



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Marka Bedřicha a soudkyň JUDr. Hany Veberové a JUDr. Jitky Hroudové v právní věci

žalobce **EUROPRINT a. s., IČ 24233048,**
se sídlem v Praze 5, Pod Kotlářkou 151/3,
zastoupeného JUDr. Ing. Petrem Machálkem, Ph. D., advokátem
se sídlem ve Vyškově, Pivovarská 8,

proti
žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství,**
se sídlem v Brně, Masarykova 427/31,

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného správního orgánu ze dne 15. 12. 2017, č. j. 53819/17/5300-21442-711315 a č. j. 53820/17/5300-21442-711315

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 15. 12. 2017, č. j. 53819/17/5300-21442-711315, a č. j. 53820/17/5300-21442-711315, **s e z r u š u j í** a věci se vracejí žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení v částce 33 902, 60 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce JUDr. Ing. Petra Machálka, Ph. D., advokáta.

Odůvodnění

Vymezení věci

1. Žalobce se žalobou, podanou u Městského soudu v Praze a vedenou u soudu pod spisovou značkou 11Af 7/2018, domáhal přezkoumání a zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního

ředitelství (dále též „žalovaný“), jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu pro hl. m. Prahu (dále jen „správce daně“) ze dne 9. 6. 2017, kterými byla žalobci dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen až říjen 2015, a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti žalobce uhradit penále.

2. Žalobou, podanou rovněž u Městského soudu v Praze a vedenou zde pod spisovou značkou 11Af 8/2018, se žalobce domáhal přezkoumání a zrušení rozhodnutí žalovaného, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům správce daně ze dne 9. 6. 2017, kterými byla žalobci dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben až prosinec 2013, leden až prosinec 2014 a leden až květen 2015, a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti žalobce uhradit penále.
3. Žalobce v podaných žalobách stručně zrekapituloval, že Finanční úřad pro Pardubický kraj zahájil se žalobcem dne 24. 2. 2016 na základě dožádání Finančního úřadu pro hl. m. Prahu daňovou kontrolu na dani z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období květen 2013 až prosinec 2015. Následně dne 20. 5. 2016 zahájil správce daně daňovou kontrolu i za období od dubna 2013 do září 2013.
4. V rámci této daňové kontroly dospěl správce daně k závěru, že žalobce věděl, vědět měl a mohl, že se účastní podvodného jednání, proto žalobci neuznal nároky na odpočet daně z přijatých plnění od dodavatele EPREMO TRADING a. s. (dále jen „EPREMO TRADING“), což bylo vyjádřeno ve Zprávě o daňové kontrole ze dne 25. 5. 2017.

Žalobní body

5. Žalobce v podaných žalobách shodně uvedl, že vznikl v říjnu 2012, stal se předním subjektem v oboru polygrafických výrobků a spolehlivým partnerem vydavatelských domů při tisku významné části tuzemských časopiseckých titulů. Dále je žalobce významným výrobcem knih, katalogů, letáků a dalších tiskovin. Při své činnosti žalobce spotřebuje každoročně 35 000 až 40 000 tun papíru, 1 200 tun barev a 150 000 kusů tiskových desek. Tento polygrafický materiál získává od patnácti až dvaceti dodavatelů z tuzemska i ze zahraničí. Až do poloviny roku 2015 nakupoval žalobce předmětný materiál a některé komerční služby formou outsourcingu (*firma vyčlení různé podpůrné a vedlejší činnosti a svěří je smluvně jiné společnosti čili subkontraktorovi, specializovanému na příslušnou činnost* – poznámka soudu) prostřednictvím společnosti EPREMO TRADING, přesněji její divize tisku.
6. V průběhu daňové kontroly správce daně zadržel žalobci prostředky v objemu 261 milionů korun v souvislosti s údajným daňovým podvodem společnosti EPREMO TRADING, když tvrdí, že se žalobce údajného podvodu EPREMO TRADING účastnil, respektive dokonce se aktivně účastnil na vykonstruování formálního a obchodního vztahu s EPREMO TRADING. Žalobce s tímto tvrzením zásadně nesouhlasí, neboť údajný podvod se měl stát v divizi M+M společnosti EPREMO TRADING, která prostřednictvím jiných zaměstnanců obchodovala s jiným zbožím a jinými protistranami než divize, se kterou byl ve styku žalobce. Tvrzený daňový podvod společnosti EPREMO TRADING se nijak nedotýkal zboží, služeb ani jejich cen, které od EPREMO TRADING nakupoval žalobce. Podle názoru žalobce se správce daně snaží vybrat daňovou povinnost EPREMO TRADING z údajného podvodu s určitým zbožím u žalobce, tedy u jiného daňového subjektu, a to tím, že mu odepře nárok na odpočet na vstupu ve vztahu ke zcela

jinému zboží nezasaženému podvodem, ačkoliv daňový subjekt splnil všechny zákonné požadavky na vrácení daně na vstupu.

7. V jednotlivých žalobních námitkách žalobce namítl porušení hmotněprávních ustanovení směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice“), a ustanovení § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění platném a účinném pro kontrolovaná období (dále jen „zákon o DPH“). Žalobce je přesvědčen o tom, že žalovaný neunesl svoje důkazní břemeno, které jej tíží ve vztahu k prokázání skutečnosti podvodu na DPH, jelikož nedošlo k současnemu kumulativnímu naplnění všech bodů judikaturou precizovaného postupu správce daně, za nichž může daňovému subjektu odeprít nárok na odpočet daně na vstupu. Z tohoto důvodu má žalobce za to, že mu nelze odmítnout jím uplatněný nárok na odpočet daně.
8. Žalobce namítl, že v projednávaném případě nemůže jít o podvod na DPH, neboť se nejednalo o řetězec subjektů zapojených do podvodu, nebyla prokázána žádná výhoda žalobce s obchodováním se společností EPREMO TRADING a u společnosti EPREMO TRADING došlo ke stanovení daně z předmětných zdanitelných plnění na základě provedené daňové kontroly u tohoto subjektu. Žalovaný zcela opomněl vymezit časový a hodnotový rozměr tvrzeného podvodu na DPH spáchaného společností EPREMO TRADING ve vztahu k dodávkám týkajícím se žalobce. Z rozhodnutí o odvolání nelze zjistit, zda tvrzení žalovaného o chybějící dani v řetězci subjektů je důvodné či nikoliv, zda k podvodnému jednání dodavatele docházelo v každém zdaňovacím období, za které byla žalobci následně doměřena daň, a rozhodnutí o odvolání je v této části zatíženo vadou nepřezkoumatelnosti způsobenou nedostatkem odůvodnění. Žalovaný nepřiznal žalobci nárok na odpočet daně vyšší, než činí dlužná daň dodavatele, což je dalším důvodem pro závěr o nezákonnosti rozhodnutí správce daně a žalovaného, kde již tento výsledek daňového řízení porušuje základní princip DPH, tj. princip neutrality.
9. Podle názoru žalobce plnění poskytované žalobci nebylo jakkoli zasaženo podvodným jednáním a v projednávaném případě zcela absentuje nezbytný předpoklad pro odmítnutí nároku na odpočet daně ve smyslu uvedené judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) a Nejvyššího správního soudu, tedy existence podvodného řetězce a chybějící daň u plnění, které od dodavatele odebíral žalobce. Žalobce namítl, že žalovaným deklarované nestandardnosti a indicie o riziku zapojení do podvodného řetězce, které měly být žalobci známy, aniž ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, která údajně spolehlivě prokazují, že žalobce musel vědět či minimálně vědět měl, že se účastní řetězce zasaženého podvodu na DPH, jsou naprosto nesprávná, zavádějící a nelze z něj dovodit právo žalovaného odmítnout v souladu s platnými právními předpisy i konstantní judikaturou žalobci právo na odpočet daně.
10. V bodech č. 62 - 73 podaných žalob žalobce dokládal, že si ověřil, že dodavatel EPREMO TRADING je plátcem DPH, že není v systému ARES vedeném správcem daně označen jako nespolehlivý plátc, přijal tedy opatření k zamezení účasti na podvodu na DPH a nadto s ohledem na neuhrazení daňové povinnosti dodavatelem není možné projednávaný případ považovat za podvod na dani z přidané hodnoty.
11. V dalším bodě žalob se žalobce podrobně zabýval hodnocením jednotlivých svědeckých výpovědí, zejména svědků Mgr. Ing. D. B., Bc. D. H., Ing. M. L. a L. K., z nichž nelze nijak dovozovat objektivně závěr, že by se žalobce podílel na vlastním rozhodování o tom,

zda budou přihlašovací údaje v rámci informačního systému ze strany společnosti Garris pro první přístup do systému účetních modulů pohledávek (možnost kontroly cen, měsíčního fakturování marže, kontrola úhrad za zboží) společnosti EPREMO TRADING nastavovány či nikoliv, proto jsou závěry správce daně nesprávné, hodnocení svědeckých výpovědí jako důkazních prostředků porušují zásady správy daní, zejména zásadu zákonnosti a zásadu volného hodnocení důkazů. Došlo k porušení cíle správy daní, kterým je stanovení daně ve správné výši. Pokud jde o nepravdivá účelová tvrzení správce daně a daně a žalovaného, žalobce podrobně popsal, která vybraná zásadní tvrzení považuje za nepravdivá a účelová, s nimiž nesouhlasí a které naopak dle zjištěného skutkového stavu potvrzují tvrzení žalobce a odůvodňují ho nárok na odpočet daně uplatněných v řádných tvrzeních. Žalobce uzavřel, že došlo k naplnění a bylo prokázáno naplnění hmotněprávních i formálních podmínek nároku na odpočet daně ve smyslu § 72 a § 73 zákona o DPH, v projednávaném případě tak žalovaný měl podle ustálené tuzemské judikatury v návaznosti na judikaturu SDEU přiznat žalobci nárok na odpočet daně, neboť nebylo prokázáno, že byl tento nárok uplatněn podvodným nebo zneužívajícím způsobem.

12. Žalobce v podaných žalobách - kromě výše uvedeného porušení hmotněprávních ustanovení platných právních předpisů - namítl, že došlo v průběhu řízení ze strany správce daně i žalovaného k porušení procesně právních ustanovení, které způsobují nezákonnost celého řízení včetně žalobou napadeného rozhodnutí o odvolání. Žalobce namítl, že žalovaný zcela opomněl vymezit časový a hodnotový rozměr podvodu spáchaného společností EPREMO TRADING ve vztahu k dodávkám pro žalobce, takže nelze zjistit, zda tvrzení o chybějící dani v řetězci subjektů je důvodné či nikoliv, tedy zda k podvodnému jednání dodavatele žalobce docházelo v každém zdaňovacím období, za které byla žalobci doměřena daň. Žalovaný nepřiznal žalobci nárok na odpočet DPH ve vyšší částce, než činí dlužná daň jeho dodavatele, čímž došlo k porušení principu neutrality DPH a napadená rozhodnutí tak jsou nezákonná.
13. Žalobce v podaných žalobách rovněž namítal nezákonnost zahájení daňové kontroly, neboť podle názoru žalobce je zřejmé, že ještě před zahájením daňové kontroly za zdaňovací období květen 2013, říjen až prosinec 2013, celý kalendářní rok 2014 a celý kalendářní rok 2015, správce daně disponoval informacemi, na základě kterých bylo možné důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, a bylo tedy zákonnou povinností správce daně vyzvat žalobce k podání dodatečného daňového přiznání. Nevyzváním k podání dodatečného daňového přiznání trpí zahájení daňové kontroly zásadní procesní vadou, která způsobuje nezákonnost celého daňového řízení. Správce daně porušil ustanovení § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), současně porušil základní zásady správy daní, zejména zásadu hospodárnosti a zásadu spolupráce.
14. Jako vedlejší uplatňuje žalobce i námitku nezákonnosti zahájení daňové kontroly z důvodu absence dožádání místně příslušného správce daně k provedení daňové kontroly ve vztahu ke zdaňovacímu období červen 2015 až říjen 2015 při zahájení daňové kontroly dne 24. 2. 2016. Tím, že daňovou kontrolu zahájil místně nepříslušný správce daně, došlo k porušení základních práv žalobce ve smyslu článku 2 odst. 3 Ústavy České republiky, a článků 2 odst. 2 a 4 odst. 1 Listiny základních práv a svobod. Zahájením a provedením daňové kontroly místně nepříslušným správcem daně došlo k zásadní vadě řízení, která nebyla

v souladu s platnými právními předpisy zhojena a vydaná rozhodnutí obou stupňů jsou postižena touto zásadní právní vadou. Z tohoto důvodu jsou nezákonná.

15. Žalobce dále namítl nezákonné zajištění důkazů ze spisů Policie České republiky. Správce daně vydal sugestivní výzvy k poskytnutí údajů, kterými vyzval Policii České republiky, Útvar odhalování korupce a finanční kriminality, k poskytnutí údajů ze spisu, přičemž požadoval selektivní výběr pouze určitých informací. Takový postup je třeba důrazně odmítnout jako nezákonný, protiústavní a porušující právo žalobce na spravedlivý proces. Správce daně prokazatelně nevedl objektivní dokazování za účelem řádného zjištění skutkového stavu a všech skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně, ale pouze účelově dohledával důkazní prostředky ke svým, již připraveným, závěrům, čehož je jeho postup jednoznačným důkazem.
16. V závěru podaných žalob žalobce poukázal na ústavněprávní limity rozhodnutí, v nichž citoval nálezy Ústavního soudu k postupu státních orgánů a orgánů veřejné moci při interpretaci a aplikaci práva pohledem ochrany základních práv a svobod, přičemž nelze vycházet pouze z fiskálního zájmu státu, ale cílem musí být vybrání daně ve výši správně stanovené. Pokud tak veřejná správa nečiní, dochází k porušení vlastnického práva nejen tím, že uloží povinnost zcela *extra legem*, ale i tím, že příslušné ustanovení zákona aplikovala a interpretovala způsobem, který by se ocital mimo zákonný podklad stanovení daňové povinnosti.

Vyjádření žalovaného správního orgánu

17. Žalovaný ve vyjádření k podaným žalobám rovněž stručně shrnul dosavadní průběh daňového řízení a zdůraznil, že předmětem sporu v dané věci je posouzení, zda má žalobce nárok na odpočet daně z přidané hodnoty u definovaného zdanitelného plnění podle § 72 a § 73 zákona o DPH z důvodu jeho účasti na daňovém podvodu a zda žalobce o svém zapojení do řetězce subjektů zasaženého podvodem věděl anebo vědět měl a mohl.
18. K jednotlivým žalobním námitkám žalovaný poukázal na to, že postavení žalobce na trhu není pro posouzení případu nijak relevantní. Žalobce datuje v podaných žalobách svou historii od roku 2012, přičemž v reakci na výzvu k prokázání rozhodných skutečností odkazoval na historii polygrafické výroby do roku 2006, včetně uvedení odkazu na původní společnost EPREMO a. s., a na historii popsanou na webových stránkách žalobce. Žalovaný nesouhlasí s tvrzením žalobce v této části žalob, že splnil všechny zákonné požadavky na vrácení daně na vstupu, a to z důvodu podrobně popsaných v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. K jednotlivým námitkám žalovaný uvedl následující:
19. Pokud žalobce namítl neprokázanou existenci podvodného řetězce a chybějící daň, žalovaný se s obsahově shodnou námitkou vypořádal v žalobou napadených rozhodnutích v bodech č. 61 -67, přičemž považuje za potřebné zdůraznit, že v předmětných zdaňovacích obdobích spočíval podvod na dani z přidané hodnoty ve skutečnosti, že dodavatel EPREMO TRADING plnění uskutečněná pro žalobce vůbec do svých daňových přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období nezahrnul. Argumentace žalobce spočívající v tom, že se podvod údajně stal v jiné divizi EPREMO TRADING, s níž žalobce neobchodoval, je zcela nepřipadná. Žalovaný stanovení daně u EPREMO TRADING nijak nepopřel, avšak uvádí, že tato daň nebyla společností EPREMO TRADING uhrazena, protože je jednak liché žalobcovo tvrzení, že daň z těchto plnění byla vybrána,

druhak to prokazuje naopak tvrzení žalovaného, že daň stále v řetězcích chybí, přičemž žalobce si tuto daň prokazatelně odečetl. Podvodem není pouze samotné neodvedení daně, ale žalovaný shledává podvod v celé struktuře a nastavení řetězce tak, jak ji podrobně popsal v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. V případě žalobce se uplatní závěr z rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci V. (*rozsudek ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5Afš 60/2017 – 60, poznámka městského soudu*), v němž Nejvyšší správní soud jako podvod na DPH označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte za účelem tedy získání zvýhodnění. Takový souvislý řetězec musí být prokázán.

20. Žalovaný má za to, že v dané věci tento řetězec bezpochyby prokázal. Naopak tvrzení žalobce, že žádnou podvodnou skutečnost žalovaný neuvedl ani nedoložil, je pouze sugestivní, přičemž žalobce nesprávně uvádí tvrzení, že byly vydány zajišťovací příkazy na zajištění této daně. Uvedené zajišťovací příkazy byly vydány na zdaňovací období květen 2013 – květen 2015. Nepodstatná je i námitka žalobce o tom, že žalovaný opomněl vymezit časový a hodnotový rozměr podvodu na daně z přidané hodnoty, když časová i hodnotová souvislost je zcela zřejmá z daňových přiznání za konkrétní zdaňovací období, která společnost EPREMO TRADING vykazala v nulové výši a žádné plnění pro žalobce v nich neuvedla.
21. K námitce, že žalovaný nepřiznal žalobci nárok na odpočet daně vyšší, než činí dlužná daň společnosti EPREMO TRADING, žalovaný uvádí, že požadavek na hledání souvislosti mezi výší neuznaného nároku na odpočet DPH na straně jedné a konkrétní výší chybějící daně na straně druhé není nijak stanoven. Pokud jsou zjištěné nestandardnosti v transakci natolik závažné a jejich prostřednictvím je prokázáno, že jiným účelem celé transakce je narušení neutrality daně a získání daňové výhody, pak jsou takové skutečnosti plně dostačující pro konstatování existence podvodu na dani z přidané hodnoty. Správce daně je po té oprávněn zkoumat, zda konkrétní daňový subjekt nárokuje si nadměrný odpočet z plnění z transakce zatížené daňovým podvodem věděl či mohl vědět o tom, že se účastní podvodné transakce, a zda v takovém případě učinil opatření, aby se své účasti na podvodu na dani z přidané hodnoty vyvaroval. Žalobce nikterak neprokázal, že jemu poskytované plnění nebylo zasaženo podvodem na dani z přidané hodnoty, jeho argumentace stran nespolupráce s obchodní divizí M+M není v předmětných zdaňovacích obdobích relevantní a ani jím dále uváděné námitky nejsou důvodné, jak žalovaný podrobně vysvětlil v odůvodnění napadeného rozhodnutí.
22. Pokud jde o námitku existence objektivních okolností svědčících o vědomosti žalobce o podvodném jednání, má žalovaný za to, že žalobce nikterak nerozptýlil žalovaným deklarované indicie, že tyto již ve svém souhrnu svědčí o tom, že žalobce musel - či minimálně měl - vědět, že se účastní řetězce zasaženého podvodem na dani z přidané hodnoty. Argumentace žalobce je obecná, nepodložená a plná nových tvrzení, které samy o sobě vyvolávají pochybnosti, proč je žalobce neuvedl již v řízení před správcem daně. Větší část objektivních kritérií žalobce nijak nezpochybnil a jejich pravdivost potvrdil. Jedná se o tvrzení, že zaměstnanci žalobce řídili činnost zaměstnanců EPREMO TRADING, účastnili se - nebo řídili - jednání s dodavateli EPREMO TRADING, zaměstnanci EPREMO TRADING vystavovali objednávky za žalobce, jednali za něj při nákupu materiálu a s jeho odběrateli a podobně. Jedná se o velmi nestandardní propojení dvou na sobě nezávislých subjektů, žalobce tak o podvodném jednání mohl vědět. Žalobce

se aktivně podílel na vykonstruování kontaktu s EPREMO TRADING, když na stranách 7 - 12 Zprávy o daňové kontrole je podrobně popsán vznik obou korporací rozdělením společnosti EPREMO a jejich obchodní spolupráce. S ohledem na tyto skutečnosti a personální propojenost všech zainteresovaných subjektů je logický závěr, že se žalobce na vytvoření struktury řetězce sám aktivně podílel.

23. K námitce přijetí opatření k eliminaci účasti na podvodu žalovaný uvedl, že žalobce má s ohledem na smluvní volnost právo obchodovat, s kým chce, včetně s personálně, strukturálně a majetkově propojenou osobou. Za těchto okolností však musí být připraven nést následky svého rozhodnutí, být připraven zcela věcně podložit fungování jednotlivých obchodů, jejich smluvní zabezpečení a podobně, když prokázání dobré víry za takových okolností vykazuje vyšší nároky. Žalobce kontrolu společnosti EPREMO TRADING neprováděl, nezjistil, že společnost EPREMO TRADING podala nulová daňová přiznání, kde plnění pro žalobce nevykázala, proto nemůže být pravdivé tvrzení žalobce, že si ověřoval, že společnost EPREMO TRADING zahrnula do daňových přiznání i plnění, která poskytla žalobci, a proto zjištěné skutečnosti mohly být vykládány jak k tíži společnosti povinnosti porušující, tak i společnosti s takovou společností obchodující (tedy i žalobce).
24. K námitce selektivního hodnocení důkazů žalovaný uvedl, že tato argumentace odkazem na běžné podnikatelské prostředí a vztah dvou nezávislých subjektů je reakcí na žalobcovo opakované a absurdní tvrzení, že on a společnost EPREMO TRADING jsou nezávislé subjekty. Od této argumentace v řízení o žalobě žalobce následně ustoupil, tím spíše však nemůže žalovanému vyčítat odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, pokud reagovalo na jeho odlišný postoj k věci.
25. K námitce nezákonnosti výzvy k prokázání skutečností žalovaný uvedl, že tato námitka je zcela nedůvodná. V předmětné výzvě správce daně konkrétně vyzval žalobce, aby předložil důkazní prostředky, které prokazují oprávněnost uplatněných nároků na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od obchodní korporace EPREMO TRADING v celkové výši 285 011 164 Kč, konkrétně že předmětná zdanitelná plnění přijal daňový subjekt od obchodní korporace EPREMO TRADING ve zdaňovacích obdobích duben 2013 až prosinec 2015 v dobré víře přijal, a že přijal opatření, která po něm lze rozumě požadovat, aby se přesvědčil, že se nestane součástí daňového podvodu, a aby se vyjádřil ke zjištěním správce daně dále uvedený v odůvodnění výzvy. Podle názoru žalovaného je daňový subjekt povinen na tvrzení správce daně ohledně toho, že vědět měl či mohl, nejen předeštit svoji verzi tvrzení, ale tuto podložit i relevantními skutečnostmi, což žalobce neučinil.
26. Pokud jde o hodnocení svědeckých výpovědí, žalovaný se výpověďmi konkrétně zabýval v jednotlivých bodech odůvodnění napadeného rozhodnutí. Konkrétně k výsledku svědka D. B. se žalovaný vyjádřil v bodě 99 napadeného rozhodnutí, k hodnocení výsledku svědka D. H. v bodě 100 napadeného rozhodnutí, k námitkám souvisejícím s tzv. outsourcingem neuvedl žalobce žádnou novou argumentaci, která by zpochybnila správnost závěru žalovaného, který v bodě 93 žalobou napadeného rozhodnutí nezpochybnil outsourcing jako legální formu nákupu činností smluvními stranami, ale demonstroval na výčtu konkrétních skutečností, proč je přesvědčen o tom, že v žalobcově případě je tato činnost zatížena daňovým podvodem. Žalobcem uvedená citace z úvodních stran Zprávy, kde se zpravidla uvádějí obecná tvrzení (dále ve zprávě doložená, podle názoru žalovaného

ničeho nedokazuje. O účelovosti a nepřezkoumatelnosti lze hovořit v případě námitky výkladu svědecké výpovědi svědka M. L., kdy žalobce nijak nespecifikoval, v čem jím tvrzená účelovost výkladu má spočívat, což platí i o hodnocení výpovědi svědka L. K., kdy žalovaný konstatuje, že tento svědek popsal, jak a kdo vybudoval IT strukturu a provozoval datové servery, což potvrzuje správcem daně zjištěný skutkový stav. Tedy i skutečnost, že jak žalobce, tak EPREMO TRADING byli z jednoho místa zástupcem vlastníka žalobce, tedy advokátní kanceláří Garriss, která ovládala jejich IT systémy.

27. Pokud jde o nepravdivá a účelová tvrzení správce daně a žalovaného, má žalovaný za to, že z povinností uložených správcem daně daňovému subjektu se tento nemůže vyvázat odkazem na personální změny v řadách zaměstnanců nebo kolektivních orgánů. Spisový materiál obsahuje řadu důkazních prostředků, mj. žádost o prodloužení lhůty stanovené předmětnou výzvou a podepsanou předsedou představenstva P. L., že o předmětné výzvě bylo jednáno s více zaměstnanci a že ukončení činnosti K. P. u žalobce bylo pouze formální, tedy bylo ukončeno jeho členství v představenstvu, nikoli jeho činnost pro žalobce. Pan P. byl na internetových stránkách žalobce dále veden jako finanční ředitel, byl k zastížení na telefonech žalobce a byly mu měsíčně od žalobce zasílány platby na jeho bankovní účet. Žalovaný na několika místech žalobou napadeného rozhodnutí identifikoval protichůdná tvrzení žalobce, proto není nepřezkoumatelné tvrzení, že žalobce pod tíhou získaných důkazů postupně mění svojí argumentaci.
28. V závěrečném shrnutí žalovaný uvedl, že hmotněprávní i formální podmínky nároku na odpočet daně byly v posuzovaném případě skutečně splněny. Žalovaný tento závěr nikdy nepopřel, avšak nemohl žalobci ve smyslu judikatury SDEU přiznat nárok na odpočet daně, když tento nárok byl uplatněn podvodně, přičemž žalobce o své účasti v podvodném řetězci prokazatelně věděl nebo minimálně vědět mohl.
29. K námitkám porušení procesněprávních ustanovení, zejména pokud jde o nezákonné zahájení daňové kontroly, žalovaný uvedl, že tato námitka je zcela absurdní. Z logiky věci nelze vyzvat daňový subjekt, aby upravil řádně podané daňové přiznání v duchu podezření správce daně a neuplatnil v dodatečném daňovém přiznání odpočet daně z přidané hodnoty z těch plnění, která nesou riziko, že byla zasažena podvodem, když k uskutečnění zdanitelných plnění fakticky došlo. Žalovaný je přesvědčen, že postupoval v řízení procesně správně. Pokud žalobce namítal, že spatřuje nezákonnost daňové kontroly za předmětná zdaňovací období, respektive nezákonnost jejího zahájení dne 24. 2. 2016 ve skutečnosti, že daňovou kontrolu zahájil správce daně, ačkoli k tomu nebyl místně příslušným správcem daně žalobce dožádán, se žalovaný podrobně vyjádřil v bodech č. 82 až 88 napadeného rozhodnutí. Zákonost postupu žalovaného dokládají rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 6Afs 36/2017 – 25, či Městského soudu v Praze sp. zn. 10Af 18/2014. Ačkoliv daňová kontrola byla zahájena místně nepřísušným správcem daně, nešlo o vadu takové intenzity, která by způsobovala nezákonnost následně vydaných dodatečných platebních výměrů. Navíc byla tato vada následnou změnou legislativy a postupem Finančního úřadu pro hl. m. Prahu i postupem správce daně zcela zhojena.
30. Pokud jde o nezákonná zajištění důkazů ze strany policie, pak tvrzení žalobce o obsahu výzvy adresované Policii České republiky ze dne 30. 5. 2016 je v přímém rozporu se skutečností, přičemž ani žádost o poskytnutí listiny podle § 57 odst. 1 daňového řádu by neodporovala zákonu, což bylo rovněž žalobci podrobně vysvětleno v bodě 95 žalobou napadeného rozhodnutí. Pokud jde o selektivní výběr informací, žalovaný připomněl, že

v době doručení výzvy ze dne 20. 6. 2016 nebylo dokazování ukončeno, sám žalobce byl oprávněn navrhopvat takové důkazní prostředky, které by prokazovaly opak, správce daně neměl přístup do celého trestního spisu, takže mohl vycházet pouze z informací, které mu Policie České republiky sdělila. Žalobce měl přístup na základě zákonného práva k celému trestnímu spisu, mohl tak označit důkazy, které jsou v trestním spise obsaženy a které měl správce daně záměrně opomenout. Nic z toho však žalobce neučinil v řízení před správcem daně či před žalovaným, takže si je nepochybně vědom závažnosti zjištění z nich plynoucích i skutečnosti, že důkazní prostředky hovořící v jeho prospěch neexistují. Žalobce pouze hledá jakýkoli způsob, jak dosáhnout jejich nemožnosti použití v daňovém řízení. Proti použití důkazů brojí žalobce neúspěšně už od průběhu daňové kontroly prostřednictvím stížnosti na postup správce daně a žalobou na ochranu před nezákonným zásahem, kterou posuzoval Krajský soud v Hradci Králové (sp. zn. 52Af 59/2016).

31. K části nazvané *Ústavně právní limity rozhodnutí* se žalovaný vyjádřil tak, že žádná s žalobcem definovaných námitek není důvodná. Žalovaný v řízení vždy postupoval v souladu se zákonem, svá případná procesní pochybení (zahájení daňové kontroly) zákonným způsobem zhojil, žalobce na jeho právech nikterak nekrátil a příkladně s ním v průběhu řízení komunikoval, přičemž mu poskytoval veškerou součinnost při získávání informací ze spisu. Žalovanému není zřejmé, jak tím, že společnost EPREMO TRADING nebyla v předmětných zdaňovacích obdobích označena jako nespolehlivý plátce, mohlo být ze strany žalovaného porušeno právo žalobce na spravedlivý proces. V řízení žalovaný nikdy nepostupoval tak, aby na něj důkazní břemeno nepřešlo, svému důkaznímu břemenu dostal a v této souvislosti žalobce neuvádí žádnou konkrétní skutečnost svědčící o opaku.

Průběh řízení před správními orgány

32. Ze spisového materiálu, který byl soudu předložen žalovaným správním orgánem, byly zjištěny následující, pro rozhodnutí ve věci samé podstatné skutečnosti:
33. Finanční úřadu pro Pardubický kraj obdržel dne 11. 2. 2016 od Finančního úřadu pro hl. m. Prahu (dále též „správce daně“) dožádání k zahájení a provedení daňové kontroly na dani z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období od ledna 2013 do května 2015. Finanční úřad pro Pardubický kraj u žalobce zahájil dne 24. 2. 2016 daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2013, říjen - prosinec 2013, kalendářní rok 2014 a kalendářní rok 2015. Dne 13. 7. 2016 pak Finanční úřad pro Pardubický kraj obdržel od Finančního úřadu pro hl. m. Prahu dožádání k zahájení a provedení daňové kontroly na dani z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období od června do října 2015.
34. V rámci podnětu a skutečností zjištěných v rámci daňové kontroly správce daně došel k závěru, že žalobce věděl nebo vědět měl a mohl, že se účastní podvodného jednání, proto mu neuznal nároky na odpočet daně z přijatých plnění od dodavatele EPREMO TRADING a. s. Konkrétní závěry jsou ve vztahu ke zdaňovacímu období červen – říjen 2015 obsaženy ve Zprávě o daňové kontrole, která byla projednána se žalobcem dne 25. 5. 2017.
35. Na základě závěrů zprávy o kontrole vydal Finanční úřad pro hl. m. Prahu dne 9. 6. 2017 celkem pět dodatečných platebních výměrů, jimiž doměřil žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2015 ve výši 7 641 164 Kč a uložil žalobci povinnost uhradit

penále ve výši 1 528 232 Kč. Za zdaňovací období červenec 2015 byla žalobci dodatečně doměřena daň ve výši 413 619 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 82 723 Kč. Za zdaňovací období srpen 2015 byla žalobci dodatečně doměřena daň ve výši 2 541 000 Kč a povinnost uhradit penále ve výši 508 200 Kč. Za zdaňovací období září 2015 byla žalobci doměřena daň ve výši 2 397 040 Kč a povinnost uhradit penále ve výši 479 408 Kč. Konečně za zdaňovací období říjen 2015 byla žalobci dodatečně doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 837 900 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 167 580 Kč.

36. Proti všem uvedeným rozhodnutím – dodatečným platebním výměrům – podal žalobce včasné odvolání, ve kterém argumentoval shodně jako v podané žalobě zpochybněním závěrů správce daně, že došlo k podvodu na DPH a že se případný údajný podvod týkal zdanitelných plnění přijatých žalobcem. Dále žalobce namítl pochybení správce daně při přenosu důkazního břemene a nesouhlasil s tvrzením správce daně, že nepřijal dostatečná opatření, aby zamezil své případné účasti na podvodu na DPH. Žalobce v odvolání namítl nezákonnost zahájení daňové kontroly a namítl, že dokazování bylo provedeno v rozporu s daňovým řádem.
37. O podaných odvoláních bylo rozhodnuto žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 15. 12. 2017, jímž žalované Odvolací finanční ředitelství přezkoumalo dodatečné platební výměry a rozhodlo, že odvolání žalobce se zamítá a platební výměry vydané Finančním úřadem pro hl. m. Prahu dne 9. 6. 2017, se potvrzují.

Řízení před soudem

38. Při ústním jednání dne 14. 5. 2019 Městský soud v Praze nejprve spojil obě žaloby ke společnému projednání a rozhodnutí pod spisovou značkou 11Af 7/2018 podle ustanovení § 39 odstavec 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „s. ř. s.“, neboť šlo o samostatné žaloby směřující proti rozhodnutím, která spolu skutkově souvisejí.
39. Zástupce žalobce při jednání soudu především odkázal na obsah písemného vyhotovení žaloby a na repliku žalobce. Zdůraznil, že žalobce není osobou, která by musela či mohla vědět o tom, že se účastní podvodu na DPH, kterého se dopustila společnost EPREMO TRADING. Žalobce v řízení před správcem daně prokázal, veškerá plnění od této společnosti použil pro svoji podnikatelskou činnost, řetězec plátců DPH ve vztahu mezi EPREMO TRADING a žalobcem podvodem zasažen nebyl. Zásadou správy daní při realizaci daňové povinnosti na DPH je to, že odpočet DPH lze odepřít jen tam, kde byl podvod detekován. V posuzované věci však chybí časové a hodnotové vymezení a postupem daňových orgánů byl porušen princip neutrality DPH.
40. Zástupce žalovaného správního orgánu při jednání soudu v plné míře odkázal na odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí a na písemná vyjádření žalovaného k žalobě.
41. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadená rozhodnutí a jemu předcházející řízení před správními orgány obou stupňů z hlediska žalobních námitek uplatněných v podané žalobě a při přezkoumání vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době vydání napadeného rozhodnutí (ustanovení § 75 s. ř. s.). Věc soud posoudil takto:

Relevantní právní úprava

42. Podle § 63 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, platí, že „o důležitých úkonech při správě daní, které nejsou součástí protokolu, sepíše správce daně úřední záznam, ve kterém

zachytí skutečnosti, které mají vztah ke správě daní, zjištěné zejména z ústních sdělení, oznámení, poznámek, obsahů telefonických hovorů a jiných spisových materiálů.“ Podle odst. 2 tohoto ustanovení „Úřední záznam podepíše úřední osoba, která ho vyhotovila, s uvedením časového údaje, kdy došlo k jeho vyhotovení; to neplatí, je-li úřední záznam vyhotoven úřední osobou elektronicky způsobem umožňujícím její identifikaci a zjištění změny obsahu úředního záznamu.“

43. Podle § 89 odst. 1 daňového řádu *„má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností.“* Podle odst. 2 tohoto ustanovení *„Ve výzvě správce daně uvede své pochybnosti způsobem, který umožní daňovému subjektu, aby se k nim vyjádřil, neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil, nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů prokázal a předložil důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění těchto pochybností.“* Podle odst. 3 tohoto ustanovení *„Ve výzvě daňovému subjektu stanoví správce daně lhůtu k odstranění pochybností, která nesmí být kratší než 15 dnů, a poučí ho o následcích spojených s neodstraněním pochybností nebo nedodržením stanovené lhůty.“* Podle odst. 4 tohoto ustanovení *„Pokud vyplývá z podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení, že daňovému subjektu má vzniknout daňový odpočet, vydá správce daně v případě pochybností výzvu k odstranění pochybností do 30 dnů ode dne, kdy bylo takovéto podání učiněno, nejdříve však od posledního dne lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení.“*
44. Podle § 90 odst. 1 daňového řádu *„o průběhu postupu k odstranění pochybností sepíše správce daně podle povahy odpovědi protokol nebo úřední záznam, ve kterém uvede vyjádření nebo důkazní prostředky, na jejichž základě považuje pochybnosti za zcela nebo zčásti odstraněné, a případné důvody přetrvávajících pochybností.“* Podle odst. 2 tohoto ustanovení *„nedošlo-li k odstranění pochybností a výše daně nebyla prokázána dostatečně věrohodně, sdělí správce daně daňovému subjektu výsledek postupu k odstranění pochybností. Daňový subjekt je oprávněn do 15 dnů ode dne, kdy byl seznámen s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností, podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků.“*
45. Podle § 115 odst. 1 daňového řádu *„v rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty.“* Podle odst. 2 tohoto ustanovení *„Provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.“* Podle odst. 3 tohoto ustanovení *„Lhůta podle odstavce 2 nesmí být delší 15 dnů; žádost o navrácení této lhůty v předešlý stav je možné podat nejpozději do vydání rozhodnutí o odvolání.“* Podle odst. 4 tohoto ustanovení *„Po uplynutí lhůty podle odstavce 2 odvolací orgán k návrhům na provedení dalších důkazů nepřiblíží.“*

Posouzení důvodnosti žaloby Městským soudem v Praze

46. Žalobce se před správcem daně domáhal nároku na odpočet daně ve smyslu § 72 a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro příslušné zdaňovací období (dále jen „zákon o DPH“). Správce daně i žalovaný však dospěli k závěru, že podmínky pro přiznání nároku splněny nebyly, a naopak, že bylo zjištěno zapojení žalobce do podvodného řetězce.
47. Vzhledem ke skutečnosti, že daná oblast spadá do unijního práva, shledává soud vhodným připomenout i unijní úpravu nároku na odpočet daně, princip daňové neutrality, výklad otázky zneužití práva a aspekty zapojení do podvodného řetězce.
48. Unijní úprava daně z přidané hodnoty vychází z článku 113 Smlouvy o fungování EU, na níž navazuje tzv. Šestá směrnice č. 2006/112/ES. Ta v článku 1 odst. 2 uvádí základní princip fungování systému daně z přidané hodnoty, a sice že *„se na zboží a služby uplatňuje všeobecná daň ze spotřeby v přesném poměru k ceně zboží a služeb, bez ohledu na počet plnění uskutečněných ve výrobním a distribučním procesu před stupněm, ve kterém je daň uplatněna. Každé plnění podléhá DPH vypočítané z ceny zboží nebo služby podle sazeb platných pro toto zboží nebo tuto službu po odpočtu daně, kterou byly přímo zatíženy jednotlivé nákladové prvky tvořící cenu. Společný systém DPH se uplatňuje až do stupně maloobchodu včetně.“*
49. Toto ustanovení v sobě zakotvuje tzv. princip daňové neutrality. Ta spočívá v tom, že jednotlivé subjekty v rámci produkčního řetězce jsou zdaněny pouze v případě, že je vytvořena dodatečná (přidaná) hodnota. Daň z přidané hodnoty tak zdaňuje mezní produkty ekonomické činnosti subjektů, a to v jednotlivých fázích obratu. DPH se vybírá po částech při vzniku každého dodatečného produktu (přidané hodnoty), přičemž břemeno uhrazení celé daně leží na konečném zákazníkovi (spotřebiteli).
50. Šestá směrnice byla provedena do českého právního řádu pomocí zákona o DPH, který konstruuje systém daňových odpočtů, na základě nichž je zachován princip daňové neutrality. Plátcí daně vznikne nárok na odpočet při splnění podmínek podle § 72 zákona o DPH. Podle tohoto ustanovení platí, že nárok na odpočet plátcí daně vznikne, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti podle podmínek § 72 – 79 zákona o DPH.

Vypořádání jednotlivých žalobních bodů

51. Žalobce v průběhu daňového řízení i v řízení o žalobě opakovaně namítal nezákonný postup správce daně; tvrdil, že správní rozhodnutí je nezákonné a v rozporu s relevantní judikaturou Nejvyššího správního soudu a SDEU, zejména s ohledem na neodůvodněné a neprokázané tvrzení daňových orgánů, že se stěžovatel dopustil podvodného jednání ohledně uplatnění daně z přidané hodnoty, protože o podvodném jednání jednoho z předchozích článků řetězce věděl či vědět mohl; z uvedeného důvodu mu byl odepřen nárok na vrácení odpočtu na DPH.
52. V průběhu daňového řízení bylo prokázáno, což ostatně sám žalovaný konstatoval, že žalobci bylo zboží dodáno, dodávku uskutečnil plátc DPH - subjekt EPREMO TRADING, a to za deklarovanou cenu. Žalobce tak naplnil zákonné podmínky pro přiznání odpočtu na DPH ve smyslu § 72 a následujících zákona o DPH. Není pochyb o tom, že žalobce splnil veškeré formální zákonné podmínky stanovené zákonem o dani z přidané hodnoty, legitimním důvodem pro odepření nároku na odpočet DPH tak mohly být pouze skutečnosti jiné; tyto správce daně spatřil v účasti žalobce na podvodu na DPH.

Žalovaný poté prováděl další zjišťování svědčící této skutečnosti (ve smyslu judikatury Soudního dvora EU), a to v intencích § 115 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu.

53. Skutečnost, že žalobce mohl vědět, měl vědět či dokonce přímo věděl o veškerých popsanych objektivních okolnostech (týkajících se osob a dílčích transakcí od jeho smluvního dodavatele odlišných), které následně žalovaný zjistil, a z čeho tak žalovaný usuzuje, prokazuje zásadně vždy správce daně. Pokud žalobce předestře své verze podložené relevantními skutečnostmi o tom, že obchodní transakce či některé její části byly v rámci jeho běžné obchodní praxe standardní, je naopak na správci daně, aby přesvědčivě odůvodnil, že se o běžnou obchodní praxi nejednalo a na základě čeho tak usuzuje. Z odůvodnění rozhodnutí žalovaného v převážné míře lze seznat, že „je zarážející“, „nelogické“, „je nutno se pozastavit“, „není obvyklé“ či „je s podivem“. Správce daně si zcela jistě může učinit názor na průběh obchodní transakce, její logistiku, jakož např. i na odbornost osob či praktičnost a účelnost, nicméně pokud žalobce argumentuje, a to obzvláště v oblasti odborně náročné a technicky složité, běžnou obchodní praxí v dané oblasti, nemůže žalovaný, coby laik, bez dostatečně odůvodněného tvrzení a vypořádání se s vyjádřeními a vysvětleními žalobce, která dle zdejšího soudu nejsou nikterak nemyslitelná, absurdní a mimo realitu, učinit pouze na základě svých domněnek závěr vedoucí k vědomosti žalobce o zapojení v podvodném řetězci s cílem vylákání daňového odpočtu, resp. neodvedení daně.
54. Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 25. 3. 2005, č. j. 5Afs 131/2004 – 45, publikovaném pod č. 599/2004 ve Sbírce NSS, uvedl, že nelze důkazní břemeno daňového subjektu pojímat extenzivně a rozšiřovat je na prokázání i těch skutečností, ohledně kterých taková povinnost stíhá zcela jiný subjekt. Rovněž v rozsudku ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012 – 46 (všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná i na www.nssoud.cz), soud konstatoval: „*Důkazní břemeno daňového subjektu není bezbřehé (§ 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, a § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty); naopak je omezeno principy fungování jednotného trhu. Stejně jako si daňový subjekt, jakožto dodavatel, nemůže při svých obchodních aktivitách počínat neopatrně, neboť by pak nebyl schopen prokázat dobrou víru, resp. musí přijmout „všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že operace, kterou provádí, jej nepovede k účasti na daňovém podvodu“*, je i stát při prosazování svých zájmů (řádný výběr DPH) povinen brát výše uvedené principy na zřetel. *Důkazní břemeno daňového subjektu, tj. přijetí „všech“ opatření, tak může být státem vynucováno pouze s respektem k základním svobodám zavedeným Smlouvou o fungování EU, jako je zejména volný pohyb zboží a služeb.*“ Lze poukázat rovněž např. na rozsudek NSS č. j. 6Afs 170/2016 – 30, ze dne 5. 10. 2016, v němž se uvádí: „*Pokud tedy stěžovatel (zde žalovaný správní orgán – pozn. NSS) tvrdí, že žalobkyně se účastnila podvodného jednání s cílem získat neoprávněně nárok na odpočet DPH, je povinností stěžovatele shromáždit dostatečné množství důkazů, které tento závěr podporují (k tomu viz také rozsudek Soudního dvora ze dne 21. června 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, 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, bod 49). O přesunu důkazního břemene na žalobkyni, aby prokázala, že se daňového podvodu neúčastnila, nelze v právním státě uvažovat (čímž však není řečeno, že žalobkyně nemůže na svou obhajobu důkazy předkládat).*“

55. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že obchodní transakce v řetězci mezi jednotlivými dodavateli zařízení, resp. některých jeho částí vykazovala některé nejasnosti, nepřesnosti v datech a údajích. Nicméně na základě žalovaným popsanych objektivních skutečností nelze dospět k závěru, že žalovaný unesl důkazní břemeno stran toho, že v řízení bylo prokázáno, že záměrem stěžovatele bylo čerpat odpočet na DPH, i když věděl nebo mohl vědět, že DPH na výstupu nebyla v řetězci v plné výši odvedena, tj. mohl vědět, resp. věděl, že se účastní podvodu na dani.
56. Podvody na DPH se Nejvyšší správní soud již mnohokrát zabýval, přičemž se v této problematice opírá o judikaturu Soudního dvora týkající se zneužití práva či karuselových podvodů na DPH [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, Sb. (dále jen „*Optigen*“), a ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, (dále jen „*Kittel*“), naposledy rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech *Mahagében kft a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11, (dále jen „*Mahagében*“)].
57. Judikatura Soudního dvora jako podvod na DPH 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 Směrnice o DPH, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Ve věci *Optigen* bylo zdůrazněno, že nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by totiž překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu (srov. rozsudky ze dne 11. 5. 2006, *Federation of Technological Industries a další*, C-384/04, Sb.) „Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet podle bodu 45 tohoto rozsudku je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, aby dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu“ (*Mahagében*, bod 49). V rozsudku ze dne 21. 2. 2008, *Netto Supermarkt*, C-271/06, Soudní dvůr konstatoval: „Zejména pokud jde o zásadu proporcionality, Soudní dvůr již rozhodl, že v souladu s touto zásadou musejí členské státy využívat prostředků, které sice umožňují účinně dosáhnout cíle sledovaného vnitrostátním právem, avšak co nejméně narušují cíle a zásady stanovené dotčenými předpisy Společenství (viz rozsudky *Molenheide a další*, uvedený výše, bod 46, jakož i ze dne 27. září 2007, *Teleos a další*, C-409/04, Sb.[bod 19]. Je tak sice legitimní, že se opatření přijatá členskými státy snaží o co nejúčinnější ochranu plateb do veřejného rozpočtu, avšak tato opatření nesmějí přesahovat rámec toho, co je za tímto účelem nezbytné (viz zejména výše uvedené rozsudky *Molenheide a další*, bod 47, jakož i *Federation of Technological Industries a další*, bod 30)[bod 20]. V uvedeném rozsudku mimo jiné SDEU poukázal na to, že „v souvislosti s podvodem, kterého se dopustila třetí osoba, musí být veškeré rozložení rizika mezi dodavatele a daňovou správu v souladu se zásadou proporcionality (rozsudek *Teleos a další*, uvedený výše, bod 58). Tak tomu není tehdy, jestliže daňový systém přenáší veškerou odpovědnost za zaplacení DPH na dodavatele, bez ohledu na to, zda se tento podílel na podvodu, kterého se dopustil kupující, či nikoli (viz v tomto smyslu rozsudek *Teleos a další*, uvedený výše, bod 58).“

58. Uvedený výklad Soudního dvora převzala i judikatura Nejvyššího správního soudu. Ta potvrdila, že každá účetní transakce v řetězci musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5Afs 129/2006 - 142). Zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH, nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (viz rozsudek Soudního dvora ze dne 11. 5. 2006 *Commissioners of Customs & Excise a Attorney General proti Federation of Technological Industries a další*, C-384/04). Ústavní soud např. v usnesení ze dne 23. 11. 2010, sp. zn. IV. ÚS 1885/10, uvedl, že „se nelze ztotožnit ani se stěžovatelčím přesvědčením, že správní soudy chápou pojem podvodu na DPH odlišně od judikatury Soudního dvora, protože v odůvodnění svého rozhodnutí se nespokojily pouze se zjištěním, že v řetězci transakcí předcházejících dodání zlata stěžovatelce nebylo zapláceno DPH, ale v souladu se závěry vyslovenými Soudním dvorem zkoumaly subjektivní stránku, tj. zda stěžovatelka věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a hodnocením zjištění učiněných správními orgány dospěly soudy ke kladnému závěru“ (srov. rovněž usnesení ze dne 7. 3. 2012, sp. zn. II. ÚS 296/12, nebo usnesení ze dne 26. 1. 2011, sp. zn. III. ÚS 3587/10, ze dne 15. 11. 2010, sp. zn. I. ÚS 1991/10, a další).
59. Městský soud v Praze konstatuje, že z výše uvedeného přehledu spisového materiálu je zjevné toliko to, že společnost EPREMO TRADING neodvedla za výše uvedená období daň. Nicméně to samo o sobě nevypovídá o tom, že se jedná o daňový podvod, ale ani o tom, že existuje jakákoli spojitost mezi touto společností a žalobcem a o tom, že žalobce měl a mohl vědět, že byl zapojen do obchodního řetězce zatíženého (na samém jeho počátku) podvodem na DPH. Je povinností správce daně specifikovat, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (to ostatně tvrdí i samotný žalovaný). Samotné neodvedení daně, které žalovaný vzal za podvodné jednání, podvodem ve smyslu judikatury SDEU není. Nelze pomíjet ani to, že v rámci daňového řízení existují legitimní nástroje, které správce daně může, resp. musí využít k zabezpečení splnění dlužné daňové povinnosti především ve vztahu ke skutečnému daňovému dlužníkovi.
60. Okolnostmi, za kterých plátce věděl nebo měl vědět o tom, že je součástí podvodu, se zabýval Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1Afs 53/2016 - 55; zde mimo jiné konstatoval: „(n)eoověřila totožnost osoby, která přinesla zlaté šperky do její provozovny a následně si přicházela vyzvednout hotovost (...) Jakkoliv bez znaleckého posudku nelze jednoznačně posoudit pravost podpisu na faktuře, nelze přijmout ani prosté tvrzení krajského soudu, že mu podpisy na faktuře a ve Sbírce listin připadají podobné. Určité odlišnosti podpisů jsou zřejmé na první pohled, proto aniž by bylo třeba učinit jednoznačný závěr o pravosti podpisu na faktuře, lze se důvodně domnívat, že pokud by si žalobkyně podpis ve Sbírce listin ověřila, odlišnosti podpisů by byly dalším upozorněním, že žalobkyně má předmětné transakci věnovat větší pozornost, aby se nezapojila do podvodu.“ Rovněž např. v rozsudku zdejšího soudu ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2Afs 55/2016 - 38, se uvádí, že „z hlediska posouzení nároku na odpočet daně je rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (...) Rovněž je třeba vzít v úvahu, zda předmětné obchodní transakce neprobíhaly za podmínek krajně neobvyklých či

nelogických. Zejména zda docházelo k úhradám fakturovaných částek, zda byly všechny pohledávky řádným způsobem vymáhány, zda se nejednalo o neobvykle nízké ceny, zda nedošlo k absolutnímu selhání kontrolních mechanismů daňového subjektu či zda se daňový subjekt nechoval neobvykle pasivně při hledání obchodních partnerů.“ V rozsudku ze dne 15. 12. 2011, č. j. 9Afs 44/2011 – 343, Nejvyšší správní soud mimo jiné konstatoval: „Je totiž věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů.“

61. V případě žalobce se nejednalo o žádné fiktivní plnění (*Axel Kittel*) ani o plnění z neplatné smlouvy (*Recolta Recycling SPRL*), v řetězci subjektů nebyla žádná nekontaktní společnost, ani společnost, která by pravidelně neplnila daňové povinnosti, předmětem obchodování nebyla žádná problémová komodita a v průběhu obchodního řetězce nedocházelo k žádnému umělému navyšování ceny, což lze jednoduše dovodit z žalovaným popsaného řetězce dodávek. Nejednalo se ani o neprokázané hotovostní platby a podobně. Z uvedené judikatury vyplývá, že lze výjimečně odmítnout nárok na odpočet, a to osobě, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani; jak je uvedeno výše, správce daně tuto skutečnost neprokázal. Naopak lze uvést např. rozsudek ve věci C-355/03, *Fulcrum Electronics Ltd*, nebo C – 484/03, *Bond House Systems Ltd*, z něhož vyplývá, že taková plnění, která nejsou sama o sobě zasažena podvodem s daní s přidané hodnoty, jsou dodáním zboží uskutečněným osobou povinnou k dani a hospodářskou činností ve smyslu směrnice o DPH, pokud splňují objektivní kritéria, na nichž jsou uvedené pojmy založeny, bez ohledu na úmysl jiného subjektu, než je dotyčná osoba povinná k dani, který je součástí téhož řetězce dodávek nebo na případnou podvodnou povahu jiného plnění v řetězci, které předchází nebo následuje po plnění uskutečněném osobou povinnou k dani, o níž tato osoba nevěděla nebo nemohla vědět.
62. Nárok osoby povinné k dani, která uskutečnila plnění, na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu, tak není dotčen okolností, že v řetězci dodávek, v němž byla tato plnění uskutečněna, je jiné plnění, které předchází nebo následuje po plnění uskutečněném touto osobou povinnou k dani zasaženo podvodem na dani z přidané hodnoty, aniž by to sama posledně uvedená věděla nebo mohla vědět. Odkázat lze rovněž na rozsudek ve věci C-324/11, *Gábor Toth*, ve kterém osoba povinná k dani (odběratel) využívala pro poskytování vlastních zdanitelných plnění subdodavatele, přičemž se následně zjistilo, že tento subdodavatel nesplnil své povinnosti a nenahlásil správci daně ani žádné své zaměstnance či dočasné pracovníky a bylo mu rušeno živnostenské oprávnění. Odběrateli byla doměřena uplatněná daň na vstupu, jelikož dodavatel přestal být z důvodu zrušení živnostenského oprávnění formálně osobou povinnou k dani, a také proto, že subdodavatel neměl ani před datem zrušení registrace k dispozici žádné hlášené zaměstnance nebo dočasné pracovníky, takže nebylo prokázáno, že dotčené práce skutečně provedl, a odběratel si neověřil, zda služba uvedená na faktuře byla vystavitelem faktury skutečně poskytnuta, ani zda osoby provádějící práci na stavbě byly zaměstnanci nebo dočasnými pracovníky subdodavatele. Soudní dvůr dospěl mimo jiné k závěru, že nelze odmítnout nárok na odpočet daně ani z toho důvodu, že si odběratel neověřil, zda existuje právní vztah mezi pracovníky zaměstnanými na stavbě a vystavitelem faktury, ani zda tento vystavitel nahlásil své pracovníky, jestliže správce daně neprokáže, že odběratel věděl nebo musel vědět, že se podílí na plnění, které je součástí podvodu na DPH. Otázkou, nakolik je

příjemce zdanitelného plnění povinen si ověřit, zda poskytovatel zdanitelného plnění si plní své povinnosti apod., se zabýval SDEU rovněž v již uváděné věci C-80/11, *Mahagében*; dospěl k závěru, že správce daně nemůže odmítnout přiznat nárok na odpočet z důvodu, že „se příjemce zdanitelného plnění neujistil, zda vystavitel faktury na zboží, na které je uplatňován nárok na odpočet, byl v postavení osoby povinné k dani, která měla k dispozici dotčené zboží a byla schopna toto zboží dodat, a zda splnil své povinnosti ohledně podání daňového přiznání a úhrady DPH, nebo z důvodu, že uvedená osoba povinná k dani nemá kromě uvedené faktury k dispozici jiné doklady, jimiž lze prokázat, že byly tyto skutečnosti splněny, jestliže je prokázáno, že zdanitelné plnění se uskutečnilo a bylo jeho příjemcem použito pro účely vlastních zdanitelných plnění, pokud tento příjemce nemá žádné indicie odůvodňující podezření, že na straně uvedeného vystavitele došlo k nesrovnalostem či podvodu.“

63. Podle názoru Městského soudu v Praze, který vychází z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5Afs 60/2017 – 60, však v případě zjištění neodvedení daně v obchodním řetězci nelze vystačit s pouhou zkratkovitou úvahou, jak to učinil žalovaný: pokud neodvedl daň jeden, a to kterýkoli z článků obchodní transakce, jednalo se o podvod, o kterém musel žalobce (či jeho dodavatel) vědět. Tímto způsobem nelze dospět k závěru o prokázání objektivních a subjektivních skutečností svědčících pro odeprání nároku na odpočet. Soud – na rozdíl od žalovaného – považuje za důležitou okolnost, že existence podvodného řetězce nebyla dostatečně určitě a konkrétně prokázána ve vztahu ke zboží dodanému žalobci společností EPREMO TRADING v jednotlivých zdaňovacích obdobích.
64. Jak již bylo uvedeno výše, za podvod na DPH označuje judikatura SDEU situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání daňového zvýhodnění. Pravidlo, plynoucí z judikatury SDEU, že každé plnění je třeba posuzovat samostatně a samo o sobě, bez ohledu na jeho účel nebo výsledky, vychází z požadavku, aby společný systém DPH byl neutrální, a ze zásady právní jistoty, která vyžaduje, aby používání právních předpisů Evropské unie bylo předvídatelné pro subjekty, na které se vztahuje. Dle přesvědčení Nejvyššího správního soudu vyjádřeného v rozsudku č. j. 5Afs 60/2017 - 60 nelze však požadavek evropské judikatury stran prověřování věrohodnosti obchodních partnerů v řetězci extenzivně a bezmezně rozšiřovat. Nelze extenzivně dovozovat, že se má jednat o nekonečně dlouhý řetězec osob, kam až by měla povědomost osoby povinné k dani, která zdanitelné plnění uskutečnila a její „obezřetnost“ sahát. Je v právě projednávaném případě zcela mimo možnosti žalobce, který v běžném obchodním styku uzavře řádnou smlouvu se svým dodavatelem, který jediný je odpovědný za řádné a včasné předání díla, v rámci „obezřetnosti“ předvídat a prověřovat všechny možné subjekty (subdodavatele), které se na obchodní transakci jakkoli v různých fázích podílely. To je nemyslitelné. Naopak zcela na místě takový požadavek bude tam, kde již samotný dodavatel (z hlediska jeho samotné faktické existence, sídla, kontaktnosti), s nímž daňový subjekt uzavírá obchod, nebo samotný předmět dodávky (rizikovitost komodity, rozsah dodávky, fakticita plnění, její relevantnost ve vztahu k předmětu činnosti apod.) či její cena či jiné okolnosti budou vykazovat určité znaky pochybností o „solidnosti“ transakce, její vážnosti či smyslu a úmyslu jednajících (vylákat daňovou výhodou). V takovém případě lze na míru obezřetnosti a adekvátních opatření ze strany osoby povinné k dani k minimalizaci své účasti na možném podvodném jednání klást při uzavírání obchodu důvodně přísné požadavky. Obdobně je třeba posuzovat i samotné neodvedení daně v řetězci z hlediska závěru o daňovém podvodu. Znakem podvodu ve smyslu

evropské judikatury je zjednodušeně řečeno skutečnost, že *jeden* z účastníků daň *neodvede* a *další* si ji *odečte*; tím v podstatě dochází k narušení daňové neutrality. Nelze však *stricto sensu* za „jednoho“ a „dalšího“ automaticky považovat „kteréhokoli“ z účastníků v řetězci obchodů, ale vždy je třeba hledat skutkové souvislosti a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu a prokázáním vědomosti o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání za účelem vylákání odpočtu na dani mezi těmito subjekty. Opačným způsobem by byla zcela nepřipustně zakládána objektivní daňová odpovědnost kteréhokoli subjektu zapojeného v obchodním řetězci a odpovědnost za pohyb a osud zboží. Zcela absurdně by mohla při nerespektování zjištění přímé příčinné souvislosti mezi chybějící daní a poskytnutou či vylákanou výhodou nastat situace, kdy by z důvodu neodvedení daně jedním ze subjektů byla doměřena daň (či odepřen nárok na odpočet) kterémukoli, tedy teoreticky i všem subjektům v daném obchodním řetězci (zpravidla krom toho, který daň neodvedl). Nutno konstatovat, že neexistuje (pro případy řetězcových obchodů) zákonem upravená daňová dlužnická solidarita, k čemuž by postup výše naznačený fakticky vedl. Uvedené případy je třeba zásadně odlišovat od zákonného institutu ručení, zakládající solidární odpovědnost za podvod (viz čl. 205 Směrnice o DPH, § 109 zákona o DPH.) Odepření nároku na odpočet daně je třeba striktně odlišovat od ručení za daňovou povinnost jiné osoby. Jak odpočet daně, tak i ručení totiž podléhají různým podmínkám a ustanovením Směrnice o DPH.

65. Nejvyšší správní soud v této souvislosti opakovaně připomněl nálezy Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, z něhož judikatura správních soudů konzistentně vychází, který mimo jiné konstatoval: „*Při výběru daní nelze vycházet pouze z fiskálního zájmu státu, cílem musí být vybrání daně ve výši správně stanovené.*“ Má-li být daň správně stanovena (§ 1 odst. 2 daňového řádu), zahrnuje to samozřejmě i to, že je stanovena právě tomu, komu daňová povinnost v té které výši ze zákona svědčí. Při výběru daní při respektování výše uvedených zákonných jakož i ústavně vymezených limitů nelze akceptovat přístup správce daně, který postupuje tak, že daň vyměří fakticky „komukoli“, resp. upřednostňuje její vybrání u toho daňového subjektu, u něhož je to z hlediska vymahatelnosti práva jednodušší a je zjevné, že daňový výnos bude zaručen.
66. Provedenými důkazy nebylo prokázáno, že obchodní transakce prováděné žalobcem probíhaly za podmínek krajně neobvyklých a nelogických. Důvodnou soud shledal námitku, že nebyly specifikovány skutkové okolnosti podvodu (vyjma konstatování, že společnost EPREMO TRADING neodvedla za kontrolovaná zdaňovací období daň a nevykázala plnění ve prospěch žalobce), daňové orgány nevymezily rozměr tvrzeného podvodu co do času a hodnoty. Žalovaný se nesprávně vypořádal s argumentací žalobce o tom, že tvrzená dlužná daň, vzniklá v důsledku daňového podvodu, nedosahuje částky, která byla doměřena jako neuznaný odpočet na DPH žalobci. Tato okolnost podle názoru soudu zcela jednoznačně vyvolává pochybnosti o tom, zda skutečně postupem daňových orgánů v posuzované věci nedošlo k porušení základního principu, na němž je institut daně z přidané hodnoty vystavěn, totiž princip neutrality. Rovněž podle názoru soudu nebylo v řízení před daňovými orgány náležitě prokázáno, že by se žalobce nechoval obezřetně při uzavření smlouvy s dodavatelem, nebylo ani prokázáno, že žalobce mohl vědět či dokonce věděl o nějakém podvodném jednání, resp. se ho dokonce sám účastnil, byť byla v daňovém řízení prokázána souvislost či propojenost mezi žalobcem a společností, u které daňový dluh vznikl, a to prostřednictvím korporace Garris. Správce daně porušil základní zásady správy daní, pokud vycházel z důkazů zajištěných ze spisu Policie České republiky,

neboť si nesprávnou formulací výzvy k předložení určitých dokumentů opatřil podklady pro rozhodnutí, které nejsou zcela objektivní, když byly vyhledány metodou užití klíčových slov, což nasvědčuje tomu, že správci daně byly předloženy pouze důkazy k připraveným závěrům a nejednalo se tak o objektivní dokazování za účelem řádného zjištění skutkového stavu, tj. zjištění všech skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně (ustanovení § 1 odstavec 2 a § 5 odstavec 3 daňového řádu).

67. Ze všech výše uvedených důvodů nemůže obstát z hlediska zákonnosti rozhodnutí žalovaného, tím méně rozhodnutí správce daně, které stran tvrzené účasti žalobce na podvodném jednání odůvodnění zcela postrádalo.
68. Nedůvodnou shledal soud námitku, kterou žalobce cílil na nezákonné zahájení daňové kontroly, pokud tvrdil, že pokud správce daně obdržel podnět k zahájení daňové kontroly, nezařadil tento podnět do veřejné části spisového materiálu a obsah podnětu tak zůstal žalobci utajen. Žádné ustanovení právního předpisu nestanoví správci daně povinnost seznámit daňový subjekt s obsahem podnětu, rozhodující zůstává, zda jsou v konkrétní věci naplněny zákonem formulované předpoklady pro zahájení daňové kontroly. V nyní posuzované věci sice byla daňová kontrola zahájena místně nepřislušným (dožádaným) správcem daně, nicméně tato vada podle názoru soudu sama o sobě není důvodem pro zrušení napadených rozhodnutí pro jejich nezákonnost.
69. Obdobně nedůvodnou soud shledal žalobní námitku, v níž žalobce uvedl, že s ohledem na konkrétní skutkové okolnosti posuzované věci bylo zákonnou povinností správce daně, aby ještě před zahájením daňové kontroly vyzval žalobce podle § 145 odstavec 2 daňového řádu k podání dodatečného daňového přiznání. Podle uvedeného ustanovení platí, že pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Z jazykového výkladu citovaného ustanovení je zřejmé, že nejde o povinnost (s jejímž nesplněním by zákon spojoval následek v podobě nezákonnosti) správce daně, nýbrž o možnost (právo) správce daně, nadto se tato možnost podle názoru soudu váže k situacím, kdy daňový subjekt vůbec nepodal řádné nebo dodatečné daňové tvrzení, a cílí na možnost daňového subjektu zabránit stanovení nebo doměření daně podle pomůcek. O takovou situaci však v nyní posuzované věci nešlo.

Závěr a náklady řízení

70. Městský soud v Praze závěrem konstatuje, že žalobce splnil veškeré podmínky stanovené platnými právními předpisy pro přiznání nároku na odpočet; unesl důkazní břemeno stran faktického uskutečnění zdanitelného plnění co do jeho ceny a rozsahu, které přijal od plátce DPH a které použil v rámci ekonomické činnosti. Důkazní břemeno stran skutečností, jež by mohly oprávněně zapříčinit ve smyslu relevantní judikatury SDEU výjimečné odepření nároku na odpočet, tj. vědomost o podvodném jednání či účast na něm a nebezpečnost při uzavírání obchodu, správce daně ani žalovaný neunesl.
71. Vzhledem k tomu, že rozhodnutí daňových orgánů jsou nezákonná, nemohl městský soud postupovat jinak, než rozhodnutí žalovaného zrušit a věc mu vrátil k dalšímu řízení; v něm je žalovaný vázán výše vyslovenými závěry tohoto rozsudku.
72. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ustanoveními § 60 odst. 1 a § 110 odst. 2 s. ř. s. Žalobce byl v obou žalovaných a následně spojených věcech úspěšný, proto mu přísluší právo na náhradu účelně vynaložených nákladů řízení proti neúspěšnému žalovanému

správnímu orgánu. Náhrada nákladů řízení představuje v dané věci žalobcem zaplacené soudní poplatky z podaných žalob v částce celkem 6 000 Kč, a dále odměnu zástupce žalobce JUDr. Ing. Petra Machálka, Ph. D., advokáta, a jeho hotové výdaje. Mimosmluvní odměna činí v daném případě celkem pět úkonů právní služby v obou věcech před jejich spojením ke společnému rozhodnutí (převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby) po 3 100 Kč a jeden úkon (účast u jednání soudu) v hodnotě 4 960 Kč, to vše podle ustanovení § 7, § 9, § 11 odst. 1, § 12 odst. 3 a 4 vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, ve znění pozdějších předpisů, a pětikrát režijní paušál po 300 Kč za náhradu hotových výdajů zástupce žalobce podle ustanovení § 13 odst. 3 téhož advokátního tarifu. Dále byly jako součást odměny zástupce žalobce přiznány náklady jízdného za cestu osobním automobilem ze sídla advokátní kanceláře do sídla soudu z Vyškova do Prahy a zpět v celkové částce 3 000 Kč, náhrada za ztrátu času za dvanáct půlhodin po 100 Kč, celkem 1 200 Kč podle § 14 odstavec 1 a 3 advokátního tarifu a konečně 21% daň z přidané hodnoty z celkové odměny za právní zastoupení v částce 4 842,60 Kč podle vyhlášky č. 110/2004 Sb. a zákona č. 237/2004 Sb., neboť právní zástupce žalobce je podle předloženého osvědčení plátcem DPH. Celková výše přiznaných nákladů řízení tak činí 33 902,60 Kč, jejichž povinnost k náhradě soud přiznal proti žalovanému k rukám právního zástupce žalobce ve třicetidenní lhůtě k plnění.

73. Soud nepřiznal zástupci žalobce právo na náhradu nákladů řízení za úkon právní služby v podobě repliky k vyjádření žalovaného správního orgánu, neboť nejde o účelně vynaložený náklad řízení, který by bylo spravedlivě třeba požadovat po žalovaném správním úřadu, když bylo zcela na úvaze žalobce, zda přistoupí k dalšímu podání týkajícímu se věci samé a v tomto stadiu řízení se nejednalo o úkon, činěný k výzvě soudu.

P o u č e n í

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem v Brně, Moravské náměstí 6. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Praze dne 14. května 2019
c h

Mgr. Marek B e d ř i
předseda senátu