



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Milana Taubera, soudce Vadima Hlavatého a soudkyně Pavly Klusáčkové ve věci

žalobce: **R.U.L. s. r. o.**, IČO 26123479
sídlem Školská 689/20, Praha 1
zastoupen advokátem Mgr. Michalem Korandou
sídlem Jeseniova 1169/51, Praha 3

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 3. 2022, č. j. 11804/22/5300-22442-706033,

takto:

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

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. F.

Odůvodnění:

I.

Základ sporu

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkoumání napadeného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl jeho odvolání a potvrdil odvoláním napadená rozhodnutí vydaná Finančním úřadem pro hlavní město Prahu (správce daně) ze dne 12. 2. 2021:
 - dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty č. j. 896628/21/2001-52525-108977 ze dne 12. 2. 2021, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2017 ve výši 84 587 Kč,
 - dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty č. j. 896822/21/2001-52525-108977 ze dne 12. 2. 2021, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2017 ve výši 480 275 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 96 055 Kč,
 - dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty č. j. 896925/21/2001-52525-108977 ze dne 12. 2. 2021, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2017 ve výši 187 082 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 37 416 Kč,
 - platební výměr na daň z přidané hodnoty č. j. 900359/21/2001-52525-108977, kterým byla vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2017 ve výši 320 839 Kč,
 - platební výměr na daň z přidané hodnoty č. j. 899760/21/2001-52525-108977, kterým byla vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2018 ve výši 426 907 Kč.
2. Souhrnně uvedeno, zamítl žalovaný odvolání žalobce z důvodu jeho účasti na podvodu na dani z přidané hodnoty.

II.

Obsah žaloby a související vyjádření

3. Žalobce v žalobě uvádí, že celé napadené rozhodnutí stojí na tom, že se žalobce účastnil tzv. daňového podvodu. Dle § 102 odst. 1 písm. d) daňového řádu musí rozhodnutí obsahovat také uvedení právního předpisu, podle něhož bylo rozhodováno. Tuto náležitost napadené rozhodnutí nesplňuje. Neobsahuje žádný právní předpis, který by definoval, co to daňový podvod je. Ba naopak, sám žalovaný přiznává, že vycházel pouze z judikatury SDEU. Napadené rozhodnutí neobsahuje ani uvedení konkrétního právního předpisu, podle kterého je judikatura SDEU stejně právně závazná jako právní předpis.
4. Dále žalobce uvádí, že o dodavateli žalobce X žalovaný na mnoha místech napadeného rozhodnutí tvrdí, že se jedná o „missing tradera“, tedy chybějícího obchodníka, a že byl nedohledatelný. Nicméně tento „chybějící a nekontaktní“ pan X se osobně dostavil k podání

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. F.

svědecké výpovědi dne 24. 9. 2020 na Finanční úřad pro hl. m. Prahu, územní pracoviště pro Prahu 11, Štěpánská 28, Praha 1. Tedy není zřejmé, jak mohl být pan X považován za nekontaktního, když se osobě dostavil ke správci daně. Navíc absentuje přezkoumatelná správní úvaha odvolacího orgánu, jak souvisí nárok na odpočet odvolatele s tím, zda jeho dodavatel správně vyplnil kontrolní hlášení. Odvolatel nemůže nijak odpovídat za to, jakým způsobem jeho dodavatel, p. X, zboží nabyt a následně prodal odvolateli, ani za to, jak plní jeho dodavatel své daňové povinnosti.

5. Žalobce též uvádí, že v napadeném rozhodnutí žalovaný v bodech 51-59 uvádí skutečnosti, které podle něj vedou k závěru, že žalobce o své účasti na podvodné jednání „věděl, či alespoň vědět měl a mohl“. Jedná se o slabé argumenty, které nejsou schopny obhájit odejmutí majetku v podobě daně (zvýšení daňové povinnosti o dodatečně neuznaný odpočet) za situace, kdy hmotně právní podmínky nároku na odpočet byly splněny. Žalovaný svůj závěr o účasti žalobce na podvodu opírá zejména o tvrzení, že žalobce „se svým dodavatelem obchodoval bez jakéhokoli smluvního ujednání“ (viz str. 15 napadeného rozhodnutí). Z kontextu textu napadené rozhodnutí a ty z kontextu již proběhlého odvolacího řízení je zřejmé, že fakticky žalovaný měl na mysli tu skutečnost, že smlouvy s dodavatelem neměly písemnou smlouvu. O fakticitě ústně uzavřených smluv totiž není pochyb, sám dodavatel jako druhá strana těchto smluv jejich existenci jako svědek potvrdil. S ohledem na to, že je nesporné, i dle žalovaného, že k dodání zboží a jeho úhradě došlo, byla evidentně mezi žalobcem a jeho dodavatelem kupní smlouva uzavřena, byť ústní. Tuto skutečnost přímo potvrdil dodavatel při své svědecké výpovědi. Je třeba připomenout, že uzavření kupní smlouvy v ústní formě české civilní právo výslovně předpokládá. Tvrzení žalovaného, že obchodní vztah mezi žalobcem a jeho dodavatelem „nebyl dostatečně smluvně ošetřen“ neodpovídá zjištěnému skutkovému stavu a spíše vypovídá o tom, že žalovaný nemá informace o tom, jak dle občanského zákoníku funguje kontraktační proces.
6. Žalovaný na straně 15 a 16 napadené rozhodnutí konstatuje, že žalobce se svému dodavateli hradil hotovostí. Není vůbec přezkoumatelně jasné, jak tato okolnost může žalovaného vést k závěru o neuznání nároku na odpočet. Ani k závěru účasti žalobce na podvodu. Podotknouti možná příklad, že úhrady v hotovosti nejsou nic neobvyklého, přičemž v daném případě nedocházelo ani k porušení zákona omezení plateb v hotovosti.
7. Žalovaný na straně 16 napadené rozhodnutí konstatuje, že žalobce od dodavatele X nakupoval takové zboží, které bylo odlišné od zboží nabízeného prostřednictvím reklamy na internetu. Není vůbec přezkoumatelně jasné, jak tato okolnost může žalovaného vést k závěru o neuznání nároku na odpočet. Ani k závěru účasti žalobce na podvodu.
8. Žalovaný na straně 16 napadené rozhodnutí konstatuje, že přidělení statusu nespolehlivého plátce X byla zveřejněna dne 26. 9. 2017, přičemž žalobce v prosinci 2017 a lednu 2018 i nadále s X obchodoval. Není vůbec přezkoumatelně jasné, jak tato okolnost může žalovaného vést k závěru o neuznání nároku na odpočet. Podotknouti přitom třeba, že zákon s přidělením statusu nespolehlivého plátce spojuje právě a jen ten následek, že může nastat ručení příjemce plnění za nezaplacenou daň (viz § 109 zákona o DPH). O tom, že by to mohlo vést k přímému doměření daně, zákon nikde nehovoří.
9. Žalovaný napadené rozhodnutí zjevně koncipuje tak, jako by existovala relativně samostatná podmínka nároku na odpočet, resp. relativně samostatný důvod k odepření již hmotněprávně přiznanému nároku na odpočet v podobě přijetí jakýchsi dostatečných (rozumných,...) opatření. Přitom to zjevně staví tak, že pokud se daňovému subjektu

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. F.

nepodaří prokázat přijetí takových opatření, tak jenom proto je správce daně oprávněn odebrat nárok na odpočet daně. Tedy to zjevně staví tak, že lze stanovit daň pouze s odkazem na to, že nebyla přijata dostatečná opatření. Takto nelze provádět zdanění, když platí zásada zákonnosti (není daň bez zákona). Nadto žalovaný ani neuvedl, jaká opatření by to měla být a zejména, jak by jejich zavedení žalobcem mělo zajistit, aby dodavatel X odvedl DPH.

10. Žalobce podotýká, že judikatura v daném případě vytváří soudcovské právo, tj. právo, které nemá oporu v zákoně. Takový přístup ze strany moci soudní je ovšem v rozporu s ústavními principy parlamentní demokracie a systémem rovnováhy a brzd v právním státě. Tedy, pokud zákon, tj. daňový řád, obsahuje výslovnou úpravu [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, „správce daně je povinen prokázat skutečnosti vyvracející“], nemůže soud jít nad rámec textu zákona, a tím méně pak správce daně. Nelze přijmout jako ústavně konformní fakt, že by se daně mohly ukládat (a odeprání nároku na vratku DPH je uložení daně, neboť dochází k tomu, že plátce daně DPH uhradil, ačkoli neměl, neboť mu měla být vrácena, a došlo tedy k porušení zásady neutrality) na základě judikatury SDEU nebo i české. Žalobce k tomu odkazuje na čl. 11 odst. 5 a čl. 2 odst. 3 Listiny a čl. 15 odst. 1 Ústavy. Dle žalobce soudní judikatura nemůže vést ke splynutí normotvorby a aplikace práva. Nelze připustit, aby jeden orgán státní moci (soud) přijal nové podmínky pro odebrání majetku ze strany státu jeho občanům, a poté se jiný orgán státní moci dovolával s argumentem právní jistoty takových rozhodnutí. Stejně tak nelze připustit, aby při absenci výslovného zákonného ustanovení o závaznosti judikatury na roveň zákona, si sám soud (ať již NSS nebo SDEU) ve svých judikátech rozhodl, že jeho rozhodnutí jsou závazná na úrovni zákona. Zejména to pak platí v oblasti práva daňového, kde dochází k přímému odnímání majetku, tedy přímému ataku na základní ústavou chráněné právo vlastnické. Proti normativní závaznosti judikatury hovoří argument demokratické nelegitimity soudcovské normotvorby, neboť je to pouze lidem (suverénem) volený zákonodárce, který je legitimován k přijímání obecně závazných a vymahatelných pravidel chování.
11. Závěrem žalobce žalovanému vytýká, že nevyjasnil, jakým důkazním standardem se v posuzované věci řídil. Z toho důvodu nemohl dojít legitimně k závěru, že své důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 daňového řádu unesl. K otázce důkazního standardu v daňovém řízení cituje náleží Ústavního soudu ze dne 20. 8. 2014, sp. zn. I. ÚS 173/13 a rozsudek NSS ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018-40, bod 39.
12. Žalobce navrhuje zrušení napadeného rozhodnutí žalovaného i všech rozhodnutí prvního stupně.
13. Ve vyjádření k obsahu žaloby žalovaný popírá oprávněnost žaloby a přináší obdobnou argumentaci jako v žalobou napadeném rozhodnutí.
14. Žalovaný navrhuje zamítnutí žaloby.

III.

Posouzení žaloby

15. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán [§ 75 odst. 2 věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)], a vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. F.

16. Při jednání, které se u zdejšího soudu konalo dne 20. 2. 2023, setrvaly obě strany na svých dosavadních návrzích i argumentech. Žádné důkazní návrhy nebyly vzneseny.
17. Žalobní námitky týkající se účasti žalobce na podvodu na DPH jsou totožné s námitkami uplatněnými v průběhu odvolacího řízení. Žalovaný se přitom s námitkami uplatněnými v odvolacím řízení vypořádal. Soud, který se ztotožní s přílehlavou a fundovanou argumentací žalovaného, se v případě totožnosti žalobních námitek s námitkami uvedenými v odvolacím řízení nemusí již k věci duplicitně vyjadřovat a může odkázat na příslušné pasáže odůvodnění napadeného rozhodnutí. *„Je-li rozhodnutí žalovaného správního orgánu řádně odůvodněno, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, je přípustné, aby si krajský soud správné závěry se soubhlasnou poznámkou osvojil.“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, publ. pod č. 1350/2007 Sb. NSS).
18. Soud se plně ztotožňuje s hodnocením účasti žalobce na podvodu na DPH, které zaujal žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí a v podrobnostech na ně odkazuje. Jedná se o hodnocení přezkoumatelné, zevrubné, souladné s právními předpisy i judikaturou a se zjištěným skutkovým stavem.
19. Pokud jde o existenci daňového podvodu, žalovaný správně uvedl, že základním předpokladem pro existenci tohoto podvodu je skutečnost, že v řetězci došlo k narušení neutrality daně (tj. v řetězci byla zjištěna „chybějící daň“) a to za nestandardních (podezřelých) okolností. Narušení neutrality daně bylo identifikováno u společnosti X, která neuhradila své daňové povinnosti, které vykázala v daňových přiznáních. Žalovaný dále identifikoval řadu nestandardních okolností, které ve svém souhrnu svědčily o tom, že k neodvedení daně došlo v důsledku podvodného jednání. Žalovaný ve vztahu k existenci podvodu dospěl k závěru, že dodavatele X lze označit jako missing tradera, protože daň vyplývající z posuzovaných transakcí neuhradil a na výzvu k poskytnutí informací neposkytl potřebnou součinnost v případě posuzovaných transakcí (v tomto směru lze poukázat na to, že žalobce dezinterpretuje závěr žalovaného o nekontaktnosti dodavatele X, protože žalovaný míří právě na je neposkytnutí součinnosti v otázce jím neuhrazené daně a předmětných transakcí).
20. Žalovaný dále dospěl k závěru, že žalobce o podvodu věděl, resp. vědět měl a mohl. K tomu soud zdůrazňuje, že jednotlivé objektivní okolnosti každá sama o sobě (míněno izolovaně) stěží mohou vést k naplnění vědomostního testu. Žalovaný však tyto okolnosti hodnotil v jejich celém souhrnu a uzavřel, že dosvědčily, že žalobce věděl, či alespoň vědět mohl a měl, že se účastní řetězce zatíženého podvodem na DPH. Jiným slovy, stěžejní je objektivní okolnosti posuzovat v jejich souhrnu, nikoli je izolovaně podrobovat kritice, jak činí žalobce v žalobě. Nadto nelze přehlédnout, že i v tomto směru se žalobce opětovně dopouští dezinterpretace. Tak např. pokud jde o otázku smluv mezi žalobce a dodavatelem X, z kontextu napadeného rozhodnutí neplyne, že by nebylo smlouvy v rámci obchodních vztahů možné uzavírat ústně, nicméně je to popisováno jako neobezřetné, a to mj. s ohledem na typ obchodované komodity a její cenu. Ani v případě plateb v hotovosti z napadeného rozhodnutí nelze dospět k závěru, že by je žalovaný pokládal za nelegální, pouze v celém souhrnu okolností, za kterých byly předmětné transakce uskutečňovány, je takovýto způsob

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. F.

plateb třeba hodnotit jako jednu z objektivních okolností v rámci vědomostního testu. Ve zbytku lze plně odkázat na body 51-59 odůvodnění napadeného rozhodnutí.

21. Pokud jde o opatření, která měl žalobce přijmout eliminace možného rizika zapojení se do transakcí zasažených podvodem na DPH, bylo plně na žalobci, aby jejich přijetí doložil. Jejich vyhledávání namísto daňového subjektu není povinností správce daně (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2021, č. j. 7 Afs 265/2020-61).
22. Co se týče důkazního standardu, jehož (ne)vymezení žalobce vytýká žalovanému v závěru žaloby, zdejší soud odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018-37, ze kterého se podává: *„Důkazní povinnost, kterou podle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, nese daňový subjekt, nedosahuje povinnosti prokázání tvrzených skutečností s absolutní jistotou, ale postačí prokázat dostatečnou míru pravděpodobnosti. Ta bude zpravidla naplněna, pokud bude možné z provedených důkazů učinit daný závěr bez vážných pochybností, přičemž je třeba zohlednit i čas uplynulý od doby, kdy prokazované skutečnosti nastaly.“*
23. Konečně k tomu soud dodává, že žalobce ani nijak konkrétně nezpochybňuje skutková zjištění, resp. konkrétně nevytýká deficity ve skutkových zjištěních (jiná otázka je, že zpochybňuje – pokud jde o otázku daňového podvodu – hodnocení učiněná ze skutkových zjištění).
24. Závěrem se soud vyjádří k žalobcově námitce, že institut daňového podvodu není institutem zákonným, ale dovozeným judikaturou, a tudíž odporující ústavnímu principu výhrady zákona. Zdejší soud s výkladem a přístupem žalobce předestřeným v žalobě nesouhlasí. Má za to, že judikatura v otázce daňového podvodu (jedná se zejména o judikaturu Soudního dvora EU) představuje toliko interpretační vodítko k směrnici o společném systému DPH, potažmo k zákonu o DPH, a nenahrazuje zákonnou úpravu. Koneckonců to, že podvod na DPH nemůže pro své účastníky mít pozitivní přínosy, plyne i se starobylé právní zásady *nemo turpitudinem suam allegare potest*. Nadto nelze přehlédnout ani to, že Ústavní soud judikatorně dovozený institut daňového podvodu nikdy nezpochybnil, ač k tomu měl řadu příležitostí (velkou namátkou z recentní doby např. usnesení II. ÚS 2864/20 ze dne 30. 11. 2020 či usnesení IV. ÚS 3055/21 ze dne 14. 12. 2021).

IV.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

25. Na základě shora uvedeného soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
26. O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl plný úspěch žalovaný, avšak žalovanému v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžných činností nevznikly. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. F.

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 20. února 2023

Mgr. Milan Tauber v.r.
předseda senátu