

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **EDGE CZ s.r.o.**, IČ 27096980, se sídlem Hyacintová 3222/10, Praha 10, zast. JUDr. Jakubem Hlínou, advokátem, se sídlem Karolinská 654/2, Praha 8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 7. 2016, č. j. 30022/16/5300-21443-711478, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 23. 5. 2017, č. j. 11 Af 50/2016 - 70, ve spojení s opravným usnesením téhož soudu ze dne 15. 6. 2017, č. j. 11 Af 50/2016 - 96,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 23. 5. 2017, č. j. 11 Af 50/2016 - 70, ve spojení s opravným usnesením téhož soudu ze dne 15. 6. 2017, č. j. 11 Af 50/2016 - 96, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Rekapitulace dosavadního řízení

[1] Rozhodnutím ze dne 4. 7. 2016, č. j. 30022/16/5300-21443-711478, žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečné platební výměry ze dne 4. 5. 2015, č. j. 3512776/15/2010-52525-108983, č. j. 3514277/15/2010-52525-108983 a č. j. 3514841/15/2010-52525-108983, kterými Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) na základě výsledků daňové kontroly žalobkyni doměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců březen, listopad a prosinec roku 2011 v celkové výši 42.148.507 Kč a stanovil penále v částce 8.429.700 Kč. V odůvodnění rozhodnutí žalovaný popsal zjištěný skutkový stav podle zprávy správce daně o daňové kontrole zahájené dne 25. 7. 2012. Správce daně neuznal nároky na odpočet daně z přidané hodnoty u plnění, které žalobkyně přijala od AMG group s. r. o. a Froyen s. r. o. Uvedení dodavatelé

mobilních telefonů, se kterými žalobkyně obchodovala, byli společně s žalobkyní zapojeni do dvou lineárních řetězců dodavatelů. V prvním řetězci vystupovaly Centivu, s. r. o., Topbox, s. r. o., Atropo Support s. r. o., CUBECAPITAL s. r. o., NINE ELEVEN s. r. o., AMG group s. r. o. a žalobkyně. Ve druhém řetězci podle zprávy figurovaly neznámé subjekty, Froyen s. r. o. a žalobkyně.

[2] Žalovaný vyložil, že pro vznik nároku na odpočet daně z přidané hodnoty musí plátce daně splnit hmotněprávní a formální podmínky. Hmotněprávní podmínku správce daně spatřoval v reálném uskutečnění zdanitelného plnění a jeho použití pro uskutečňování ekonomické činnosti, formální pak v existenci řádného daňového dokladu vystaveného plátcem. Nárok na odpočet však nevznikne ani po splnění obou podmínek, pokud došlo k daňovému podvodu, o kterém daňový subjekt věděl nebo mohl a měl vědět. Žalovaný dále shrnul judikaturu Soudního dvora Evropské unie a Nejvyššího správního soudu k vymezení daňového podvodu a k tzv. „vědomostnímu testu“. V prvním kroku tohoto testu správce daně posuzuje existenci objektivních okolností, z nichž měl daňový subjekt pojmout podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo podvodu. V druhém kroku posuzuje, zda daňový subjekt přijal přiměřená opatření, aby se vyhnul byť nedbalostnímu zapojení do daňového podvodu. V případě, že daňový subjekt neobstál v obou krocích tzv. „vědomostního testu“, lze jej činit odpovědným za zapojení do obchodní transakce zasažené daňovým podvodem.

[3] Žalovaný zjišťoval naplnění vymezených podmínek pro odepření nároku na odpočet daně z přidané hodnoty ve vztahu k oběma dodavatelským řetězcům. Ve vztahu k plněním odebraným žalobkyní od AMG group s. r. o. žalovaný shledal okolnosti svědčící o existenci podvodného řetězce; částečně přitom přisvědčil závěrům správce daně. Zopakoval, že

- „[k]*orporace AMG nedisponuje odpovídajícím materiálním a personálním vybavením (str. 6 Zprávy).*
- *Korporací CUBECAPITAL nebyla odvedena DPH a došlo tedy k úniku na DPH (str. 8 Zprávy).*
- *Text rámcových smluv uzavřených mezi korporacemi CUBECAPITAL a NINE ELEVEN, mezi korporacemi NINE ELEVEN a AMG a mezi korporací AMG a odvolatelem je zcela totožný (str. 8 Zprávy). Přitom v případě Rámcové smlouvy uzavřené mezi korporací AMG a odvolatelem [...] nebylo postupováno dle všech bodů Rámcové smlouvy (str. 6 Zprávy).*
- *Korporaci CENTIVU byla zrušena registrace k DPH z moci úřední pro neplnění povinností. Za celé období registrace tento daňový subjekt nepodal žádné přiznání k DPH. Korporaci Topbox byla taktéž zrušena registrace k DPH z moci úřední, daňová přiznání za 3. a 4. čtvrtletí roku 2011 byla touto korporací podána, avšak nebyla uhrazena a v dalších obdobích již daňová přiznání nebyla ani podána. Korporace Atropo za 3. čtvrtletí roku 2011 vykázala vlastní daňovou povinnost, kterou neuhradila, se správcem daně nespolupracuje a registrace k DPH jí byla zrušena pro neplnění povinností. Z výše uvedeného plyne, že došlo k úniku na DPH (str. 14 - 15 Zprávy).“*

[4] Žalovaný však částečně doplnil dokazování a dovodil také vlastní závěry. Konstatoval, že „[k]*orporace figurující v předmětném řetězci se jeví jako ‚problémové'. Odvolací orgán vlastním šetřením zjistil, že korporace vystupující v předmětném obchodním řetězci jsou zakládány nestandardním způsobem (jsou zakládány korporacemi, jež se dle zjištěného vysokého počtu založených korporací zabývají prodejem tzv. ready-made korporací, a až následně jsou prodávány osobám, které obchodují s mobilními telefony; osoby, které se rozhodnou zahájit podnikání tedy nevolí ‚klasickou cestu', kdy si založí korporaci vlastní, ale nakoupí již ‚korporaci hotovou', která byla založena pouze za účelem následného prodeje* […]*, mají virtuální sídla (na což lze usuzovat buď z vysokých počtů subjektů sídlících na těchto adresách, nebo z toho, že je adresa veřejně inzerována jako tzv. office house;* […]*) a v rozporu s ustanovením § 38k odst. 1 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů, dále jen ‚ObchZ' ve spojení s ustanovením § 38i odst. 1 písm. c) ObchZ nezveřejňují ve Sbírce listin své účetní závěrky* […]*. Řada korporací je již buď zrušena nebo je v likvidaci, nebo je obchodní podíl jediného společníka postižen exekucí* […] *a všem korporacím je k dnešnímu dni také již zrušena registrace k DPH* […]*. Odvolací orgán konstatuje, že výše uvedené skutečnosti ve svém souhrnu tvoří velmi významnou indicii svědčící o tom, že obchodování v předmětných řetězcích bylo zatíženo podvodem na DPH, neboť korporace figurující v předmětných řetězcích nevykazují znaky běžných podnikatelů, jejichž činnost směřuje k dosažení ekonomického zisku, ale naopak vykazují znaky korporací zakládaných účelově pro prodloužení obchodního řetězce, v němž je zboží přeprodáváno, aby bylo pro správce daně odkrytí podvodného řetězce náročnější.*"

[5] Nadto, žalovaný označil za vysoce nestandardní, že jednatel korporace AMG group s. r. o. nedokázal uvést alespoň jednoho dodavatele, od kterého nakupoval zboží, a to navzdory velikosti a dlouhodobosti jejich obchodních vztahů. Žalovaný doplnil, že se „[…] *vyskytly rozpory v tvrzeních různých osob týkajících se přímo obchodní spolupráce korporace AMG a odvolatele* [pozn. tj. žalobkyně]*. Pan Flener uvedl, že za odvolatele jednal vždy s panem Kloudou, s panem V. sice přišel do kontaktu, neboť byl vždy na firmě s panem Kloudou, avšak hlavní věci řešil s panem Kloudou* […]*, naproti tomu pan V. vypověděl, že s panem Flenerem za odvolatele řešil, že má poptávku na určitý druh zboží, případně termín dodání a cenu* […]*. Dále se neshoduje tvrzení odvolatele* […] *a pana Flenera ohledně poptávání zboží odvolatelem. Zatímco odvolatel uvedl, že mu korporace AMG zasílala nabídky zboží a až poté odvolatel zboží od AMG objednával, pan Flener uvedl, že odvolatel si napsal poptávku nebo objednávku a korporace AMG mu potvrdila, zda toto zboží může nebo nemůže dodat (a zda jej má na skladě nebo zda bude k dodání během pár dní), příp. nabídla zboží jiné. Odvolací orgán konstatuje, že skutečnost, že ani jednatelé obou korporací, tj. odvolatele a jeho přímého dodavatele, se neshodnou na základních okolnostech průběhu obchodních transakcí, svědčí o nestandardnosti daných obchodů a jsou další indicií svědčící o podvodném jednání osob zapojených v předmětných řetězcích.*"

[6] V druhém kroku tzv. vědomostního testu se žalovaný ztotožnil s tvrzením správce daně, že

- „[v] *případě dodávek zboží ve velkém objemu a velkých finančních částkách je běžné, že se zboží dodává oproti finanční hotovosti nebo je vymíněna výhrada vlastnictví až do okamžiku zaplacení, v daném případě však takto postupováno nebylo a Rámcová smlouva týkající se neobvykle vysokých objemů dodávek zboží také neřeší další možná*

rizika spojená s obchodováním, např. sankce za prodlení při placení, což správce daně prvního stupně hodnotí jako neobvyklé (str. 6 zprávy).

- *Nebylo postupováno dle bodu VI. a XII. Rámcové smlouvy, když daňové doklady byly vystaveny v den uskutečnění zdanitelného plnění a nebyly uzavírány dílčí kupní smlouvy (viz str. 6 Zprávy).“*

[7] Kromě toho žalovaný konstatoval, že kdyby si žalobkyně skutečně prověřila svého obchodního partnera ze všech dostupných zdrojů, jak tvrdí, musela by zjistit, že si AMG group s. r. o. nesplnila svou zákonnou povinnost a ve stanovené lhůtě nezveřejnila účetní závěrku za rok 2009. Již od roku 2008 byla na internetu dostupná negativní hodnocení tohoto prodejce. V dubnu roku 2011 byl zveřejněn článek o „podvodných e-shopech“, kde je výslovně zmíněn Jan Flener, AMG group s. r. o. a její e-shop „hypermobil.cz“. Z výpovědi svědka Jana Flenera žalovaný zjistil, že rámcová smlouva mezi žalobkyní a AMG group s. r. o. nebyla vyhotovena před počátkem jejich spolupráce, jak tvrdí žalobkyně, ale až dodatečně na žádost správních orgánů. S ohledem na výpověď svědka Flenera žalovaný neakceptoval tvrzení žalobkyně, že popřením existence smluv muselo být míněno popření existence individuálních smluv ke každé jednotlivé dodávce. Nadto, i doložená rámcová smlouva má podle žalovaného natolik nestandardní obsah, že žalobkyně musela mít pochybnosti o vážnosti obchodu. Jestliže žalobkyně skutečně nepovažovala za nutné zajistit plnění dodavatele, je s podivem, že to vyžadovala v případě smluvních vztahů s jejími odběrateli. Žalovaný rovněž zjistil, že žalobkyně a AMG group s. r. o. podle výpovědi svědka Flenera domlouvaly kupní cenu v rozporu s rámcovou smlouvou. Nadto, žalobkyně sama sdělila, že měla povědomí o rizicích spojených s předmětnou komoditou. Žalovaný přičetl k tíži žalobkyně, že se blíže nezabývala otázkou, jak je možné, že jí AMG group s. r. o. chtěla některé zboží dodat dvakrát.

[8] S ohledem na všechny uvedené skutečnosti, kterých si žalobkyně měla nebo musela být vědoma, žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyně byla povinna přijmout preventivní opatření, aby zabránila účasti na podvodném jednání. Žalobkyně tak ovšem neučinila. Žalovaný odmítl, že by dostatečnou záruku důvěryhodnosti představovala dřívější spolupráce s Janem Flenerem, tvrzení, že mezi jeho odběratele patří i velké společnosti jako „ALZA“, nebo ověřování odběratelů. K námitce žalovaný vysvětlil, že nezpochybnil existenci zboží, avšak dovodil zapojení žalobkyně do podvodného řetězce. V této souvislosti žalovaný připomněl, že s ním žalobkyně v průběhu odvolacího řízení řádně nespolupracovala.

[9] Rovněž ve vztahu k plněním odebraným žalobkyní od Froyen s. r. o. žalovaný přisvědčil závěrům správce daně, že

- „[k]*orporace Froyen nemá od 16. 10. 2010 žádného jednatele jako statutární orgán.*
- *Korporace Froyen sídlí na virtuální adrese a u správce daně nemá hlášenou žádnou provozovnu, kde by prakticky mohla být vykonávána její ekonomická činnost.*
- *Korporace Froyen je pro správce daně nekontaktní.*
- *Dne 26. 6. 2012 byla korporaci Froyen zrušena registrace k DPH z moci úřední.*
- *Korporace Froyen nepodala přiznání k DPH za zdaňovací období listopad roku 2011, ani za následující zdaňovací období. Daň z předmětného zdanitelného plnění nebyla korporací Froyen odvedena, došlo tedy k úniku na DPH.“*

[10] Žalovaný k tomu doplnil, že i korporace Froyen s. r. o. byla založena jako tzv. ready-made, má virtuální sídlo a nezveřejňuje své účetní závěrky. Nadto, spolupráce s žalobkyní probíhala nestandardním způsobem. Žalovaný vysvětlil, že žalobkyně se společností Froyen uskutečnila v jediném týdnu obchod v hodnotě přibližně 17,5 mil. Kč, aniž by spolupráce jakkoliv pokračovala. Vysvětlení žalobkyně, že společnost Froyen nebyla tak flexibilní jako společnost AMG group, s. r. o. žalovaný neuvěřil, neboť takový závěr nelze učinit jen na základě tří objednávek. Žalovaný rovněž přihlédl ke skutečnosti, že mezi žalobkyní a společností Froyen neexistovala písemná smlouva, a to navzdory vysokému objemu obchodu a skutečnosti, že se společností AMG group s. r. o. žalobkyně uzavřela rámcovou smlouvu. Žalovaný poukázal na konkrétní faktury, respektive tzv. „IMEI" listy, které doložila žalobkyně, a konstatoval, že neodpovídají zboží, které od společnosti Froyen reálně nakoupila. Žalovaný shrnul, že „[j]*ako nestandardní se jeví taktéž navázání spolupráce mezi oběma korporacemi. Společník korporace Froyen dle tvrzení odvolatele sám pana Michala Kloudu oslovil s nabídkou, přičemž komunikováno bylo pouze elektronicky a to pouze se společníkem korporace Froyen, nikoliv s jednatelem* […]. *Odvolatel uvedl, že interní vztah a rozsah zmocnění k jednání společníka korporace Froyen nezkoumal, neboť je zcela běžné neověřovat rozsah zmocnění obchodníka, který nabízí zboží, neboť zmocnění logicky vyplývá ze samotného výkonu jejich činnosti. Odvolací orgán se s tímto tvrzením neztotožňuje a je toho názoru, že každý obezřetný obchodník by si za situace, kdy je osloven jemu neznámou osobou na internetu, která mu nabízí dodání zboží v hodnotě v řádech desítek milionů Kč, ověřil, zda tato osoba je oprávněna za danou korporaci jednat (a to obzvláště za situace, kdy ví, že jménem korporace má jednat jednatel a korporace přitom žádného jednatele nemá* […]. *Neobstojí ani námitka odvolatele, že u zahraničních obchodů běžně nedochází k formální legitimaci účastníků nebo jejich fyzickému kontaktu, v daném případě totiž obě korporace měly sídlo v Praze - o to více je s podivem, že obchody za necelých 20 mil. Kč byly dohodnuty pouze prostřednictvím elektronické komunikace. Tato námitka se také jeví jako ryze účelová ve světle toho, že odvolatel v průběhu odvolacího řízení doložil kopii pasu společníka korporace Froyen* […]. *Odvolací orgán považuje za nadmíru nestandardní, aby si obchodník nezjišťoval, zda má osoba, jež není jednatelem dodavatele, oprávnění za dodavatele jednat, a současně disponovat kopií pasu této osoby. Odvolatel tak na jedné straně neuplatnil zcela běžný postup a neověřil si oprávnění společníka jednat za korporaci Froyen, na druhé straně naopak doložil důkazní prostředek, kterým daňové subjekty obvykle disponují (není běžné svému obchodnímu partnerovi poskytovat kopii osobního dokladu).*" Nadto žalobkyně uvedla, že si společnost Froyen prověřovala v obchodním rejstříku, a proto jí podle žalovaného muselo být známo, že se nejedná o seriozního obchodního partnera, neboť v té době již neměla jednatele. Žalobkyně podle vlastních tvrzení měla povědomí o rizicích spojených s obchodovanou komoditou. Žalovaný shledal rozpor i ve sdělení žalobkyně, že za společnost Froyen jednala toliko s jejím společníkem panem Asifem Valim, nicméně v e-mailové zprávě, kterou sama doložila, je za uvedenou společnost podepsána osoba označená jako „Rian".

[11] Žalovaný nepřisvědčil žalobkyni, že učinila přiměřená preventivní opatření, když společnost Froyen prověřila ve veřejných rejstřících, neboť kdyby tak učinila, musela by nabýt pochybnosti o její důvěryhodnosti. Žalobkyně nikterak nedoložila existenci diskusních fór, na kterých měla být zmíněna společnost Froyen, a žalovanému se taková

fóra ani nepodařilo dohledat. Internetové stránky společnosti Froyen podle žalovaného nejsou funkční.

[12] Žalovaný odmítl, že žalobkyně postupovala dostatečně obezřetně, když kontrolovala výrobní čísla nabízeného zboží. Takovou kontrolou totiž nelze vyloučit účast na podvodném jednání. Z výpisů, které žalobkyně předložila, nelze dovodit, že řádně prověřila společnost Froyen, a to tím spíše, že tyto výpisy získala až poté, co získala kupce na zboží, které měla od této společnosti teprve získat. Žalovaný odmítl písemnost, podle které společník Froyen s. r. o. Asif Vali žalobkyni představil svou společnost a nabídl se jako dodavatel, neboť neobsahuje žádné informace o formě či datu odeslání ani o adresátovi, a nemá tak žádnou vypovídací hodnotu. I v souvislosti se společností Froyen žalovaný přihlédl ke skutečnosti, že s ním žalobkyně v průběhu řízení nespolupracovala.

[13] Ve zbývající části rozhodnutí se žalovaný zabýval konkrétními odvolacími námitkami žalobkyně.

[14] Rozsudkem ze dne 23. 5. 2017, č. j. 11 Af 50/2016 - 70, Městský soud v Praze zamítl žalobu proti rozhodnutí žalovaného. V odůvodnění rozsudku soud nejprve nastínil relevantní právní úpravu a judikaturu Nejvyššího správního soudu, přičemž dovodil, že důkazní břemeno ke splnění podmínek pro odpočet daně z přidané hodnoty leží na daňovém subjektu; správce daně nemá povinnost prokazovat, že daňový subjekt uvedl správné údaje. Podle soudu tak daňový subjekt musí využít odpovídající nástroje a přizpůsobit své obchodní aktivity hrozícím rizikům, aby byl později schopen unést důkazní břemeno. Přestože soud dovodil, že pro potřeby praxe nelze vymezit vhodné nástroje vyčerpávajícím způsobem, nastínil alespoň jejich příklady. Městský soud v Praze shrnul závěry judikatury Soudního dvora Evropské unie, z níž plyne, že nárok na odpočet na dani z přidané hodnoty nemůže být dotčen tím, že jiná transakce v řetězci dodávek je zatížena podvodem na této dani, pokud o něm daňový subjekt nevěděl nebo nemohl vědět. Z těchto rozhodnutí lze podle soudu jednoznačně vyvodit rozsah dokazování i důkazního břemene ležícího na daňovém subjektu.

[15] Předtím než soud posoudil námitky žalobkyně, konstatoval, že žaloba stojí na samé hranici projednatelnosti, neboť z ní není vždy zřejmé, zda směřuje proti závěrům správce daně nebo žalovaného, popřípadě jakých konkrétních vad se týká. Soud proto poznamenal, že v případech, kdy žalobkyně dostatečně neformulovala své námitky, provedl toliko obecný přezkum žalobou napadeného rozhodnutí. Soud nejprve konstatoval, že „[s]*právce daně v uvedené výzvě deklaroval existenci zákonem stanoveného typu pochybností, kdy tyto pochybnosti nemusí být jistotou správce daně o tom, že podané daňové přiznání daňového subjektu není správné, průkazné, úplné či pravdivé. Správce daně podložil, že má důvodné podezření založené na dostatečně konkrétních a přesvědčivých poznatcích a uvedená výzva je vydána v souladu s ustanovením § 89 odst. 1 daňového řádu. Z výzvy jsou zřejmé pochybnosti správce daně z důvodu vysokých částek přijatých i uskutečněných plnění s minimální daňovou povinností, pochybnosti o tom, zda vykazovaný nárok na odpočet je uplatňován v souladu s ustanoveními § 72 a 73 zákona o dani z přidané hodnoty a pochybnosti plynoucí z neprokázání nároku na odpočet u přijatých plnění od nekontaktních plátců za předchozí zdaňovací období.*“ K námitce, že žalovaný o tvrzeném podvodu nezjistil nic konkrétního a v napadeném

rozhodnutí ani neuvedl, k jakému podvodu mělo dojít, soud poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2010, č. j. 9 Afs 72/2009 - 180, a vysvětlil, že pojem „podvod na dani z přidané hodnoty“ používá Soudní dvůr Evropské unie pro situaci, kdy „[...] *jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získaní zvýhodnění, které je v rozporu s účelem šesté směrnice; neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám.*“ Žalovaný přitom takto definovaný podvod na dani z přidané hodnoty v žalobou napadeném rozhodnutí dostatečně popsal, přičemž odkázal na „[...] *odůvodnění napadeného rozhodnutí, kde žalovaný popsal opakující se stejnorodé znaky provázející uskutečňované prodeje zlata a popsal mechanismus obchodního řetězce.*“ Žalovaný podle soudu nebyl povinen prokazovat, že se žalobkyně aktivně zapojila do podvodného jednání a v čem konkrétně toto jednání spočívalo, avšak že si mohla být vědoma podvodného jednání. V takovém případě bylo na stěžovatelce, aby prokázala, že o podvodu nevěděla, přičemž učinila vše, co po ní bylo možné rozumně požadovat, aby podvod zjistila.

[16] Námitce, že žalovaný porušil právo žalobkyně na řádný proces, soud nepřisvědčil. Správní orgány učinily opatření potřebná k rozhodnutí o neuznání odpočtu daně z přidané hodnoty a posoudily všechny skutečnosti ve vzájemné souvislosti, ať už je zjistily z vlastní iniciativy, nebo je tvrdila stěžovatelka. Správce daně vydal platební výměry na základě daňové kontroly, kterou řádně projednal se žalobkyní, a jeho postup byl přezkoumatelným způsobem srozumitelný. Soud neshledal důvodnou námitku o „zavedeném způsobu obchodování“, přičemž odkázal na žalobou napadené rozhodnutí. Žalovaný podle soudu „[...] *shrnul okolnosti, za nichž se obchodování opakovaně uskutečňovalo a podle názoru soudu popis „obchodování“ žalobce tak, jak jej žalovaný uvedl v napadeném rozhodnutí, zcela odpovídá sousloví tzv. „zavedený způsob obchodování”, neboť je zřejmé, že žalovaný zcela výstižně popsal prvky, které provázely obchody žalobce, a mj. podtrhl, že faktury předložené žalobcem jsou pouze formálními důkazními prostředky, u nichž je třeba dalšími důkazními prostředky prokázat, že plnění skutečně nastalo tak, jak je na nich deklarováno. Totéž platí i o žalobcem předložených dodacích listech.*“ Soud s odkazem na příslušné pasáže žalobou napadeného rozhodnutí popsal, z čeho měly žalobkyni vzniknout pochybnosti o zasažení obchodního řetězce daňovým podvodem, přičemž neshledal, že by žalobkyně zpochybnila zjištění žalovaného, popřípadě, že by učinila všechna myslitelná opatření, aby se vyhnula zapojení do daňového podvodu. Soud přitom dovodil, že „[z]*e všech výše uvedených a v odůvodnění napadeného rozhodnutí podrobně popsaných skutečností tak vyplývá důvodná pochybnost o tom, že přijaté faktury vystavené jménem společností AMG Group i FROYEN by bylo možno považovat za doklady o faktickém přijatém zdanitelném plnění, které by následně mohlo být podkladem pro vydané faktury žalobce, vystavené vůči uvedeným společnostem. Žalovaný tak oprávněně vyjádřil pochybnosti o činnosti společností AMG Group a FROYEN jako dodavatelů žalobce, jejich činnost nebyla nikterak prokázána ani samotným žalobcem, když jeho tvrzení zůstala pouze v rovině neosvědčených či neprokázaných skutečností. Naopak činnost společností AMG Group i FROYEN má žalovaný důvodně za prokázanou a k jejich zapojení do obchodního řetězce v žalovaném rozhodnutí jednoznačně uvedl, jaké místo tyto společnosti v části řetězce zaujímají. Přitom v nyní posuzované věci je žalobce tím subjektem, kdo ve svém daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období roku 2011 tvrdí, že přijal zdanitelná plnění od uvedených společností, tedy že je to právě žalobce, kdo je povinen prokázat přijetí zdanitelných*

plnění v uvedeném rozsahu a předmětu, deklarovaných na fakturách, vystavených jménem společností AMG Group a FROYEN.“

[17] Žalobkyně podle soudu neunesla důkazní břemeno k tvrzení o uskutečnění zdanitelného plnění, přičemž zjištění správce daně dokládají existenci skutečností, které vyvracejí věrohodnost, průkaznost a správnost tvrzení žalobkyně. Soud konstatoval, že „[s]*právce daně žalobce vyzval k prokázání, že předmětná zdanitelná plnění přijal od dodavatele uvedeného v předložených dokladech, v uvedeném rozsahu, předmětu a ceně, tj. k prokázání toho, co sám žalobce uváděl ve svém daňovém přiznání. Žalobce tedy nebyl vyzýván k prokazování skutečností týkajících se jeho dodavatele. Nárok na odpočet daně nebyl žalobci uznán z toho důvodu, že žalobce údaje svého daňového přiznání neprokázal, tedy nikoli z důvodů stojících na straně žalobcových dodavatelů. Důvodná proto nemůže být ani námitka, že žalobce nemůže nést odpovědnost za prokázání zdanitelných plnění jeho smluvním partnerem, či za způsob, jakým smluvní partner postupuje v řízení před správcem daně.*“ Soud uzavřel, že smyslem soudního přezkumu není polemika o jednotlivých obecně závazných předpisech, ale posouzení zákonnosti a správnosti žalobou napadeného rozhodnutí. Žalovaný se vyčerpávajícím způsobem vyjádřil ke všem namítaným skutečnostem, přičemž toliko odlišný názor žalobkyně nemohl být důvodem pro vyslovení nezákonnosti rozhodnutí. Soud posoudil žalobní námitky v jejich souhrnu, přičemž rozhodnutí neshledal ani nepřezkoumatelným nebo nesrozumitelným, a proto žalobu zamítl.

[18] Městský soud v Praze usnesením ze dne 15. 6. 2017, č. j. 11 Af 50/2016 - 96, opravil záhlaví rozsudku, a to tak, že nahradil údaj o právním zástupci žalobkyně podle plné moci založené ve spisu.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[19] Proti rozsudku Městského soudu v Praze podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). V ní předně upozornila na nepřezkoumatelnost rozsudku pro nedostatečné odůvodnění a zmatečnost. Rozsudek podle stěžovatelky obsahuje množství nesouvisejících tvrzení a názorů, avšak podstatou žaloby se zabývá jen povrchně, a to bez hlubších úvah ohledně skutkového stavu věci. Důkazem liknavého přístupu je i opomenutí změny právního zastoupení stěžovatelky, které bylo napraveno až po jejím upozornění. Stěžovatelka se ohradila proti tvrzení soudu, že její žaloba nebyla projednatelná, a uvedla, že její žalobní námitky splňovaly požadavky na individualizaci. Namítla, že Městský soud v Praze se nezabýval tvrzeními žalovaného o nedostatečných opatřeních, která stěžovatelka přijala v rámci dotčených obchodních případů. Stěžovatelka uvedla, že nevěděla o žádném podvodném jednání, nebyla s nezákonně jednajícími subjekty nikterak spojena a provedla dostatečná preventivní opatření. Ohledně „uvedené výzvy“, na niž soud odkázal, není stěžovatelce známo, o jakou výzvu se jedná ani k čemu poznámka soudu směřovala. Spolu se závěry soudu ohledně „zavedeného způsobu obchodování“ vedly tyto části rozsudku stěžovatelku k domněnce, že se Městský soud v Praze zabýval jinými obchodními případy. Část odůvodnění vztahující se k neprokázání faktického uskutečnění zdanitelného plnění je podle stěžovatelky zcela mimo rámec dané věci. Stěžovatelka upozornila, že žalovaný

nezpochybnil faktické poskytnutí zdanitelného plnění, ale dovodil, že stěžovatelka v posuzovaných obchodních případech nepřijala dostatečná opatření, aby vyloučila účast na podvodném jednání. Závěry soudu jsou v tomto ohledu mylné a odporují provedenému dokazování. Rozsah věcně relevantního meritorního přezkumu rozhodnutí žalovaného stěžovatelka vyčíslila jen na zhruba dvě strany napadeného rozsudku, což dle ní dokládalo liknavost soudu a neodpovídalo zákonným požadavkům na řádné odůvodnění. Přitom ani soud, ani žalovaný dostatečně nezohlednili, že nárok na odpočet je pravidlem, nikoli mimořádnou výjimkou. Ve zbytku kasační stížnosti stěžovatelka podrobně polemizovala s právními a skutkovými závěry žalovaného, které by podle stěžovatelky v řádném soudním přezkumu neobstály. Zjištění správce daně nenasvědčují, že mohla vědět o podvodném jednání společností, které byly zapojeny do jejích obchodních řetězců, a žalovaný vyhodnotil jednotlivé indicie nesprávně. Stěžovatelce správní orgány kladly k tíži jednání, kterého se neúčastnila ani o něm nevěděla. Ze správního spisu přitom plyne, že v obchodním styku postupovala přiměřeně. S ohledem na tyto závěry stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek Městského soudu v Praze.

[20] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že Městský soud v Praze postupoval v zásadě správně, neboť odkázal na příslušné pasáže žalobou napadeného rozhodnutí. Soud přitom neopomenul vypořádat argumentaci ohledně přiměřenosti přijatých opatření, a to na 13. straně rozsudku. Žalovaný rovněž poukázal na skutečnost, že kasační stížnost obsahuje oproti obecně formulované žalobě zcela konkrétní námitky, což je v rozporu s § 104 odst. 4 s. ř. s. Žalovaný připustil, že soud zaměnil úvahy uvedené v žalobou napadeném rozhodnutí s úvahami prvoinstančního správce daně, neboť nesprávně konstatoval, že stěžovatelka nedoložila oprávněnost nároku na odpočet hodnověrným dokladem o faktickém uskutečnění zdanitelného plnění. Rozsudek nadto obsahuje věcně nesouvisející části odůvodnění, které podle žalovaného představují toliko „nešťastným způsobem provedené citace“ z rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 19. 1. 2012, č. j. 10 Af 32/200 - 84. Žalovaný uzavřel, že nastíněná pochybení nezpůsobila nepřezkoumatelnost rozsudku, protože z něj i tak jednoznačně vyplývá, že se soud ztotožnil s žalobou napadenými závěry. Proto žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou.

III. Posouzení kasační stížnosti

[21] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti. Přihlédl přitom k vadě podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k níž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[22] Kasační stížnost je důvodná.

[23] Námitku, že rozsudek napadený kasační stížností není přezkoumatelný, Nejvyšší správní soud posuzoval s ohledem na tvrzení Městského soudu v Praze, že stěžovatelka podala žalobu na hranici projednatelnosti. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu již totiž například v rozsudku ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78, (publikovaném pod č. 2162/2011 Sb. NSS, dostupném na www.nssoud.cz), konstatoval, že „[...] *míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím*

je žalobní bod - byť i vyhovující - obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej.“ Městskému soudu v Praze je třeba přisvědčit, že stěžovatelka formulovala žalobu do značné míry obecně, Nejvyšší správní soud však neshledal, že by formulace žaloby bránila jejímu věcnému projednání, případně že by umožňovala jen takové projednání, které provedl Městský soud v Praze. Soud vypořádal klíčové námitky stěžovatelky bez náležité hloubky a spokojil se s odkazy na příslušné pasáže žalobou napadeného rozhodnutí. Byť i z obecných žalobních námitek však v kontextu posuzované věci zřetelně vyplývá, že stěžovatelka nesouhlasila se závěrem žalovaného, podle kterého okolnosti jejího zapojení do popsaných obchodních řetězců dostatečně zpochybňují, že nemohla a neměla vědět o účasti na podvodném jednání jiných subjektů v řetězci, respektive, že učinila dostatečná opatření, aby takovému zapojení zabránila. Soud byl povinen přezkoumat závěry žalovaného o okolnostech zapojení stěžovatelky do popsaných obchodních řetězců a posoudit, zda odůvodňují odepření nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, respektive na doměření daně za předmětné období. Soud však na místo toho například jen obecně uvedl, že správce daně nemusel prokázat aktivní zapojení stěžovatelky do podvodného jednání a stačilo mu prokázat, že o něm mohla mít povědomí. Soud v odůvodnění rozsudku (str. 13) dále stručně shrnul skutečnosti, které měly vyvolat pochybnosti stěžovatelky o zasažení obchodního řetězce podvodným jednáním, nezabýval se však přinejmenším obecně vznesenou námitkou, že stěžovatelka ani na základě uvedených pochybností nemohla a neměla o podvodu vědět. Soud konstatoval, že v posuzované věci bylo na místě pochybovat o zasažení obchodního řetězce daňovým podvodem a bez dalšího již vyloučil, že by stěžovatelka provedla „všechna myslitelná opatření“, aby zabránila svému zapojení do daňového podvodu. Takový závěr však postrádá bližší odůvodnění. Z toliko obecného odůvodnění rozsudku proto Nejvyšší správní soud nemůže zjistit, proč Městský soud v Praze považuje závěry žalovaného za správné. Vzhledem k uvedeným skutečnostem dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že rozsudek Městského soudu v Praze byl zasažen nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., což již samo o sobě odůvodňuje zrušující výrok tohoto rozsudku.

[24] Nad rámec uvedeného, Nejvyšší správní soud nemohl přehlédnout, že si Městský soud v Praze učinil zjevně nesprávný úsudek o závěrech žalovaného a aniž by sám prováděl jakékoli dokazování, dospěl ke skutkovým zjištěním, která jsou v rozporu s odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí. Žalovaný nezpochybnil, že mezi stěžovatelkou a jejími dodavateli, v rámci posuzovaných obchodních případů, došlo k realizaci zdanitelného plnění; tuto skutečnost naopak považoval za nespornou. Soud však přisvědčil opačnému závěru, přičemž nesprávně uvedl, že jej přijal i žalovaný. Proti tomu se ostatně ve vyjádření ke kasační stížnosti ohradil i sám žalovaný, přičemž vysvětlil, že soud zřejmě zaměnil jeho závěry se závěry správce daně. Soud v důsledku věnoval nemalou část odůvodnění citacím právních předpisů a analýze judikatury, aniž by je aplikoval na konkrétní skutková zjištění učiněná v daňovém řízení.

[25] Městský soud v Praze nadto do žalobou napadeného rozhodnutí pravděpodobně přebíral celé odstavce z jiných rozhodnutí, aniž by je jakkoliv odlišil od zbývajícího textu. Některé části odůvodnění pak ovšem nelze logicky spojit s projednávanou žalobou, popřípadě se lze jen dohadovat, jak byly zamýšleny. V 1. odstavci na 11. straně odůvodnění

například Městský soud v Praze poukazuje na „*uvedenou výzvu*“ správce daně, aniž by ji dříve zmínil a blíže identifikoval, popřípadě, aniž by bylo zřejmé, o jakou výzvu by se mělo jednat a jaký má vztah k posuzované věci. Stejně tak soud ve 3. odstavci na 12. straně odůvodnění konstatoval, že „*žalovaný popsal opakující se stejnorodé znaky provázející uskutečňované prodeje zlata*“, přestože se posuzované obchodní případy týkaly mobilních telefonů. Jindy je odůvodnění terminologicky nepřesné a není tak zřejmé, zda „*zavedeným způsobem obchodování*“ měl soud na mysli namítaný nedostatek definice „*standardního obchodu*“, na který žalobkyně poukazovala na 6. straně žaloby, nebo se jedná o nesouvisející úvahu.

[26] Podle Nejvyššího správního soudu nastíněná pochybení zasáhla značnou část rozsudku. Městský soud v Praze posoudil věc na základě mylného předpokladu o jednom ze závěrů žalovaného, přičemž na několika místech odůvodnění vyjádřil úvahy, o kterých lze pochybovat, zda s posuzovanou věcí souvisí či nikoliv. Ve svém souhrnu nastíněná pochybení znemožňují nejen Nejvyššímu správnímu soudu, ale i účastníkům řízení a veřejnosti rekonstruovat v plné míře úvahy Městského soudu v Praze. Takové odůvodnění je však nejen nepřesvědčivé, ale i nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost. I v tomto směru je tedy naplněn důvod kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

IV. Závěr

[27] Na základě uvedeného Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou a v souladu s větou před středníkem § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil napadený rozsudek Městského soudu v Praze, včetně opravného usnesení, a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Městský soud v Praze bude v dalším řízení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). Soud tedy znovu posoudí žalobní námitky stěžovatelky, a to tak, aby jeho závěry měly oporu ve spisové dokumentaci a byly srozumitelné. Přitom jasně oddělí závěry, které učiní v posuzované věci a obecné závěry jiných orgánů. Následně se v dostatečné míře konkrétnosti bude zabývat správností závěru obou správních orgánů o nemožnosti uznání odpočtu daně z přidané hodnoty stěžovatelce z důvodu jejího zapojení do obou podvodných obchodních řetězců. V novém rozhodnutí ve věci Městský soud v Praze rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

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

V Brně dne 8. listopadu 2017

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu