže neboť je konečný. Jde tedy pouze o samostatné posouzení dodavatelsko-odběratelského vztahu mezi FPG a žalobcem.
6. Vzhledem k uvedenému se žalobce domnívá, že výrok rozhodnutí je stížen vnitřní rozporností, když vychází z toho, že k podvodnému „spolčení na DPH v řetězci“ je zapotřebí kromě samotné existence řetězce alespoň tři kvalifikovaných aktérů avšak v jejich rolích identifikuje pouze dva.
7. Aby žalovaný mohl unést své důkazní břemeno v rozsahu stanoveném v § 92 odst. 5 d.ř. nestačí indicie existence daňového podvodu. DPH z prodeje průkazně neodvedl FPG. Musel by tedy prokázat, že šlo o fiktivní plnění, jiné než uváděné plnění, neexistenci dopravy, přebírání zboží, financování apod. Nic z toho však ve vztahu k žalobci netvrdí, nýbrž v rozhodnutí konstatuje pravý opak. Musel by tedy neodvedenou daň vymáhat na FPG a nikoliv po žalobci v rozporu s rozsudkem NSS č.j. 1 Afs 326/2019 (bod 103 rozhodnutí), jako jediném možném. Žalobce však v březnu roku 2018 podal rejstříkovému soudu návrh na jeho výmaz, čímž znemožnil vybrání daně od tohoto subjektu. Proto se žalovaný „spokojil“ s pouhými indiciemi, které podle jeho názoru alespoň ve svém souhrnu vzbuzují podezření, že mezi dodavatelem a odběratelem došlo k nesrovnalosti nebo k podvodu (body 31 a 32 rozhodnutí), tj. pravidly, které lze vztáhnout jen na alespoň tříčlenný řetězec. Identifikoval pouze dva členy tvrzeného řetězce, ačkoliv procesně

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

postupoval, jako kdyby prokázal řetězec nejméně tříčlenný s judikaturně vymezenými obligatorními aktéry.

8. Pokud tedy žalovaný v bodu 100 tvrdí, že účel těchto transakcí spočíval v získání ekonomického zvýhodnění, kterého se zúčastněným obchodním společnostem dostalo v důsledku neodvedení DPH, což svědčí o existenci podvodného jednání v daném řetězci, pak měl uvést, kdo tím zvýhodněným v řetězci byl, neboť je musel znát a doložit jako brokery, když to tvrdí.
9. Neprokázal-li tedy žalovaný existenci řetězce, nemůže na základě pouhých indicií žalobci upírat nárok na odpočet, neboť tyto indicie neprokazují, že to byl žalobce, kdo měl z popisovaného jednání prospěch. Z čeho měl žalobce usoudit, že FPG daň na výstupu nepřizná ani nezaplatí, žalovaný neuvádí.
10. Správce daně a žalovaný byli povinni vybrat chybějící daň od subjektu, který ji neuhradil, a nikoli tedy od žalobce formou uznání jeho nároku na odpočet daně. Jelikož žalobci nebyly zpřístupněny informace o výsledku daňového řízení jeho odběratelů, resp. mu nebylo sděleno, zda jim byl uznán nárok na odpočet související s posuzovanými transakcemi v řetězci, nemohl se žalobce seznámit se všemi podklady potřebnými pro rozhodnutí ve věci.
11. Žalobce dále uvedl, že si není jistý, zda v průběhu odvolacího řízení nedošlo k marnému uplynutí lhůty pro stanovení daně.
12. Žalovaný navrhl žalobu zamítnout. S odkazem na četnou judikaturu Soudního dvora Evropské unie a NSS připomněl, že v obecné rovině je nutné pojem podvodu na dani z přidané hodnoty chápat v situaci, v níž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další daňový subjekt si ji čerpá za nestandardních okolností. Již z takto vymezeného obsahu je nepochybně zřejmé, že spáchání daňového podvodu může být dokonáno dvěma subjekty. Ve své podstatě se v takovém případě jedná o nejprimitivnější podobu daňového podvodu, kdy jeden plátce daně uskuteční ve prospěch jiného plátce plnění, do jehož ceny zahrne i daň z přidané hodnoty, kterou však neodvede státu, načež příjemce takového plnění uplatní u správce daně nárok na odpočet daně. Jak ostatně uvedl Nejvyšší správní soud zejména v bodě 30 rozsudku ze dne 10. 11. 2015, č. j. 1 Afs 61/2015-46, řetězec nemusí tvořit více než dva subjekty, neboť k daňovému podvodu může dojít i jen ve vztahu mezi daňovým subjektem, který si nárokuje odpočet daně z přidané hodnoty, a jeho dodavatelem.
13. Ve vztahu k článkům řetězce, které se zpravidla označují jako missing trader, buffer a broker, se jedná pouze o typizované pojmenování rolí jednotlivých subjektů, které se obvykle vyskytují při spáchání daňového podvodu. Toto pojmenování však nepředstavuje podstatné (obligatorní) náležitosti, bez jejichž identifikace by nebylo možné určitý jev definovat jako daňový podvod. Jestliže jeden subjekt vybere daň v ceně poskytnutého plnění, ale neodvede ji státní pokladně, přičemž další subjekt za nestandardních podmínek uplatní v souvislosti s tímto plněním nárok na odpočet daně, lze nepochybně hovořit o daňovém podvodu, jak jej vymezuje judikatura Soudního dvora Evropské unie. Povinností správních orgánů totiž není prokázání, 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. Pro účely daňového řízení u určitého daňového subjektu není nezbytné rozkrýt a popsat roli všech článků konkrétního řetězce předcházejících a následujících dodání zboží tomuto daňovému subjektu. Podstatný

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

je pouze závěr, zda bylo obchodování v řetězci zasaženo daňovým podvodem, a zda o spáchání podvodu daňový subjekt věděl, nebo vědět měl a mohl. Teprve následně má daňový subjekt ještě možnost prokázat, že přijal přiměřená opatření, aby se svými plněními na daňovém podvodu nepodílel.

14. V případě žalobce byl identifikován řetězový obchod, který byl zasažen daňovým podvodem. K neodvedení daně z přidané hodnoty došlo přímým dodavatelem žalobce, obchodní společností FPG. Neodvedení daně bylo přímým důsledkem právě spáchání daňového podvodu. O spáchání daňového podvodu svědčily především manipulace s cenou, existence účelových mezičlánků v řetězci, fakturace zboží během krátkého časového rozmezí, zpětný chod plateb či pohyb zboží mimo některé články řetězce, působení bílých koňů v pozici statutárních orgánů. Podstatná část těchto skutečností pak měla přímou vazbu na žalobce.
15. Možného povědomí žalobce o spáchání daňového podvodu správce daně dovodil z toho, že žalobce se posuzovaných obchodních transakcí v hodnotě stovek milionů korun českých účastnil v podstatě jen formálně, kdy před započítáním obchodování zasaženým daňovým podvodem neměl s obchodovanou komoditou žádné zkušenosti a jeho účast v popsaném řetězci neměla žádné racionální ekonomické opodstatnění. Obchody sjednávala neznámá osoba, kterou se nepodařilo během celého daňového řízení spolehlivě identifikovat, přičemž statutární orgány žalobce a jeho přímého dodavatele neměly o sporných obchodních případech žádné povědomí, resp. dotčené osoby v těchto funkcích působily jen formálně. Žalobce pak dokonce hradil úplatu za přijatá zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku od tuzemského dodavatele na účet právnické osoby v jiném členském státě Evropské unie, ačkoli tato osoba neměla s posuzovanými transakcemi žádnou zjevnou spojitost.
16. Žalovaný dále dospěl přitom k závěru, že žalobce na daňovém podvodu participoval zcela vědomě. Ani přes výzvu žalovaného žalobce nedeklaroval přijetí žádných opatření, kterými by své účasti na daňovém podvodu zamezil.
17. Dle žalovaného byla v daňovém řízení spolehlivě prokázána existence daňového podvodu a vědomá účast žalobce na něm. Způsob zapojení žalobce a jeho přímého dodavatele do popsaného řetězce pak dle zjištěných skutečností nebylo možné vysvětlit jinak, než že cílilo na neoprávněné vylákání daňové výhody, tedy odpočtu daně z plnění, ze kterého nebyla přímým dodavatelem daň přiznána a odvedena.
18. Neuznání nároku na odpočet daně z důvodu účasti na podvodu na dani z přidané hodnoty je důsledkem nesplnění podmínek pro jeho uznání, ačkoliv se jedná o podmínky vyplývající z judikatury Soudního dvora Evropské unie, a nikoliv explicitně z vnitrostátních právních předpisů. Odepření nároku na odpočet daně 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 společného systému daně z přidané hodnoty, když nárok na odpočet daně nemůže být přiznán tomu, kdo jej uplatnil podvodným způsobem. Jak navíc uvedl Soudní dvůr Evropské unie v bodě 44 svého rozsudku ve věci C-24/15 Josef Plöckl, ze dne 20. 10. 2016: *„Zaprvé zásady daňové neutrality se za účelem osvobození od DPH nemůže dovolávat osoba povinná k dani, která se úmyslně podílela na daňovém úniku, který ohrozil fungování společného systému DPH (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 7. prosince 2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, bod 54, a rozsudek ze dne 27. září 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, bod 46 a ze dne 18. 12. 2014, ve spojených věcech C-131/13, C-*

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

163/13 a C-164/13 (*Italmoda*) a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2016, č. j. 6 Afs 255/2015 – 45).“

19. Žalovaný doplnil, že jakoukoli možnost vymožení daně z přidané hodnoty neodvedené obchodní společností FPG vyloučil sám žalobce svým jednáním, neboť deklarované platby za zdanitelná plnění přijatá od této společnosti hradil na účet jiného subjektu (společnosti YURI PALLS Ltd.) u poskytovatele platebních služeb v jiném státě (Maďarská republika). Žalobce má sice pravdu, že se jednalo o subjekt z jiného členského státu Evropské unie. Je však zjevné, že pokud se jedná o cizí subjekt, se kterým v České republice není vedeno žádné daňové řízení související s daným případem, přičemž neexistují ani další indicie o jeho roli v posuzovaných obchodních transakcích, je pro správce daně v podstatě nemožné činit vůči němu jakékoli úkony směřující k vybrání daně.
20. Společnost FPG byla v rozhodné době již mrtvou schránkou, tedy byla pro správce daně nekontaktní, neměla žádný majetek a reálně nevykonávala žádnou činnost. Osoba, která vykonávala funkci statutárního orgánu této obchodní společnosti, byla tzv. bílým koněm. Možnost na takovém subjektu cokoli vymoci tak byla již v rozhodném období objektivně nereálná.
21. Role odběratelů žalobce v daném řetězci a případný výsledek jejich daňového řízení ve vztahu k posuzovaným zdanitelným plněním za období 2. čtvrtletí roku 2013 nemá ve vztahu ke stanovení daně žalobci žádnou relevanci. Jak s tímto plněním naložili odběratelé žalobce, popřípadě zda tito odběratelé o spáchání daňového podvodu rovněž věděli, tedy nemá na nárok uplatněný žalobcem žádný vliv. Nejednalo se tedy o podklady potřebné pro rozhodnutí v daňovém řízení žalobce. Na uvedenou situaci se proto nevztahovala výjimka z povinnosti mlčenlivosti, která je upravena v § 52 odst. 5 písm. c) daňového řádu, podle kterého o porušení povinnosti mlčenlivosti nejde, poskytne-li úřední osoba informace osobě zúčastněné na správě daní v rozsahu, v jakém jsou její práva a povinnosti správou daní dotčena. Jelikož práva a povinnosti žalobce nebyla správou daní jeho odběratelů v daném případě dotčena vůbec, umožnění žalobci nahlédnout do jejich daňových spisů, popřípadě zpřístupnění mu písemností či informací z těchto spisů, by znamenalo porušení zákonem uložené povinnosti mlčenlivosti ze strany správce daně a žalovaného. Zároveň se tak nemohlo jednat o vadu řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost druhého rozhodnutí o odvolání.
22. Co se týče možné prekluze práva stanovit daň, tříletá lhůta pro stanovení daně dosud marně neuplynula v důsledku jejího prodloužení a stavění na základě skutečností předvídaných daňovým řádem. Dle propočtů žalovaného by v případě, kdy by nebylo vydáno druhé rozhodnutí o odvolání, připadl poslední den lhůty pro stanovení daně na 6. 3. 2021.
23. Žalobce na vyjádření žalovaného reagoval svými stanovisky ze dne 24. 5. 2021 a 18. 8. 2021, ve kterých uvedl, že vyjádření žalovaného znovu odkazuje na rozsudek NSS sp. zn. 1 Afs 61/2015, že k daňovému podvodu může dojít i jen ve vztahu mezi daňovým subjektem, který si nárokuje odpočet daně, a jeho dodavatelem. Tato teze omezená na jednu jedinou větu není dle žalobce v rozsudku doprovázena žádným bližším komentářem o vymezení podmínek a předpokladů, za nichž by byla uplatnitelná. Navíc je rozporná, když rozsudek NSS vychází z tezí SDEU o desítkách až stovkách článků řetězce s obligatorními třemi „kvalifikovanými“ aktéry, tj. alespoň ve tříčlenném řetězci, NSS zde hovoří pouze o dvou subjektech (nota bene nikoli člancích řetězce) ve vztahu dodavatel – odběratel bez uvedení toho, kdo měl z takového jednání prospěch. Euforie z této teze je o

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

tři body níže zmírňována obecným požadavkem, že teorie řetězce je použitelná zejména za situace, ve které daňový subjekt neprokáže uskutečnění sporného plnění deklarovaného daňovým dokladem; jde o prostředek ultima ratio, s nímž by se v praxi mělo zacházet „jako se šafránem“. Realnost plnění v daném případě přitom žalovaný na mnoha místech svého rozhodnutí potvrzuje.

24. Žalovaný uváděné indicie, z nichž podle judikatury SDEU dovozuje úmyslný podíl žalobce na daňovém úniku FPG, nejsou způsobilé tvrzený úmysl prokázat. Zásadní skutečnost – žalobcovy platby dodavateli FPG na účet firmy Yuri Palls v Maďarsku – sama o sobě mnoho neznamena, nebyly-li zjištěny další okolnosti a důvody takového postupu. Jednou z možností mohla být jistota dodavatelů z jiných členských států, že Yuri Palls jako nezávislé platební místo ochrání zálohy nebo celé platby za dodané zboží podle sjednaných podmínek mezi dodavateli a FPG. Tyto podmínky žalobce neznal ani nebyl povinen je zjišťovat. Žalobci bylo vcelku lhostejné, kam směřuje platby pro FPG. Pro něj bylo důležité, že platil dodavateli až poté, kdy zboží bylo dodáno do určeného místa. Počínal si tedy s opatrností obvyklou v obchodních vztazích a s vědomím, že pokud by si počínal v otázce placení jinak, svůj smluvní závazek by nesplnil. Nezjišťoval a ani nemohl zjistit, za jakou cenu a od koho FPG zboží nakupoval. Pokud by takové informace měl, nakupoval by od zahraničních dodavatelů sám. Kdyby FPG prodával zboží za cenu vyšší, z obchodů by sešlo, z takových obchodů by nebyl realizován zisk.
25. Žalovaný žalobci přičítá k tíži i další indicie, jejichž zdroj však čerpá z informací správce daně FPG, které měl správce daně k dispozici již od května 2013 a které byly pro žalobce v době obchodů nedostupné, navíc podléhající povinnosti mlčenlivosti správce daně. Teprve v rámci výsledku daňové kontroly byly v roce 2015 a 2020 předestřeny všechny „hříchy“ tohoto dodavatele včetně jeho pozdějšího označení za nespolehlivého plátce a jejich nezjištění již v době obchodů bylo přičteno k tíži žalobce.
26. Ačkoliv žalovaný tvrdí, že na informace o svém odběrateli Biocompu nemá žalobce právo, přesto mu v průběhu řady informací poskytl (seznam faktur, výslech jeho jednatele, sdělení FÚ, že u něj v průběhu daňové kontroly existovalo nebezpečí daňového podvodu). Informace o tom, zda odběratelům žalobce byly uznány odpočty, však žalobci poskytnuty nebyly, v čemž spatřuje porušení svých procesních práv a rozpor s ust. § 6 odst. 3 d. ř. Z neposkytnutí informací lze dovodit, že jim odpočty byly uznány, což podporuje neuvedení brokera v žalovaném rozhodnutí, čímž se teorie tvrzeného řetězce stala neudržitelnou. Žalovaný tak nemůže využít ani „zjednodušeného“ prokazování vylákání odpočtu na podkladě neuzavřeného kruhu indicií, které mu řetězec poskytuje. Pouhé podezření zde nepostačuje.
27. Vztah mezi dodavatelem a odběratelem stran ceny dodávek ZDPH umožňuje řešit formou obvyklých cen v obchodních vztazích, avšak pouze mezi osobami personálně nebo majetkově spřízněnými, což však žalovaný netvrdí. Tudíž ani této možnosti nemohl využít.
28. Žalobce tedy zjevně doplácí na to, že se stal posledním, vůči němuž bylo možno „řetězcovou“ taktiku uplatnit, ač ten z ní žádný prospěch neměl, když si z obchodů nižší částku daně na vstupu odečetl a vyšší na výstupu uhradil, postupoval tedy stejně jako pro žalovaného neexistující brokeri. V důsledku nejdelší doby řízení jednoduše zbyl, což je totéž jako NSS nedovolená volba subjektu se snazším inkasem daně nepřipustnou praktikou.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

29. Žalovaný k tomu ve své reakci ze dne 24. 5. 2022 zopakoval, že podvodem na DPH je situace, v níž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další daňový subjekt si ji čerpá za nestandardních okolností s tím, že povinností správních orgánů není prokázání, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, a tedy ani to, kdo z takového podvodu nejvíce profituje. Význam označení (broker, buffer a missing trader) nepředstavují pojmové znaky skutkové podstaty podvodu na DPH. Jejich význam spočívá v zestručnění typického skutkového stavu, který se v určitých obměnách pravidelně obměňuje.
30. Za situace, kdy musí být účastníkům určité transakce zřejmé, že daň nebude v důsledku daňového podvodu uhrazena do veřejného rozpočtu, nelze považovat zaplacení úplaty za zdanitelné plnění za úhradu daně, neboť daň je v takovém případě součástí takové úplaty pouze formálně. Uplatněný nárok na odpočet za takové situace nepředstavuje vratku daně na vstupu, ale neoprávněný nárok vůči veřejnému rozpočtu.
31. Žalovaný dále odkázal na závěry NSS v jeho rozsudku ze dne 7. 9. 2021, č.j. 6 Afs 158/2019-63 a ze dne 19. 11. 2021, č.j. 5 Afs 239/2020-46.
32. Dále zdůraznil, že společnost FPG byla již v době obchodování prázdnou schránkou taženou bílým koněm, které úplatu za přijatá plnění žalobce zasílal na účet zcela jiného subjektu do zahraničí. Dále uvedl, že společnosti BIOCOMP s.r.o. nebyl odpočet rovněž přiznán, viz řízení vedené u zdejšího soudu pod sp. zn. 15 Af 12/2021.
33. Žalobce na to reagoval svým vyjádřením ze dne 29. 6. 2022, ve kterém však v podstatě pouze zopakoval svou předchozí argumentaci. Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 4. 1. 2023 upozornil na recentní rozsudek Soudního dvora Evropské Unie ze dne 24. 11. 2022 ve věci C-596/21, který správnost závěrů žalovaného potvrzuje.
34. Žalobce na to reagoval replikou ze dne 25. 1. 2023, ve které vyjádřil nesouhlas s aplikací závěrů Soudního dvora EU na jeho případ.

III.

Posouzení žaloby

35. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.), jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti; přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí. O podané žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, neboť žalobce s takovým postupem vyslovil souhlas a žalovaný se k možnosti takového postupu ve lhůtě stanovené soudem nevyjádřil a má se tedy za to, že s takovým postupem souhlasí. Žaloba není důvodná.
36. V první žalobní námitce žalobce namítá, že vzhledem k tomu, že nebyla v řetězci identifikovaná osoba brokera, není možné nárok na odpočet odmítnout.
37. Soud se předně zcela ztotožňuje se závěry žalovaného uvedenými v jeho rozhodnutí a v jeho vyjádřeních, ze kterých vyplývá, že identifikace brokera, resp. všech třech typizovaných hlavních rolí ve vícečlenném dodavatelském řetězci, není podmínkou sine qua non pro konstatování existence podvodu na DPH v obchodním řetězci.
38. Jedná se o určité usnadnění při orientaci a popisu těchto podvodů na DPH, jak uvedl NSS ve svém rozsudku ze dne 16. 4. 2019, č.j. 4 Afs 104/2018 – 79: „*Postupem času se utvořila*

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

jistá typologie těchto podvodů, která sice není a nemůže být vyčerpávající, avšak usnadňuje orientaci v určitých opakovaně se objevujících skutkových okolnostech těchto podvodných jednání.“

39. I v tomto rozsudku (nikoliv pouze v rozsudku ze dne 10. 11. 2015, č.j. 1 Afs 61/2015-46) se pak dále v bodě 24 rovněž uvádí, že uvedený podvodný řetězec mohou tvořit pouze dva subjekty: *„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.“*
40. Žalovaný ve svém rozhodnutí dostatečně popsal důvody, které ho vedly k závěru o existenci podvodu na DPH, a soud v dalším na tyto závěry, se kterými se zcela ztotožnil, odkazuje. Tyto závěry zcela jasně vyplývají jednak z judikatury NSS, kterou žalovaný cituje, jednak z judikatury SD EU. Soud souhlasí s obecnou definicí, že se u podvodu na DPH jedná o situaci, v níž jeden z účastníků obchodního řetězce, ať již má kolik chce článků, 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 společný systém daně z přidané hodnoty.
41. Soud v této věci uvádí, že správní orgán ani žalovaný nekladli žalobci k tíži pochybení jeho dodavatele, ale to, že vstoupil do předmětného obchodního vztahu bez náležité opatrnosti a obezřetnosti, ačkoliv se jednalo o plnění v hodnotě převyšující 210 milionů korun, které se svým rozsahem i předmětem zcela vymykalo běžné činnosti žalobce. Když soud pomine níže uvedené nestandardní okolnosti, žalobce již v době uzavření obchodu mohl a měl zjistit, že jeho jednatelka je trvale bytem hlášena na adrese ohlašovny, což je zcela nestandardní u firmy obchodující se zahraničními dodavateli v řádech sta milionů.
42. Soud si v tomto ohledu klade podobně jako ve věci rozsudku NSS ze dne 12. 11. 2020, č.j. 7 Afs 132/2019 – 38, otázku, jaký byl smysl vstupu žalobce do tohoto řetězce, když tento nezajišťoval dopravu zboží, nekontroloval kvalitu zboží, které nebylo pojištěno, pouze našel na internetu odběratele, což mohla učinit i společnost FPG. Dále soud rovněž považuje za zcela nestandardní, že žalobce, aniž by se takovým obchodům někdy v minulosti věnoval, byl osloven společností FPG, ačkoliv tato mohla oslovit sama následné odběratele v řetězci jako je společnost SETUZA a.s. apod., které jsou známé svým obchodováním v dané oblasti. Rovněž soud shledává podezřelým způsob plateb, který nejenom že nevyžadoval od žalobce mít k dispozici hotovost, ale i to, že následně byly platby žalobcem zasílány českému subjektu do zahraničí na účet dalšího subjektu. Všechny tyto faktory tak při dostatečné obezřetnosti resp. při nedostatku úmyslu se podvodu na DPH účastnit měly být shledány i žalobcem podezřelými a měly jej před vstupem do této transakce odradit.
43. Chování žalobce tak v dané věci nebylo možno pokládat za obezřetné, a nebylo možno dospět k závěru, že by žalobce jednal s přiměřenou péčí a že by s ohledem na finanční objem uskutečněných plnění přijal taková opatření, která na něj bylo možno v souladu s judikaturou Soudního dvora EU a Nejvyššího správního soudu rozumně požadovat (srovnej např. rozsudky ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 94/2009 - 156, ze dne 30. 5. 2012, č. j. 1 Afs 26/2012 - 34, ze dne 11. 12. 2014, č. j. 6 Afs 156/2014 - 47, či ze dne 26. 9. 2019, č. j. 6 Afs 61/2019 - 27). S ohledem na shora uvedené by však jediným opatřením skutečně bylo se obchodní transakce neúčastnit. Proto závěr žalovaného, že žalobce věděl, že se účastní

podvodu na DPH, což je důvodem pro odepření jeho nároku na odpočet DPH, je zcela na místě.

44. Soud dále odkazuje na rozsudek NSS ze dne 10. 09. 2020, č.j. 8 Afs 303/2018 - 52, který říká: „Jestliže podvod na DPH spočívající v uplatnění (neoprávněného) nároku na odpočet (§ 72 zákona č. 235/2004

Sb., o dani z přidané hodnoty) nastal při transakci, které se účastnily pouze dva subjekty, musí být u obou z nich dán záměr se na podvodu podílet s cílem získat neoprávněné daňové zvýhodnění. Závěr o existenci podvodu na DPH v případě takové transakce však může obstát i přesto, že není prokázáno aktivní zapojení obou subjektů na daňovém podvodu, jestliže ze zjištěných objektivních okolností vyplývá příčinná souvislost mezi neodvedením daně jedním z těchto subjektů a uplatněním nároku na odpočet subjektem druhým. Zapojení do daňového podvodu může spočívat i v tom, že jeden ze subjektů svými nestandardními kroky vznik podvodu umožní, i když není jednoznačně prokázáno, že sám byl v důsledku takového postupu zvýhodněn.“

45. I ze shora citovaného rozsudku se tedy jasně podává, že podvod na DPH může být spáchán v řetězci o pouze dvou člancích. Dále se z něj podává, že zapojení do daňového podvodu může spočívat i v tom, že jeden ze subjektů svými nestandardními kroky vznik podvodu umožní, i když není jednoznačně prokázáno, že sám byl v důsledku takového postupu zvýhodněn. Tyto teze vyvrací žalobcovy názory uvedené v žalobě a v jeho vyjádřeních.
46. Žalovaným citovaný recentní rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 24. 11. 2022 ve věci C-596/21 (A proti Finanzamt M), správnost závěrů žalovaného rovněž potvrzuje. Soudní dvůr EU v něm dospěl k následujícím závěrům: *Články 167 a 168 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění směrnice Rady 2010/45/EU ze dne 13. července 2010, ve spojení se zásadou zákazu daňových úniků, musí být vykládány v tom smyslu, že druhému pořizovateli zboží může být odepřen nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) odvedené na vstupu z důvodu, že věděl nebo měl vědět o existenci úniku na DPH, kterého se dopustil původní prodávající při prvním prodeji, i když o tomto daňovém úniku věděl i první pořizovatel. A dokonce: Články 167 a 168 směrnice 2006/112/ES, ve znění směrnice 2010/45/EU, ve spojení se zásadou zákazu daňových úniků, musí být vykládány v tom smyslu, že druhému pořizovateli zboží, které bylo ve stadiu předcházejícím tomuto pořízení předmětem podvodného plnění týkajícího se pouze části daně z přidané hodnoty (DPH), kterou je stát oprávněn vybrat, musí být nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu odepřen v plném rozsahu, pokud uvedený pořizovatel věděl nebo měl vědět, že je toto pořízení spojeno s daňovým únikem.*
47. Jak bylo rozvedeno shora, žalobce mohl o daňovém úniku vědět a zcela jistě o něm věděl nejenom z veřejně dostupných informací o FPG jako o prvním pořizovateli zboží z JČS, ale hlavně ze zcela nestandardních shora popsanych postupů, které k uzavření obchodu vedly. Odepření odpočtu na DPH je tak důsledkem vědomé účasti žalobce na tomto podvodu a nikoliv náhradním vybráním daně místo zlikvidované společnosti. Jak žalovaný správně vysvětlil, na odpočet DPH nemá nárok žádný článek podvodného řetězce, pokud o své účasti v něm věděl nebo mohl vědět, jak zdůraznil i NSS ve svém rozsudku ze dne 4. 11. 2019, č. j. 7 Afs 209/2019 – 37: *„Každý článek prodejního řetězce přitom nese svoji vlastní daňovou povinnost, která je u něj posuzována samostatně. V důsledku toho může dojít k situaci, že v jednom obchodním řetězci bude daň vybrána opakovaně, neprokážou-li jednotlivé články tohoto řetězce splnění zákonných podmínek pro uplatnění osvobození od daně (či nároku na odpočet daně). Nejedná se ovšem o duplicitní vybrání daně.“*

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

48. Námitka, že žalobci nebyly zpřístupněny informace o výsledku daňového řízení jeho odběratelů, není rovněž důvodná. Výsledek daňového řízení jeho odběratelů totiž nemůže mít vliv na výsledek daňového řízení žalobce. Jak bylo shora vysvětleno: na odpočet daně nemá nárok žádný z článků řetězce zasaženého podvodem na DPH, pokud o existenci podvodu věděl nebo vědět mohl. Pokud se tedy žalobce domáhal informací o výsledku daňového řízení jeho odběratelů, nemohly tyto listiny představovat podklady potřebné pro rozhodnutí v jeho věci. Jeho procesní práva tak nebyla dotčena.
49. Co se týče poslední námitky prekluze, soud s odkazem na správní spis uvádí, že má rovněž za to, že lhůta pro stanovení daně v době nabytí právní moci rozhodnutí žalovaného neuplynula.
50. Dle ust. § 148 odst. 1 daňového řádu, *daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.*
51. V případě žalobce to bylo dne 26. 7. 2013, tedy den následující po posledním dni lhůty pro podání řádného daňového přiznání k této dani.
52. Dle odst. 2 písm. b) tohoto ustanovení, *lhůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně,*
53. Jelikož prvostupňové rozhodnutí bylo žalobci oznámeno dne 9. 9. 2015 (viz správní spis), tedy ve shora uvedené 3leté lhůtě, byla lhůta prodloužena do 26. 7. 2017.
54. Dle ust. odst. 4 písm. a) tohoto ustanovení, *lhůta pro stanovení daně neběží po dobu řízení, které je v souvislosti se stanovením daně vedeno před soudem ve správním soudnictví a před Ústavním soudem.*
55. Soudu je z jeho úřední činnosti známé, že soudní řízení o žalobě vedené u městského soudu pod sp. zn. 10 Af 27/2016 probíhalo od 24. 3. 2016 do 19. 6. 2019 a řízení o kasační stížnosti vedené u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 6 Afs 136/2019 probíhalo po dobu od 28. 6. 2019 do 13. 11. 2019, což představuje 3 roky a 225 dnů.
56. Tato lhůta se tak fakticky prodloužila do 7. 3. 2021. Vzhledem k tomu, že žalované rozhodnutí bylo žalobci oznámeno dne 28. 12. 2020, lhůta pro stanovení daně byla zachována.

IV.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

57. Vzhledem k tomu, že městský soud neshledal žádnou z žalobních námitek důvodnou, žalobu v souladu s § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
58. O nákladech řízení městský soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Ve věci úspěšnému žalovanému nevznikly náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti, a proto nebyla náhrada nákladů přiznána žádnému z účastníků.

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

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

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

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

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

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

Praha 24. ledna 2023

JUDr. Slavomír Novák v.r.

předseda senátu