

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně: **PRIMOSSA, a.s.**, se sídlem Kozí 914/9, Praha 1, zastoupena Mgr. Jiřím Hoňkem, advokátem, se sídlem Senovážné náměstí 23, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hl. m. Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 10. 2010, č.j. 12538/10-1300-101206, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 10. 11. 2011, č. j. 11 Af 63/2010 - 59,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 10. 11. 2011, čj. 11 Af 63/2010 – 59, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.
Vymezení věci a stručný popis dosavadního průběhu řízení

[1] Žalobkyně je obchodní společnost dlouhodobě se zabývající vývozem zlata. Od roku 2002 vykazovala v jednotlivých zdaňovacích obdobích nadměrné odpočty na DPH ve výši řádově milionů Kč. Vzhledem k tomu, že správce daně (nejdříve Finanční úřad pro Prahu 1 a po udělení pověření žalovaného dále Finanční úřad pro Prahu 2) zjistil nesrovnalosti ve statistických hodnotách o vývozu zlata, zahájil u žalobkyně rozsáhlou daňovou kontrolu, mimo jiné i na DPH za měsíční zdaňovací období roku 2002.

[2] Správce daně zjistil, že z vykázaného objemu přijatelných zdanitelných plnění v předmětném období představují rozhodnou část daně na vstupu faktury společnosti STAVREK, s. r. o. Dne 30. 3. 2006 vydal dodatečné platební výměry za měsíční zdaňovací období leden až červen 2002 a září až prosinec 2002. Jimi doměřil žalobkyni DPH

z důvodu, že neprokázala přijetí zdanitelného plnění od společnosti STAVREK tak, jak bylo deklarováno v předložených dokladech. Vzal také v úvahu závěry Soudního dvora Evropské unie o nároku na odpočet DPH při tzv. řetězových obchodech (viz rozsudky ve spojených věcech *Optigen, Fulcrun a další*, C-354/03, C-355/03 a C484/03, Sb. rozh. s. I-483 a dále ve spojených věcech *Kittel a Recolta Recycling*, C-439/04 a C-440/04, Sb. rozh. s. I-6161) a dospěl k závěru, že žalobkyně věděla nebo mohla vědět, že se při obchodování se společností STAVREK účastní řetězového podvodu na DPH. Proti uvedeným dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání.

[3] Žalovaný vydal dne 19. 3. 2007 deset rozhodnutí o odvoláních žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům správce daně na DPH; žalovaný v těchto rozhodnutích vždy pouze změnil odkaz na číslo jednací zprávy o daňové kontrole a jinak dodatečné platební výměry potvrdil.

[4] Žalobkyně podala proti těmto rozhodnutím žaloby k městskému soudu. Městský soud uvedené věci spojil do jednoho řízení ke společnému projednání. Žaloby shledal důvodné pro nepřezkoumatelnost závěrů žalovaného o dobré víře žalobkyně při obchodování se zlatem se svými dodavateli, tj. že žalovaný nedostatečně odůvodnil, zda žalobkyně věděla nebo mohla vědět, že se účastní podvodu na DPH. Z tohoto důvodu uvedená rozhodnutí zrušil a vrátil je žalovanému k dalšímu řízení (rozsudek ze dne 11. 6. 2009, čj. 6 Ca 120/2007-81). Kasační stížnost žalovaného zdejší soud rozsudkem ze dne 21. 4. 2010, čj. 9 Afs 94/2009-156 zamítl.

[5] Žalovaný následně rozhodl o odvoláních žalobkyně podruhé v záhlaví označeným rozhodnutím, přičemž výrok rozhodnutí zůstal stejný. Následnou žalobu žalobkyně však městský soud již v záhlaví označeným rozsudkem zamítl. Městský soud s odkazem na § 2 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) konstatoval, že postup správce daně je soudem přezkoumatelným způsobem srozumitelný z obsahu předloženého spisu. V další části napadeného rozsudku (s. 11 – 13) se městský soud zabýval splněním zákonných podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH a otázkou rozdělení, resp. unesení, důkazního břemena v daňovém řízení. Ztotožnil se přitom se závěry žalovaného o tom, že podmínky pro vznik takového nároku u žalobkyně nebyly dány, neboť neprokázala, že se zdanitelné plnění uskutečnilo tak, jak deklarovala v daňovém přiznání.

[6] Dále městský soud přezkoumával závěry žalovaného týkající se otázky obchodování žalobkyně v řetězci a její vědomosti o tom, že se jedná o situaci, kdy byla narušena neutralita DPH. Městský soud v této části nejdříve zrekapituloval zjištění žalovaného v rámci daňového řízení a poukázal na to, že odpovědnost žalobkyně daňové orgány nevyvozovaly z důvodu týkajícího se jejího obchodního partnera, nýbrž z důvodu, že sama neunesla důkazní břemeno ve vztahu ke svým tvrzením. V převážné části následující argumentace se městský soud zaměřil na průběh obchodování žalobkyně s několika jejími dodavateli, především s dodavatelem TRADE CENTER PRAHA, spol. s r. o., a dále na prokazování rozsahu důkazního břemene daňového subjektu v daňovém řízení. Na s. 15 napadeného rozsudku v odst. 2 obecně uzavřel, že žalovaný své podezření z podvodu na DPH a obchodování v řetězci řádně a dostatečně odůvodnil a zabýval se také skutečnostmi, na základě kterých se podezření z podvodu dovolával.

II.
Stručné shrnutí argumentů v kasační stížnosti

[7] Včas podanou kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení napadeného rozsudku městského soudu z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Především namítá, že žalovaný nedostatečně a v rozporu s právním názorem městského i zdejšího soudu odůvodnil své závěry o její účasti na řetězových daňových podvodech. V tomto směru považuje jak rozhodnutí žalovaného, tak napadený rozsudek za nepřezkoumatelné. Žalovaný se ani ve svém druhém rozhodnutí nevypořádal s nedostatky vytýkanými mu v předchozím rozsudku městského soudu. Rozhodnutí žalovaného neobsahuje žádné nové relevantní podklady pro závěr, že stěžovatelka vědomě obchodovala v tzv. řetězci podvodů na DPH, jeho subjektivní stránka je odvozována od vnějších okolností, jejichž vztah ke stěžovatelce údajně nebyl prokázán. Stěžovatelka má za to, že se opírá o nesprávné právní posouzení, je v rozporu s právními předpisy a skutková podstata, z níž vychází, nemá oporu ve spisu.

[8] Pokud jde o napadený rozsudek, ten považuje za zcela nepřezkoumatelný z důvodu naprostého nedostatku souvisejícího odůvodnění. Městský soud údajně nedostatečně odůvodnil závěry o obchodování v řetězci a podvodu na DPH a dopustil se stejného pochybení, které v bezprostředně předcházejícím soudním řízení vytýkal žalovanému, a sice, že ze zjištění týkajícího se plnění jiného dodavatele stěžovatelky (tj. společnosti TRADE CENTER PRAHA) dovodil stejné závěry také vůči plnění od společnosti STAVREK, kterážto jsou předmětem tohoto řízení. Vůbec se prý nezabýval ani otázkou, jakým způsobem mělo k tvrzeným podvodům docházet. Tím se městský soud dopustil stejných pochybení, která vytkl žalovanému v původním rozsudku, jenž byl následně potvrzen rozsudkem zdejšího soudu v této věci čj. 9 Afs 94/2009-156.

[9] Dále stěžovatelka namítá, že se městský soud dokonce nezabýval ani důvody vztahujícími se ke konkrétním dodávkám, které jsou předmětem tohoto řízení, tj. dodávkám uskutečněným v měsíčních zdaňovacích období roku 2002 (s výjimkou července a srpna) od dodavatele STAVREK. Namísto toho na s. 18 – 22 napadeného rozsudku posuzoval věc stěžovatelky ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2005 a dodavateli TRADE CENTER PRAHA, případně k dalším společnostem, které stěžovatelce zlato dodávaly v jiných zdaňovacích obdobích. Z napadeného rozsudku městského soudu není prý ani patrno, že by otázka údajné účasti stěžovatelky na obchodování v řetězci byla v druhém rozhodnutí žalovaného či v napadeném rozsudku přesvědčivým a přezkoumatelným způsobem odůvodněna. Vzhledem k tomu, že v napadeném rozsudku se i přes jeho nepopiratelnou obsahovou rozsáhlost nenachází ani jeden argument vztahující se k takto vymezenému předmětu řízení, považuje stěžovatelka napadený rozsudek za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

[10] Dalšími argumenty se stěžovatelka snaží prokázat svojí nevědomost o účasti na obchodech zatížených podvodem na DPH (zpochybňování výkladu městského soudu a NSS k pojmu „podvod na DPH“, neexistence jakéhokoli personálního, obchodního či jiného propojení, nevěrohodnost výpovědi jednatele společnosti STAVREK, pana H.

Rödla, ohledně výpočtu ceny dodávaného zlata, atd.). V daném případě dle stěžovatelky lze navíc jen stěží mluvit o dostatečném popsání podvodu, a to ani v obecné rovině. Dle jejího názoru bylo na žalovaném, aby popsal a prokázal, jak mělo k údajnému podvodu docházet. Ten však pouze ze skutečnosti, že jiné daňové subjekty neplnily své daňové povinnosti, dovodil vědomost stěžovatelky o podvodu na DPH. K tomu stěžovatelka upozorňuje na rozdíl mezi situací, kdy daňový subjekt nedostojí své daňové povinnost a situací, kdy vědomě jedná tak, aby se majetkově obohatil tím, že neodvede příslušnou DPH do rozpočtu státu.

III.
Vyjádření žalovaného a replika stěžovatelky

[11] Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 20. 12. 2011 ke kasační stížnosti uvedl, že oprávněnost požadovaného odpočtu přezkoumal v souladu se zákonem (§ 19 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, v rozhodném znění, tj. rok 2002; dále jen „zákon o DPH“) a s právním názorem městského soudu i soudu zdejšího z hlediska toho, zda stěžovatelka věděla či mohla vědět, že se účastní obchodů se zlatem zasažených podvodem na DPH a zda existují důvody pro odmítnutí nároku na odpočet DPH ve smyslu rozsudků SDEU. Vyhodnotil přitom řadu okolností, z nichž vyplynulo, že stěžovatelce odpočet přiznat nelze. Oproti dříve zrušeným rozhodnutím o odvoláních zapracoval do nového rozhodnutí odůvodnění týkající se povědomosti stěžovatelky o účasti v podvodem zasaženém řetězci a na s. 9 – 16 svého rozhodnutí uvedl skutečnosti, z nichž vyplývá, že stěžovatelka o těchto podvodech vědět mohla. Má za to, že nepřiznání požadovaného odpočtu DPH řádně odůvodnil včetně vypořádání otázky zapojení stěžovatelky do řetězového podvodu na DPH a vyvrácení jejího jednání v tzv. dobré víře. Odkázal přitom na odůvodnění svého rozhodnutí a vyjádření k žalobě.

[12] Současně žalovaný upozornil, že městský soud se ve svém rozsudku nesprávně zabýval plněními ze strany společnosti TRADE CENTER PRAHA, které se však týkaly jiného zdaňovacího období (r. 2005). Předmětem sporu je však nárok na odpočet daně v celkové částce 154.418.056 Kč, uplatněné na základě faktur vystaveným jménem společnosti STAVREK ve zdaňovacích obdobích roku 2002. Argumentaci vztahující se k roku 2005 žalovaný ve svém rozhodnutí nepoužil, neboť respektoval dříve vyslovené právní závěry soudů. K dopadům argumentačních pochybení městského soudu v odůvodnění napadeného rozsudku se proto žalovaný nevyjádřil.

[13] Stěžovatelka na vyjádření žalovaného reagovala přípisem ze dne 20. 2. 2012. V něm se ztotožnila s podstatnou částí jeho argumentů týkajících se nesprávností napadeného rozsudku a zopakovala své námitky k jeho nesrozumitelnosti a nepřezkoumatelnosti a zdůraznila svou objektivní nemožnost pojmout podezření o podvodu na DPH v souvislosti s dodávkami od jejího obchodního partnera. Závěrem navrhla, aby zdejší soud napadený rozsudek zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, neboť vytýkané vady nemohou být jakkoli procesně napraveny v řízení před zdejším soudem.

IV.
Právní názor Nejvyššího správního soudu

[14] Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), zabýval se přitom i vadou, již by se byl nucen zabývat i bez návrhu.

[15] Zdejší soud připomíná, že předmětem řízení před městským soudem bylo posouzení rozhodnutí žalovaného poté, co byl povinen znovu rozhodnout o odvoláních stěžovatelky proti platebním výměrům. Městský soud ve svém prvém rozsudku zavázal žalovaného, aby své pode ření o podvodu na DPH a obchodování v řetězci řádně popsal a zdůvodnil a zabýval se také skutečnostmi, jakým způsobem mělo k podvodům docházet a uvedl konkrétní skutečnosti, z nichž vyplývá, že stěžovatelka mohla a měla vědět o své účasti na plnění zasaženém podvodným jednáním.

[16] Městský soud se v nyní přezkoumávaném rozsudku zabýval i jedním z hlavních žalobních bodů týkajícího se podvodu na DPH a obchodování v řetězci. Způsob posouzení této námitky městským soudem je pro nyní projednávanou věc klíčový. Zde je nutno přisvědčit námitce stěžovatelky o nesrozumitelnosti odůvodnění městského soudu.

[17] Nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost či nedostatek důvodů je vadou tak závažnou, že se jí Nejvyšší správní soud musí zabývat i tehdy, pokud by to stěžovatel nenamítal, tedy z úřední povinnosti (viz shora bod [14]). Otázkou nepřezkoumatelnosti se zdejší soud ve své rozhodovací praxi zabýval již mnohokrát (k tomu srov. např. rozsudky NSS ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Ads 58/2003-75, publ. pod č. 133/2004 Sb. NSS, ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Azs 47/2003-130, publ. pod č. 244/2004 Sb. NSS nebo ze dne 29. 7. 2004, čj. 4 As 5/2003-52). Nepřezkoumatelnost rozhodnutí může nastat z důvodu jeho nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, jakož i v důsledku jiné vady řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů rozhodnutí pak musí být založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatcích odůvodnění. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Takovými vadami mohou být mimo jiné případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny.

[18] V napadeném rozsudku se městský soud k otázce povědomosti stěžovatelky o podvodech na DPH a přezkoumáním argumentace žalovaného vyjádřil na s. 13 poslední odstavec a násl. Nejdříve podrobně shrnul argumentaci žalovaného uvedenou v novém rozhodnutí o odvoláních stěžovatelky, z níž jednoznačně vyplynulo, že stěžovatelka věděla nebo mohla vědět, že plnění od dodavatele STAVREK, s. r. o. je zasaženo podvodem na DPH. Na s. 15 napadeného rozsudku městský soud v podstatě konstatoval, že v postupu a odůvodnění žalovaného k této otázce pochybení neshledal. Následně však dodavatele STAVREK zcela pomíjí a na podporu svých závěrů rozvíjí argumentaci vztahující se ke společnosti TRADE CENTER PRAHA, spol. s r. o., a k průběhu obchodování stěžovatelky právě s touto společností. Na straně 20, resp. 21, nahoře uvedl, že meritum věci lze zúžit pouze na dvě otázky, a to 1) zda žalobce prokázal přijetí zdanitelného plnění v předmětném zdaňovacím období od společnosti STAVREK, a dále 2) zda žalovaný prokázal, že předmětná zdanitelná plnění jsou součástí tzv. řetězových podvodů, resp.

pokud ano, zda stěžovatelka o této skutečnosti věděla nebo mohla vědět, avšak navazující odůvodnění postrádá relevantní úvahy, které vedly k učiněným závěrům.

[19] Z napadeného rozsudku tedy není zřejmé, proč městský soud své závěry pro rok 2002 ve vztahu ke společnosti STAVREK odůvodnil počínáním a okolnostmi obchodování právě se společností TRADE CENTER PRAHA. Z tohoto pohledu se jeví napadený rozsudek skutečně jako nesrozumitelný (nepřezkoumatelný) a v rozporu s obsahem správního spisu. I přes značnou rozsáhlost napadeného rozsudku (cca. 23 stran), jehož samotné odůvodnění tvoří cca. 15 stran, se tak městskému soudu nepodařilo přezkoumatelně a jasně zodpovědět otázku, která měla být předmětem řízení. Napadený rozsudek městského soudu je tak nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost odůvodnění stěžejní otázky celého řízení [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

[20] Nejvyšší správní soud proto napadený rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, aby přezkoumatelným způsobem posoudil, zda byly úvahy a doplnění žalovaného v jeho novém rozhodnutí dostatečně jasné a srozumitelné, a zda vyplývají ze zjištěného skutkového stavu.

[21] Protože zbývající námitky lze jen obtížně oddělit od důvodu nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, nemohl se zdejší soud těmito námitkami ani zabývat - srov. k tomu též rozsudek NSS ve věci kasační stížnosti žalovaného ze dne 21. 4. 2010, čj. 9 Afs 94/2009-156, podle něhož „*závěry městského soudu, zejména pokud jde o prokazování nároku na odpočet daně (konkrétně neunesení důkazního břemene žalobce na straně jedné a nedostatečné odůvodnění rozhodnutí stěžovatele ohledně jeho podezření o podvodu na DPH a obchodování v řetězci na straně druhé), nelze posuzovat odděleně*.“

[22] V tomto okamžiku lze proto jen stručně uvést, že stěžovatelka se fatálně mýlí, domnívá-li se, že pro odmítnutí nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je povinností správních orgánů či dokonce správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod ve smyslu trestně právním, prokázat subjektivní stránku podvodu atd. Pojem „podvod na DPH“ není vůbec „svérazný“, jak se snaží dovodit stěžovatelka. Je správními soudy užíván ve smyslu judikatury Soudního dvora, týkající se zneužití práva či kolotočových podvodů na dani z přidané hodnoty. Judikatura Soudního dvora tímto pojmem označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem šesté směrnice, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. V této souvislosti lze odkázat na již shora uváděné rozsudky Soudního dvora, kde termín „podvod na DPH“ je v tomto smyslu běžně užíván a je jak obsahem samotných položených předběžných otázek, tak stanovisek generálních advokátů, jakož i obsahem samotných rozsudků Soudního dvora. Generální advokát Colomer ve svém stanovisku ke spojeným věcem *Kittel* (C-439/04 a C-440/04) k podvodu na DPH konstatoval, že ve skutečnosti existují varianty tak neobvyklé a spletité, jako je představivost těch, kteří je připravují: ve všech případech jde v podstatě o to, že není odvedena určitá částka získaná jako DPH (srov. k tomu rozsudek NSS ze dne 18. 3. 2010, čj. 9 Afs 83/2009-232, ve věci *PRIMOSSA a. s.*, resp. též rozsudek ze dne čj. 1 Afs 15/2008-100, ve věci *Ondřejovická strojírna, spol. s r. o.*, část IV/f).

V.
Závěr a náklady řízení

[23] S ohledem na shora uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je částečně důvodná a napadený rozsudek trpí i jinou vadou, kterou se zdejší soud musel zabývat ze své úřední činnosti; proto napadený rozsudek dle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení v němž bude vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku. Městský soud v novém rozhodnutí rozhodne též o náhradě nákladů řízení o této kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 18. července 2012

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu