



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Zory Šmolkové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D. ve věci

žalobce: **LAKUM – KTL, a. s.**

sídlem Ostravská 384, Frýdlant, 739 11 Frýdlant nad Ostravicí

zastoupen JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem

sídlem Palackého 151/10, 796 01 Prostějov

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**

sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 10. 2019, č. j. 41525/19/5300-21445-712211, ve věci daně z přidané hodnoty,

Shodu s prvopisem potvrzuje

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 8. 10. 2019, č. j. 41525/19/5300-21445-712211 se **zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 15 342 Kč ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám JUDr. Ondřeje Lichnovského, advokáta se sídlem Palackého 151/10, 796 01 Prostějov.

Odůvodnění:*Žalobní body:*

1. Žalobce se žalobou doručenou Krajskému soudu v Ostravě dne 19. 11. 2019 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného z 8. 10. 2019, č. j. 41525/19/5300-21445-712211 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný zamítl žalobcovo odvolání a potvrdil čtyři dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) z 20. 9. 2018, doměřující žalobci za zdaňovací období září, říjen, listopad a prosinec 2012 vždy daň z přidaného hodnoty ve výši 100 000 Kč a ukládající mu zaplatit penále vždy ve výši 20 000 Kč. Důvodem doměření daně bylo neuznání uplatněného nároku na odpočet daně ve výši 100 000 Kč v každém zdaňovacím období na základě přijetí plnění od společnosti PRESSTEX MEDIA SE (dále jen „PRESSTEX“), neboť transakce mezi žalobcem a touto společností byla zasažena podvodem na DPH, o kterém žalobce přinejmenším vědět měl a mohl a zároveň nepřijal veškerá opatření, která po něm lze rozumně požadovat, aby zajistil, že přijetí plnění nepovede k účasti na daňovém podvodu. Žalovaný se se závěry správce daně ztotožnil, odvolací námitky neshledal důvodnými, a proto prvostupňová rozhodnutí potvrdil.
2. Žalobce předně namítl, že žalovaný vyšel z chybné definice podvodu, když do ní nezahrnul účel transakce, tedy získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem šesté směrnice, jak jej definovala konstantní judikatura správních soudů. Žalovaný pouze detekoval okolnosti, které mají být nestandardní, což bez zjištění nezákonného účelu transakce samo o sobě ke konstatování podvodu nestačí.
3. Žalobce nesouhlasil se zjištěnou chybějící daní u společnosti PRESSTEX, které byla daň doměřena údajně z důvodu její procesní pasivity, nicméně předtím, než se tato společnost stala pro svého správce daně nekontaktní, podávala daňová přiznání a daň uhradila, včetně daně z obchodů s žalobcem; nekontaktní se stala až poté, co jejím statutárním orgánem přestal být J.T. Žalovaný nezjišťoval okolnosti, proč byla daň doměřena, ani důvod neuhrazení doměrku. Jak vypověděl J.T., důvodem, proč ukončil

funkci v této společnosti, byly vážné zdravotní potíže, žalovaný se však touto okolností nijak nezabýval. Nezabýval se ani příčinnou souvislostí mezi neodvedenou daní a nárokem žalobce na odpočet, když PRESSTEX přiznala i přijatá plnění z obchodů s jinými subjekty (SK Sigma Olomouc a Golf Arena Ostrava). V napadeném rozhodnutí žalovaný zdůraznil nedělitelnost daňové povinnosti z hlediska placení daní, žalobce však své námitky směřoval do přiznání daňových povinností a z tohoto pohledu se žalovaný jeho námitkou nezabýval. Za této situace je zde riziko multiplikace daně při nerozklíčování daňové povinnosti.

4. Žalovaný neměl přistoupit k uplatnění odpovědnosti za podvod, ale aplikovat institut ručení, který je k daňovému subjektu z ekonomického hlediska šetrnější.
5. Napadené rozhodnutí je dále nepřezkoumatelné, zejména z následujících důvodů:
 - a. Žalovaný dospěl k závěru o vědomé účasti žalobce na podvodu, správce daně dovedl alternativě obě varianty (věděl, i vědět měl a mohl). Vědomou účast žalobce neprokázal správce daně ani žalovaný, ačkoliv oba dospěli k závěru, že smyslem obchodní spolupráce mezi PRESSTEX a žalobcem bylo účelové čerpání nároku na DPH.
 - b. Žalovaný se nevypořádal s odvolací námitkou doložených ekonomických parametrů k efektivitě reklamy podpořených předloženým znaleckým posudkem a navýšením obrátu v návaznosti na reklamu.
 - c. Žalovaný se nevypořádání s včas předloženým dodatkem ke znaleckému posudku, kterým chtěl žalobce předejít nová zjištění ohledně obvyklé ceny reklamy, když v mezidobí od zpracování znaleckého posudku, který k důkazu proveden byl, se do dispozice znalce dostaly nové podklady, což žalobce žalovanému sdělil v reakci na první seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvu k vyjádření se v rámci odvolacího řízení. Znalec v předmětném dodatku dospěl, k závěru, že cena mezi žalobcem a společností PRESSTEX byla cenou obvyklou, když splnila interval ceny obvyklé a pohybuje se v hodnotě 45% stanovené maximální ceny obvyklé.
6. Žalobce konečně vytkl žalovanému pochybení při vedení spisu a nesouhlasil ani s volbou vzorků smluv, ze kterých vycházel, kdy mezi nimi nabyla žádná, která by byla uzavřena mezi reklamní agenturou a zájemcem o reklamu.

II. Stanovisko žalovaného

7. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby a zopakoval svou argumentaci z napadeného rozhodnutí.

III. Posouzení krajským soudem

8. Krajský soud poté, co zjistil, že žaloba byla podána včas ve lhůtě dvou měsíců po doručení písemného vyhotovení rozhodnutí žalovaného žalobci, tedy v souladu s ustanovením § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), přezkoumal napadené rozhodnutí v souladu s ustanovením § 75 odst. 2 s. ř. s. v mezích žalobních bodů a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná; ve věci rozhodl bez jednání v souladu s ustanovením § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť s tímto postupem oba účastníci souhlasili.

Zjištění z daňového spisu

9. U žalobce byla dne 21. 10. 2015 zahájena daňová kontrola na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září až prosinec 2012 v rozsahu prověření oprávněnosti uplatnění

nároku na odpočet DPH z reklamních a propagačních služeb přijatých od společnosti PRESSTEX, od které žalobce deklaroval přijetí plnění v ceně 500 000 Kč měsíčně a tomu odpovídající odpočet DPH 100 000 Kč. Daňová kontrola byla ukončena zprávou o daňové kontrole z 20. 9. 2018, ve které správce daně uzavřel, že v době uzavření smluvního vztahu i v průběhu jeho plnění žalobce věděl nebo mohl vědět, že se přijetím reklamní a propagační služby od dodavatele PRESSTEX účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, aniž by přijal opatření, která po něm lze rozumně požadovat, aby své účastní na podvodu zabránil. Správce daně určil řetězec skládající se z žalobce, jeho dodavatele PRESSTEX a dodavatele PRESSTEXu buď SK Sigma Olomouc, a.s. nebo Golf Aréna Ostrava s. r. o. K dodavateli PRESSTEX správce daně zjistil, že skutečnosti týkající se předmětné spolupráce u něj nemohl ověřit, protože má virtuální sídlo, vůči svému správci daně je nekontaktní a doručování probíhá tzv. uplynutím lhůty. Bývalý statutární orgán této společnosti, člen představenstva J. T., byl dlouhodobě nemocen, k 21. 6. 2013 zmocnil k podávání přiznání k DPH třetí osobu a k 31. 7. 2013 byl vymazán z obchodního rejstříku. Přiznání k dani z příjmů za rok 2012 bylo podáno s nulovou daňovou povinností. Za 3. čtvrtletí 2002 byla na základě rozhodnutí z 9. 6. 2016 Finančního úřadu pro Hlavní město Prahu vyměřena za použití pomůcek vlastní daňová povinnost 5 755 989 Kč, která nebyla uhrazena. Za 4. čtvrtletí roku 2012 byla této společnosti doměřena vlastní daňová povinnost na DPH ve výši 7 100 287 Kč v rozsahu neuznání nároku na odpočet daně z přijatých plnění, uplatněného v přiznání k DPH na řádku 40 ve výši 7 099 838 Kč a na řádku 41 ve výši 449 Kč. Vlastní daňová povinnost, která byla vykázána ve výši 201 232 Kč, se zvýšila o dodatečně vyměřenou daňovou povinnost 7 100 287 Kč dodatečným platebním výměrem z 24. 9. 2015, která nebyla uhrazena. Mezi nestandardní okolnosti správce daně zařadil cenu, která měla být v řetězci nedůvodně mnohonásobně navýšena právě společností PRESSTEX, a žalobcem předložený znalecký posudek k její výši správce daně posoudil jako neprokazující přijetí rozumných opatření, která lze vůči žalobci požadovat, aby se vyhnul své účasti na podvodu.

10. Správce daně proto dodatečnými platebními výměry z 20. 9. 2018 doměřil žalobci daň z přidané hodnoty a současně mu stanovil povinnost zaplatit penále.
11. Proti těmto dodatečným platebním výměrům žalobce podal odvolání, ve kterém navrhl provedení nových důkazů. Žalovaný v seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvě k vyjádření se v rámci odvolacího řízení z 18. 7. 2019 posoudil návrhy žalobce vznesené v odvolání na výsledcích svědků PaDr. Z. K. a Mgr. Z. N. za účelem prokázání obvyklosti sjednaných cen za přijatá zdanitelná plnění od společnosti PRESSTEX jako nedůvodné. Žalobce ve svém vyjádření k tomuto seznámení předložil další listinné důkazy a učinil další návrhy na doplnění dokazování, včetně návrhu na zpracování dodatku ke znaleckému posudku, který však neměl dosud k dispozici. Žalovaný v druhém seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvě k vyjádření se v rámci odvolacího řízení z 12. 9. 2019 nejdříve zopakoval, že podvod spatřuje v existenci tříčlankového řetězce, složeném z žalobce, jeho dodavatele PRESSTEX a dodavatele PRESSTEXu buď SK Sigma Olomouc, a. s. nebo Golf Aréna Ostrava s. r. o., přičemž chybějící daň byla identifikována u PRESSTEX způsobem uvedeným ve zprávě o daňové kontrole. Důkazní návrhy žalovaný jednak shledal nedůvodnými, neboť správce daně zjistil skutkový stav dostatečně, jednak je shledal irelevantními pro posuzovanou věc; co se dodatku ke znaleckému posudku týká, uvedl, že vzhledem k obecnosti tvrzení žalobce není schopen posoudit, zda se znalci skutečně dostaly do

dispozice nové doklady, zda tyto jsou relevantní pro posuzované období a zda znalec dodatek skutečně zpracovává, proto žalovaný považoval za nedůvodné čekat měsíc a více na jeho předložení.

12. Žalobce v reakci na druhé seznámení, doručenou žalovanému dne 9. 10. 2019, zopakoval svůj důkazní návrh dodatkem ke znaleckému posudku, který současně předložil, a vyjádřil nesouhlas s posouzením nedůvodnosti důkazního návrhu trestním spisem a specifikoval konkrétní skutečnosti, které mají být zjištěny (analýza pohybů na bankovních účtech) a vyjádřil se k identifikované chybějící dani.
13. Žalovaný rozhodl dne 8. 10. 2019 napadeným rozhodnutím, doručeným žalobci dne 9. 10. 2019.

K žalobní námitce chybného posouzení chybějící daně, chybné definice podvodu.

14. Krajský soud nejprve stručně shrnuje, že podvodem na DPH judikatura Soudního dvora EU označuje zejména situace, kdy 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 harmonizované úpravy, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám [srovnej rozsudky ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise*, C-354/03, C-355/03 a C-484/03 (dále jen „věc *Optigen*“); ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, C-439/04 a C-440/04 (dále jen „věc *Kittel*“); a ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech *Mahagében kft proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága a Péter Dávid proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága*, C-80/11 a C-142/11 (dále jen „věc *Mahagében*“)]. Obdobně podvod na DPH chápe také navazující judikatura Nejvyššího správního soudu, která jej vymezuje jako situaci, kdy jeden z jeho účastníků neodvede vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice (pozn.: rozuměj směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty), neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 111/2009 - 274). Za takové situace je z hlediska posouzení nároku na odpočet daně rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (k tomu shodně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 94/2009 - 156).
15. Legitimním následkem zjištěného podvodu na DPH je odepření nároku na odpočet DPH z plnění zasaženého podvodem tomu subjektu, který byl do podvodu na DPH zapojen a který o své účasti věděl, nebo alespoň vědět mohl a měl. Samotná existence podvodného či zneužívajícího jednání tedy nepostačuje k tomu, aby daňovému subjektu byl nárok na odpočet daně odepřen.
16. Esenciálním znakem daňového podvodu je chybějící daň; bez chybějící daně jakékoliv jednání, vedené byť k podvodu směřujícím úmyslem, není z podstaty věci podvodem, který by měl za následek neuznání uplatněného odpočtu daně. To vyplývá ze samé podstaty daňového podvodu, jak jej chápe shora uvedená konstantní judikatura jak českých správních soudů, tak Soudního dvora Evropské unie.

17. Žalovaný zjistil chybějící daň u dodavatele žalobce, společnosti PRESSTEX, které byla daň z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí 2002 vyměřena za použití pomůcek, za 4. čtvrtletí roku 2012 byla této společnosti doměřena daň z důvodu neuznání nároku na odpočet daně z přijatých plnění. Žalobce namítá, že chybějící daň nebyla identifikována správně, a poukázal na to, že nebyl jediným odběratelem reklamy od této společnosti.
18. Při odpovědi na tuto žalobní námitku je třeba vyjít z toho, jak funguje daň z přidané hodnoty. Žalobce od svého dodavatele přijal plnění, za které zaplatil cenu včetně daně z přidané hodnoty, kterou uplatnil jako odpočet daně na vstupu podle § 72 zákona o DPH. Přijatou daň měla společnost PRESSTEX podle § 20a odst. 1 zákona o DPH přiznat, což také učinila, resp. tato okolnost nebyla v řízení sporná. Podle žalovaného daň fakticky neodvedla, neboť jí její správce daně zvýšil daňový základ o neuznaný odpočet daně na vstupu, který na daň na výstupu započítala, dílem jí byla daň doměřena podle pomůcek. Za tuto daň odpovídá primárně společnost PRESSTEX, když se jedná o její daňovou povinnost. Žalobce za ni bude odpovídat pouze v případě, kdy transakce je zasažena podvodem, kterého se žalobce vědomě účastnil, tato daň je tou „podvodnou“ daní a nebude společností PRESSTEX uhrazena. Jinými slovy, podvodné jednání, kterého se žalobce účastnil, musí směřovat právě k tomu, že v důsledku nedůvodně nárokováného odpočtu nedojde k zaplacení daně právě od žalobce nebo – slovy shora uvedené judikatury – v důsledku toho získá žalobce zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice.
19. Lze přisvědčit žalovanému, že je obtížné a v některých případech i nemožné přiřadit konkrétní transakci, ze které žalobce nárokoval odpočet, přiznanou – a neuhrazenou – daň na straně jeho dodavatele PRESSTEX. Nicméně tato nemožnost nastane v případě, kdy daň dodavateli není stanovena vlastním šetřením správce daně, a může nastat též v případě, pokud je stanovena na základě pomůcek, je – li účetnictví dodavatele natolik neúplné, vadné nebo nepřesné, že zatemňuje celkový obraz včetně sporné transakce. Pokud však správce daně doměřil společnosti PRESSTEX daň na základě vlastní činnosti, která vedla k neuznání konkrétního odpočtu, pak zjištění, zda nebyla uhrazena právě daň, kterou žalobce jako odpočet uplatnil, obecně nic nebrání. Podle § 72 odst. 3 zákona o DPH, nárok na odpočet daně vzniká plátcí okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat. Pravidlem je návaznost vstupu na konkrétní výstup - přijaté zdanitelné plnění plátce použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti (§72 odst. 1 zákona o DPH). Pokud byla dodavateli žalobce doměřena daň neuznáním odpočtu, pak jde o konkrétní transakci, která je přiřaditelná posuzované transakci. Podobně tomu může být i v případě vyměření daně podle pomůcek, což však není možno bez podrobnějších znalostí posoudit a žalovaný v napadeném rozhodnutí nic bližšího k takto stanovené chybějící dani neuvádí.
20. Žalovaný namítá, že pro kvalifikaci podvodu není rozhodné, z jakého konkrétního důvodu byla daň společnosti PRESSTEX doměřena či vyměřena v určité výši, jelikož za jedno zdaňovací období má daňový subjekt v přiznání DPH povinnost vyčíslit výslednou daň, popř. nadměrný odpočet, které jsou stanoveny jako výsledek součtu celkové daně na výstupu a odpočtu daně, nikoliv povinnost vyčíslit jednotlivé daně na výstupu a jednotlivé nároky na odpočet DPH. Jelikož je daň stanovena souhrnně, je nedělitelná i z hlediska placení a představuje souhrnnou pohledávku. Žalovaný však zde nerozlišuje řízení nalézací a placení daní. Je pravdou, že z hlediska placení daní daň představuje souhrnnou pohledávku. V nalézacím řízení tak tomu však z logiky věci není. Daň je buď stanovena na základě tvrzení plátce daně anebo na základě činnosti

správce daně. Pokud správce daně vlastním šetření daně vyměří či doměří, zabývá se jednotlivými transakcemi, které daňové povinnosti podléhají, a nic mu tak nebrání, aby vysvětlil, v čem konkrétně spočívá chybějící daň. Konečně, daňový řád neznemožňuje ani částečné rozhodnutí o výši daňové povinnosti, neboť daňový řád umožňuje opakovaně (dodatečně) vyměřit daň či odpočet nejen za celé zdaňovací období, ale i ve vztahu k jednotlivému uskutečněnému zdanitelnému plnění, tj. k jednomu obchodnímu případ (§ 134 odst. 2 daňového řádu, viz též II. ÚS 819/18). Důvod vyměření či doměření chybějící daně má na závěr o zasažení transakce podvodem zásadní vliv. Je – li například chybějící daň doměřena z důvodu neprokázání dodavatele, který má být podle zjištění v jiném daňovém řízení článkem podvodného řetězce, nelze na tuto skutečnost nereagovat a bez dalšího vyjít z takto vytvořené chybějící daně, protože se zjištění v obou řízeních vzájemně vylučují (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 3 Afs 308/2017 – 52 ze dne 11. 6. 2019). Je – li chybějící daň doměřena či vyměřena z jiné obchodní transakce, než která má být zasažena podvodem, pak opět nebude možno bez dalšího učinit závěr o podvodu, protože právě chybějící daň je tím nezákonným zvýhodněním, které odlišuje prosté podnikatelské selhání od podvodu na dani. Pro názornost, pokud podvodný článek řetězce obchodoval např. s banány a dřevem, přičemž podvodem zatěžoval toliko obchody s banány, nelze účast v podvodném řetězci dovozovat u obchodního partnera obchodujícího jen se dřevem.

21. V posuzované věci má být podvodný řetězec tříčlankový, k navýšení ceny a současně k chybějící dani mělo dojít v článku bezprostředně žalobce předcházejícího a žalobce o podvodu podle žalovaného věděl; je – li tento závěr žalovaného správný, pak je vyloučeno, aby žalobce nebyl tou osobou, které by z této transakce získala zvýhodnění, které je v rozporu se zákonem o DPH, a tedy je vyloučeno, aby i daň nechyběla právě u posuzovaných obchodních transakcí. Je proto na žalovaném, aby se otázkou identifikace chybějící daně podrobně zabýval. Krajský soud k tomu pro úplnost dodává, že lze přisvědčit žalobci, že žalovaný v teoretickém úvodu napadeného rozhodnutí pomíjí znak podvodu spočívající v existenci nezákonného zvýhodnění, což však samo o sobě k nezákonnosti jeho rozhodnutí nevede, nicméně má – li toto pochybení odraz v pochybení ve vztahu k chybějící dani, nezákonností již je.
22. Krajský soud proto uzavřel, že žalobní námitka chybné, resp. nedostatečné identifikace chybějící daně je důvodná. Vzhledem k tomu, že existence chybějící daně je esenciálním znakem podvodu, je napadené rozhodnutí nezákonné a krajský soud je proto zrušil. V dalším řízení žalovaný postaví na jisto, na jakých skutkových základech byla společnost PRESSTEX stanovena daň v posuzovaném období, a vysvětlí, zda a jakým způsobem tyto skutečnosti, které ke stanovení daně vedly, podporují či nepodporují závěr o zasažení posuzovaných transakcí podvodem.

Další žalobní námitky

23. Vzhledem k důvodnosti žalobní námitky týkající se chybějící daně, krajský soud ostatní námitky nebude vypořádávat, neboť bez řádné identifikace chybějící daně a s ní související identifikace nezákonného zvýhodnění jsou v této chvíli předčasné, když skutkový stav, ze kterého vycházejí, se může v dalším řízení změnit. Jediná námitka, jejíž řešení bez dalšího přesahuje i do dalšího řízení, před žalovaným je námitka týkající se neaplikování institutu ručení. Námitka není důvodná.

24. Shodnou námitku již opakovaně řešil Nejvyšší správní soud, zejména pak v rozsudku ze dne 5. 12. 2019, č. j. 7 Afs 454/2018 – 49, jehož závěry jsou plně aplikovatelné na posuzovanou věc. Argumentace je založena na východisku, že základní podmínkou pro použití zásady *lex specialis derogat legi generali* (přednost zvláštní právní úpravy před obecnou) je, aby *lex specialis* i *lex generalis* upravovaly tutéž materii (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2004, č. j. 7 Ads 25/2003 - 44). Ručení a neuznání nároku na odpočet daně však představují dva samostatné instituty mající své místo v jiných fázích daňového řízení a uvedená podmínka tak není naplněna. V nyní posuzované věci – shodně jako ve věci řešené Nejvyšším správním soudem - žalobci nebyl uznán nárokováný odpočet daně z důvodu jeho zapojení do podvodného řetězce, aplikován tak byla právní institut spadající svojí povahou právě do fáze nalézací. Procesní úprava pro aplikaci daňového ručení je obsažena v § 171 daňového řádu, v hlavě V - Placení daní, dílu IV - Zajištění daní. Toto ustanovení uvádí, že nedoplatek je povinen uhradit také ručitel, pokud mu zákon povinnost ručení ukládá a pokud mu správce daně ve výzvě sdělí stanovenou daň, za kterou ručí, a současně jej vyzve k úhradě nedoplatku ve stanovené lhůtě. Výzvu ručiteli lze vydat, pokud nebyl nedoplatek uhrazen dlužníkem, ačkoliv ten byl o jeho úhradu bezvýsledně upomenut, a nedoplatek nebyl uhrazen ani při vymáhání, pokud není zřejmé, že vymáhání na něm by bylo prokazatelně bezvýsledné. Uvedené podmínky musí být splněny kumulativně. Zvláštní úprava ručení je pak obsažena v § 109 zákona o DPH. Odstavec 1 tohoto ustanovení uvádí, že plátce, který přijme zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku uskutečněné jiným plátcem nebo poskytne úplatu na takové plnění (dále jen „příjemce zdanitelného plnění“), ručí za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud v okamžiku jeho uskutečnění věděl nebo vědět měl a mohl, že a) daň uvedená na daňovém dokladu nebude úmyslně zaplacená, b) plátce, který uskutečňuje toto zdanitelné plnění nebo obdrží úplatu na takové plnění (dále jen „poskytovatel zdanitelného plnění“), se úmyslně dostal nebo dostane do postavení, kdy nemůže daň zaplatit, nebo c) dojde ke zkrácení daně nebo vylákání daňové výhody. Institut ručení tedy systematicky spadá do fáze placení daní, v které funguje jako akcesorický a subsidiární prostředek zajištění úhrady daně již stanovené jinému daňovému subjektu (ke shodnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud též v rozsudku ze dne 15. 2. 2018, č. j. 5 Afs 78/2017 - 33, obdobně usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 9 Afs 58/2007 – 96). Institut ručení tedy nelze v nalézací fázi daňového řízení použít a žalovaný správně nárok na odečet posuzoval z hlediska, zda žalobci lze nárok odeprít z důvodu zasažení transakce podvodem, či nikoliv. Ekonomické hledisko výhodnosti zde není relevantní.

IV. Závěr a náhrada nákladů řízení:

25. Vzhledem k důvodnosti žaloby krajský soud napadené rozhodnutí zrušil podle § 78 odst. 1 s. ř. s. pro nezákonnost, jak je podrobně rozvedeno v bodě 22 tohoto rozsudku. Vysloveným právním závěrem krajského soudu je žalovaný v dalším řízení vázán podle § 78 odst. 5 s. ř. s.
26. Krajský soud pro úplnost uvádí, že si je vědom svého rozhodnutí ve věci 22 Af 110/2016 – 85 z 14. 1. 2019, ve kterém za podobných skutkových okolností přisvědčil závěru žalovaného o existenci podvodného řetězce, jehož první dva články se shodují s řetězcem v nyní posuzované věci, přičemž okolnosti, ze kterých žalovaný tehdy usoudil na podvod, se s nyní zjištěnými objektivními a nestandardními okolnostmi

fakticky překrývají. S ohledem na kontradiktornost řízení ve správním soudnictví je však soud vázán uplatněnými žalobními námitkami, které právě obě řízení odlišují a odůvodňují též rozdílný soudní závěr.

27. Vzhledem k tomu, že v řízení byl plně procesně úspěšný žalobce, vzniklo mu v souladu s ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. právo na náhradu nákladů řízení, k jejichž náhradě soud žalovaného zavázal. Náklady řízení žalobce představují zaplacený soudní poplatek za podání žaloby ve výši 3.000,- Kč, dále odměna ze zastoupení advokátem podle vyhlášky č. 177/1996 Sb. ve výši 3.100,- Kč, podle § 7 bod 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., a to za tři úkony právní služby, příprava převzetí zastoupení, sepsání žaloby a vyjádření ke stanovisku žalovaného podle § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky a třikrát režijní paušál ve výši 300,- Kč za každý z těchto úkonů právní služby podle § 13 odst. 3 vyhlášky a dále DPH z těchto částek s výjimkou zaplaceného soudního poplatku podle § 57 odst. 2 s. ř. s. Všechny tyto náklady řízení podle obsahu spisu žalobci prokazatelně vznikly a jedná se o náklady nezbytně nutné k uplatnění jeho práva. Soud proto žalovaného k jejich zaplacení zavázal, a to k rukám zástupce žalobce podle § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb. občanského soudního řádu ve spojení s ustanovení § 64 s. ř. s. Lhůtu k zaplacení soud stanovil v souladu s ustanovením § 160 odst. 1 občanského soudního řádu, neboť tato lhůta je přiměřená možnostem žalovaného.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **je možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů po doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá toto vykonatelné rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Ostrava 19. května 2020

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu