

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Josefa Baxy 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. 12724/10-1300-101206, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 10. 11. 2011, č. j. 11 Af 64/2010-50,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 10. 11. 2011, čj. 11 Af 64/2010 – 50, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.
Vymezení věci a stručný popis dosavadního průběhu řízení

[1] Na základě výsledků daňové kontroly provedené u žalobce vydal dne 30. 3. 2006 správce daně dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období leden 2003, únor 2003, březen 2003, duben 2003 a květen 2003. Správce daně neuznal žalobcův nárok na odpočty DPH, neboť podle něj v průběhu daňového řízení neprokázal faktické uskutečnění zdanitelného plnění od společnosti STAVREK, s. r. o. (dále jen „společnost STAVREK“), jak bylo deklarováno v daňovém přiznání a předložených dokladech.

[2] Rozhodnutími z 19. 3. 2007 změnil žalovaný dodatečné platební výměry tak, že v nich změnil číslo jednací zprávy o daňové kontrole.

[3] Na základě žaloby Městský soud v Praze rozsudkem z 11. 6. 2009, č. j. 6 Ca 120/2007-81, rozhodnutí žalovaného zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

[4] Kasační stížnost žalovaného proti rozsudku městského soudu zamítl Nejvyšší správní soud rozsudkem z 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 94/2009-156.

[5] Poté, co byla žalovanému věc vrácena k dalšímu řízení, vydal 7. 10. 2010 rozhodnutí č. j. 12724/10-1300-101206, jímž opět změnil dodatečné platební výměry tak, že v nich změnil číslo jednací zprávy o daňové kontrole.

[6] Žalobce se opět žalobou obrátil na Městský soud v Praze, který rozsudkem uvedeným v záhlaví žalobu zamítl. Uvedl mimo jiné, že žalobci nemohl vzniknout nárok na odpočet, protože nedoložil oprávněnost nároku hodnověrným dokladem. Závěr, že přijetí zdanitelného plnění od společnosti STAVREK nebylo předloženými doklady jednoznačně prokázáno, měl podle městského soudu oporu nejen ve výsledku daňového řízení u jmenované společnosti, ale zejména charakteru předložených dokladů, které v převážné míře byly vyhotoveny právě jen žalobcem. Městský soud přezkoumával také závěry žalovaného týkající se otázky, zda žalobce v daném případě obchodoval v řetězci či zda mohl vědět, že byla narušena neutralita DPH. V této souvislosti se městský soud zaměřil především na průběh obchodování žalobce s několika jeho dodavateli, především však s dodavatelem TRADE CENTER PRAHA, spol. s r. o. (dále jen „společnost TRADE CENTER PRAHA“), a dále na to, do jaké míry žalobce v daňovém řízení unesl své důkazní břemeno.

II.
Stručné shrnutí argumentů v kasační stížnosti

[7] Včas podanou kasační stížností se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení napadeného rozsudku Městského soudu V Praze, a to pro jeho nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, pro vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, a především z důvodu nepřezkoumatelnosti spočívající ve vnitřně si odporujícím odůvodnění napadeného rozsudku a nedostatku důvodů pro rozhodnutí. 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 (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.

[8] Městský soud se podle stěžovatele nezabýval ani důvody vztahujícími se k dodávkám v relevantním zdaňovacím období roku 2003. Zabýval se totiž obdobím z roku 2005, neboť převážná část odůvodnění se věnuje pouze opakovaně zpochybňovaným dodávkám zlata od společnosti TRADE CENTER PRAHA a ve zbytku dodávkám úplně jiných

společností, které se týkaly úplně jiných zdaňovacích období. Předmětem projednávané věci přitom nebyly dodávky od společnosti TRADE CENTER PRAHA, ale dodávky od společnosti STAVREK.

[9] Stěžovatel dále zpochybňuje, že by měl jakoukoli povědomost o dodavatelích zlata svého dodavatele (společnosti STAVREK) či o jejich vzájemných obchodech, případně že by existovala mezi ním a těmito společnostmi jakákoli vazba. Mohl se tedy stěží objektivně rozumně domnívat, že se společnost STAVREK účastní obchodování v řetězci. Odmítá, že by se žalovanému, případně správnímu soudu, podařilo jeho účast na podvodech na DPH popsat či prokázat. Nikdy podle něj jak žalovaný, tak soud ani neuvedli, v čem by měl tvrzený podvod na DPH spočívat. Nesouhlasí ani se samotnou definicí podvodu na DPH, prezentovanou žalovaným a soudem. Jak rozhodnutí žalovaného, tak rozsudek městského soudu navíc stěžovatel považuje za založený na vzájemně se vylučujících a protichůdných závěrech.

III.
Vyjádření žalovaného a replika stěžovatele

[10] 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 2003; dále jen „zákon o DPH“) a s právním názorem městského soudu i soudu zdejšího z hlediska toho, zda stěžovatel věděl či mohl vědět, že se účastní obchodů se zlatem zasažených podvodem na DPH a zda existují důvody pro odmítnutí nároku na odpočet DPH ve smyslu rozsudků Soudního dvora EU. Vyhodnotil přitom řadu okolností, z nichž vyplynulo, že stěžovateli odpočet přiznat nelze. Oproti dříve zrušeným rozhodnutím o odvoláních zapracoval do nového rozhodnutí odůvodnění týkající se povědomosti stěžovatele o účasti v podvodem zasaženém řetězci a na s. 7 – 14 svého rozhodnutí uvedl skutečnosti, z nichž vyplývá, že stěžovatel o těchto podvodech vědět mohl. Má za to, že nepřiznání požadovaného odpočtu DPH řádně odůvodnil včetně vypořádání otázky zapojení stěžovatele do řetězového podvodu na DPH a vyvrácení jeho jednání v tzv. dobré víře. Odkázal přitom na odůvodnění svého rozhodnutí a vyjádření k žalobě.

[11] Současně žalovaný upozornil, že městský soud sice na str. 10 až 13 hodnotí průkaznost stěžovatelem tvrzených dodávek zlata od společnosti STAVREK, v dalším textu odůvodnění na str. 12 a násl. rozsudku, který se týká stěžovatelova obchodování v řetězci a jeho postavení jako subjektu s možnou vědomostí o narušení neutrality DPH, však vychází ze skutečností a podkladů případných pro jiná období a jiného dodavatele (březen a květen 2005 a společnost TRADE CENTER PRAHA), které žalovaný ve svém rozhodnutí nepoužil, neboť respektoval dříve vyslovené právní názory soudů. Ve zbytku žalovaný odkázal na svá rozhodnutí a vyjádření k žalobě.

[12] Stěžovatel na vyjádření žalovaného reagoval přípisem ze dne 20. 2. 2012. V něm se ztotožnil s podstatnou částí argumentů žalovaného týkajících se nesprávností napadeného rozsudku a zopakoval své námitky k jeho nesrozumitelnosti a nepřezkoumatelnosti a zdůraznil svou objektivní nemožnost pojmout podezření o podvodu na DPH v souvislosti s dodávkami od jeho obchodního partnera. Závěrem

navrhl, aby zdejší soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení, neboť vytýkané vady nemohou být jakkoli procesně napraveny v řízení před zdejším soudem.

IV.
Právní názor Nejvyššího správního soudu

[13] Dříve než Nejvyšší správní soud přistoupil k posouzení jednotlivých kasačních námitek stěžovatele, přezkoumal napadené rozhodnutí městského soudu v rozsahu vymezeném v § 109 odst. 2 a 3 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s."). Shledal přitom, že řízení před městským soudem bylo zatíženo vadami, k nimž by musel přihlédnout i z moci úřední, bez návrhu účastníka řízení, neboť rozsudek městského soudu je nepřezkoumatelný. Kasační stížnost je tedy důvodná.

[14] Jedná se přitom o velmi obdobnou procesní situaci, která nastala ve vztahu k týmž účastníkům řízení před Nejvyšším správním soudem ve věci vedené u tohoto soudu pod sp. zn. 1 Afs 13/2012 a argumentace Nejvyššího správního soudu se proto nebude od argumentace obsažené v rozsudku vydaném v uvedené věci příliš lišit.

[15] 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, č. 133/2004 Sb. NSS, ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Azs 47/2003-130, 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.

[16] Městský soud se v nyní přezkoumávaném rozsudku zabýval i jedním z hlavních žalobních bodů týkajícím 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 stěžovatele o nesrozumitelnosti odůvodnění městského soudu.

[17] V napadeném rozsudku se městský soud k otázce povědomosti stěžovatele o podvodech na DPH a k související argumentaci žalovaného vyjádřil na s. 12 poslední odstavec a násl. Nejdříve podrobně shrnul argumentaci žalovaného uvedenou v novém rozhodnutí o odvoláních stěžovatele, z níž jednoznačně vyplynulo, že stěžovatel věděl nebo mohl vědět, že plnění od společnosti STAVREK je zasaženo podvodem na DPH. Následně však dodavatele STAVREK zcela pomíjí a na podporu svých závěrů rozvíjí argumentaci vztahující se ke společnosti TRADE CENTER PRAHA a k průběhu obchodování stěžovatele právě s touto společností. Závěrem na straně 19 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 stěžovatel o této skutečnosti věděl nebo mohl vědět. Poté mimo jiné konstatoval, že „*Městský soud po podrobném odůvodnění dospěl k závěru, že žalobce přijetí dodávky deklarované od společnosti STAVREK jako kupě zboží neprokázal, s tím, že účelovost celé transakce, tedy formální zapojení společnosti STAVREK a Trade do předmětného řetězce, je patrná mimo jiné z výpovědi svědka Va., z tvrzení p. Moravce...*“ Avšak k těmto skutečnostem se vztahující odůvodnění v předchozích částech rozsudku městského soudu postrádá relevantní úvahy, které vedly k učiněným závěrům, neboť předchozí části odůvodnění popisují pouze obchodování stěžovatele se společností TRADE CENTER PRAHA.

[18] Z napadeného rozsudku tedy není zřejmé, proč městský soud své závěry pro zdanitelná období roku 2003 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). I přes značnou rozsáhlost napadeného rozsudku (cca. 22 stran), jehož samotné odůvodnění tvoří cca. 14 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.].

[19] 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.

[20] 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.*“

[21] V tomto okamžiku lze proto jen stručně uvést, že stěžovatel 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 „*svérázný*“, jak se snaží dovodit stěžovatel. 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 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

[22] S ohledem na shora uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je částečně důvodná a napadený rozsudek trpí 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 30. října 2012

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu