



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Milana Podhrázkého, Ph.D., a soudců Mgr. Ing. Petra Šuránka a Mgr. Jitky Zavřelové ve věci

žalobce: **J. V., IČ X**
sídlem A., Š.
zastoupen advokátem JUDr. Jiřím Vlasákem
sídlem Jankovcova 1518/2, 170 00 Praha 7

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 4. 2016, č. j. X,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 4. 2016, č. j. X, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 25 933 Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce JUDr. Jiřího Vlasáka.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a shrnutí obsahu podání účastníků

1. Žalobce se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), odeslanou dne 17. 5. 2016, domáhá zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým byla na základě odvolání žalobce změněna rozhodnutí Finančního úřadu v Brandýse nad Labem [dále jen „správce daně“; jeho působnost přešla s účinností zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky (dále jen „zákon č. 456/2011 Sb.“), na Finanční úřad Středočeského kraje].

Shodu s prvopisem potvrzuje A. S.

- č. j. X, č. j. X,

- Shodu s prvopisem potvrzuje A. S.

uzavřít srozumitelnou smlouvu, zjistit obvyklou cenu za poskytovanou službu a na základě výběrového řízení vybrat dodavatele poskytujícího nejvýhodnější nabídku. Relevantní důkazy k prokázání své dobré víry žalobce nepředložil a nelze osvědčit, že jednal s péčí řádného hospodáře.

5. Žalobce v replice opakuje některé své dřívější argumenty a dodává, že údajným krácením daně se zabývala také Policie České republiky, která věc odložila. Postup žalovaného označuje žalobce za snahu o suplování funkcí orgánů činných v trestním řízení a podotýká, že vůči státu nikdy neměl daňové či jiné nedoplatky. Žalobce dále uvádí, že žalobě byl přiznán odkladný účinek, ale ještě před tím správce daně exekvoval z bankovního účtu žalobce cca 3 miliony korun, které žalobci navzdory usnesení o přiznání odkladného účinku odmítá vrátit, což žalobce považuje za rozporné s podstatou, smyslem a účelem institutu odkladného účinku. Žalobce má jednání žalovaného za šikanózní jak vůči jeho osobě, tak vůči soudu a doufá, že soud vezme při svém rozhodování i tuto okolnost v potaz.
6. V podání ze dne 20. 2. 2018 žalobce osvětluje svůj zájem na tom, aby soud ve věci co nejdříve rozhodl. Uvádí, že správce daně činí šikanózní kroky, jež žalobci působí nevratnou újmu a které jsou v rozporu s principem dobré správy a odkladným účinkem, který byl žalobě rozhodnutím soudu přiznán. Správce daně totiž vydal v únoru 2018 celkem 4 rozhodnutí o zřízení zajišťovacího práva k nemovitým věcem žalobce, jimiž zajistil neuhrazenou daň a příslušenství bez toho, aby tyto nedoplatky blíže specifikoval. Současně správce daně vydal exekuční příkaz na přikázání pohledávky z účtu žalobce bez toho, aby blíže konkretizoval vymáhané příslušenství daně. Žalobce se domnívá, že exekučním příkazem je vymáháno příslušenství pohledávky, které se odvíjí od stanovené daně, jež je předmětem tohoto soudního řízení. Vymáhání příslušenství tak míří hrubě proti smyslu a účelu přiznaného odkladného účinku. Žalobce dodává, že se proti postupu správce daně bude adekvátně bránit, a žádá soud o brzké rozhodnutí věci.

II. Obsah správních spisů

7. Správce daně zahájil protokolem ze dne 3. 6. 2009 u žalobce daňovou kontrolu na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2007 a 2008 a na DPH za všechna zdaňovací období let 2007 a 2008 a o jejím výsledku sepsal zprávu o daňové kontrole, která byla projednána dne 23. 8. 2011. Ve vztahu k DPH správce daně zjistil, že žalobce uplatnil nárok na odpočet daně za přijatá zdanitelná plnění, kterými mělo být poskytnutí služby spočívající v zajištění a realizaci reklamní kampaně. Službu měla na základě rámcové smlouvy a jejích dodatků poskytnout společnost BP P. s. r. o., dnes P. P. s. r. o., v likvidaci (dále jen „P. P.“).
8. Na poskytnutí služby se dle zjištění správce daně podílel řetězec společností, konkrétně společnost A. M. s. r. o. zajišťující odvysílání reklamy v televizi na základě objednávky pana B. V., který byl výrobcem reklamního spotu, a dále společnosti S. G. s. r. o., G. B. s. r. o. a E. I. s. r. o., které byly subdodavateli společnosti P. P. a u nichž byla navýšena cena za službu. V prosinci 2008 byla dodavatelem služeb namísto společnosti P. P. společnost T. Z. CZ s. r. o. Konečným článkem v řetězci byl žalobce jakožto příjemce služeb. Zatímco cena jednoho reklamního spotu fakturovaného společností A. M. B. V. činila přibližně 1 500 až 2 500 Kč, B. V. fakturoval subdodatelům za jeden reklamní spot cenu ve výši cca 1 800 až 2 900 Kč, cena

fakturovaná subdodavateli konečným dodavatelům přesáhla 40 000 Kč. Žalobce jako příjemce služby nakonec za jeden reklamní spot zaplatil 44 300 Kč. Cena jednoho reklamního spotu se tak v řetězci zvýšila v některých případech až na dvacetidevítinásobek původní fakturované ceny.

9. Správce daně prověřil subdodavatele a dodavatele služby, přičemž zjistil, že jednatelem byli (buď od počátku či od pozdějšího data) ve většině případů občané s bydlištěm v Maďarské republice a že společnosti jsou nekontaktní, a tak u nich nebylo možné ověřit uskutečnění zdanitelného plnění. Správce daně nezpochybnil faktické odvysílání reklamních spotů, neměl však za prokázané, že žalobce přijal deklarovaná plnění právě od společností P. P. a T. Z.. Nadto správce daně poznamenal, že žalobce by neměl nárok na odpočet daně ani v případě, že by prokázal přijetí služeb od deklarovaného plátce, neboť účel řetězce transakcí nebyl ekonomické povahy, nýbrž byl motivován snahou získat na úkor státního rozpočtu prostřednictvím konečných společností odpočet DPH bez toho, aby byla DPH v řetězci řádně uhrazena. Jednání žalobce i dalších zúčastněných subjektů označil správce daně ve zprávě o daňové kontrole za zneužití práva. Následně správce daně vydal dne 29. 8. 2011 celkem 17 dodatečných platebních výměrů, kterými žalobci doměřil DPH za zdaňovací období leden a únor 2007, duben až prosinec 2007 a červenec až prosinec 2008.
10. Finanční ředitelství v Praze rozhodnutím ze dne 19. 6. 2012, č. j. X, zamítlo odvolání žalobce a všechny dodatečné platební výměry potvrdilo. Odvolací orgán se ztotožnil s názorem správce daně, že chování žalobce bylo účelové a nemělo ekonomické opodstatnění, a nedal žalobci za pravdu v tom, že jednal v dobré víře. Účast subdodavatelů a dodavatelů reklamních služeb v řetězci označil odvolací orgán za formální a dále měl za to, že žalobce nejednal s péčí řádného hospodáře. Závěrem konstatoval, že žalobce nesplnil zákonné podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně, neboť neprokázal přijetí zdanitelných plnění od deklarovaných dodavatelů.
11. Ve věci následně rozhodoval Krajský soud v Praze, který na základě (v pořadí první) žaloby žalobce rozsudkem ze dne 23. 9. 2014, č. j. X (dostupným stejně jako ostatní rozhodnutí správních soudů na www.nssoud.cz), zrušil rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 19. 6. 2012 pro nezákonnost a vady řízení a věc vrátil k dalšímu řízení žalovanému, na něhož s účinností zákona č. 456/2011 Sb., přešla působnost Finančního ředitelství v Praze. Soud nesouhlasil s názorem o zjevném formálním působení společnosti P. P., neboť to z provedených důkazů neplynulo. Skutkový stav, který vzal odvolací orgán za základ svého rozhodnutí, tak neměl oporu ve správním spise. Soud přisvědčil daňovým orgánům v tom, že věc provází pochybné navýšení ceny v řetězci obchodů mezi B. V. a subdodavateli a pochyby jsou umocněny okolnostmi týkajícími se existence těchto subdodavatelských společností. Zároveň soud poznamenal, že tyto skutečnosti mohou být dávány k tíži žalobce, jen pokud se prokáže, že žalobce věděl nebo měl vědět, že se přijetím služby účastní podvodu na DPH. Přitom platí, že subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně očekávána, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, musí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH. V tomto ohledu se odvolací orgán nedostatečně zabýval otázkou dobré víry žalobce a jeho argumentace ani nebyla logická. Soud uzavřel, že bez dalších zjištění, zejména bez výsledku Ing. R. T. (který byl žalobcem pověřen realizací obchodů), jehož znalosti, zkušenosti, popřípadě přímé povědomí o podvodu

má být zkoumáno, nemůže závěr odvolacího orgánu obstát.

12. Žalovaný v dalším řízení doplnil prostřednictvím správce daně dokazování a seznámil žalobce se zjištěnými skutečnostmi i se změnou právního názoru spočívající v tom, že žalobce sice splnil formální i materiální podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH, avšak nárok mu nelze přiznat, neboť věděl nebo mohl a měl vědět, že se účastní podvodu na DPH.
13. Dne 5. 4. 2016 žalovaný vydal napadené rozhodnutí, kterým změnil napadené dodatečné platební výměry pouze v části týkající se bankovního spojení pro platbu doměřené daně. Žalovaný na základě unijní judikatury předně konstatoval, že při splnění hmotněprávních a formálních podmínek lze nárok na odpočet DPH odmítnout jen tehdy, pokud daňový subjekt uplatňuje nárok podvodně nebo zneužívajícím způsobem. Zdůraznil, že nejprve je nutné zkoumat existenci daňového podvodu a v případě jeho zjištění prokázat, že osoba povinná k dani o podvodu věděla nebo mohla a měla vědět, přičemž se provádí tzv. vědomostní test, v jehož rámci daňové orgány zkoumají objektivní okolnosti svědčící o nestandardnosti posuzované obchodní transakce a posuzují opatření přijatá daňovým subjektem k zamezení jeho možné účasti na daňovém podvodu. Ze spisového materiálu v této věci podle žalovaného vyplývá, že reklamní služba byla přeprodávána v řetězci společností, přičemž se u žádné z nich (tj. P. Praha, T. Z., S. G., G. B. a E. I.) nepodařilo pro nekontaktnost ověřit, zda za uskutečněná plnění byla uhrazena daň. Nestandardnost celé transakce dále dle žalovaného dokresluje další okolnosti, například několikanásobné navýšení ceny v obchodním řetězci, nedostatek informací ohledně výroby reklamního spotu (kdo ji zadal, jaké byly požadavky aj.), nenaplnění předmětu smlouvy o reklamní kampani, absence plné moci či pověření pro B. V. od žalobce nebo neobvykle vysoká cena za reklamu zaplacená žalobcem. O podvodu na DPH nicméně dle žalovaného svědčí *„chybějící daň u výše specifikovaných článků řetězce, kdy jednotlivé články obchodního řetězce jsou nekontaktní, a není možné ověřit, zda z předmětného plnění byla uhrazena daň“*. Po konstatování existence podvodu žalovaný rozebral jednotlivé objektivní skutečnosti, na základě kterých žalobce mohl vědět, že uskutečněné plnění je součástí daňového podvodu, zkoumal, zda žalobce přijal dostatečná opatření, aby svou účast na daňovém podvodu vyloučil, a uzavřel, že se žalobce účastnil daňového podvodu, a tak nemá nárok na odpočet daně.

III. Posouzení věci krajským soudem

14. Poté, co soud ověřil, že žaloba byla podána včas a že splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené, přistoupil k přezkumu napadeného rozhodnutí, přičemž dospěl k závěru, že je namístě jej zrušit podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. V takovém případě nebylo nutné nařizovat jednání.
15. Soud na úvod připomíná, že § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2015 (viz čl. II bod 1 zákona č. 360/2014 Sb.) upravuje nárok daňového subjektu na odpočet daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění. K odepření nároku na odpočet daně může dojít z důvodu účasti daňového subjektu na podvodu na DPH. Ten byl v judikatuře Soudního dvora vymezen jako situace, v níž 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 tzv. šesté směrnice Rady X ze dne 17. 5. 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států

týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (jež byla s účinností od 1. 1. 2007 nahrazena směrnicí Rady X), neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám [např. rozsudky Soudního dvora ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech X, X a X, O. L. a F. E. L. (v likvidaci) a B. H. S. L., a ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech X, M. K. a P. D.; dostupné stejně jako ostatní rozhodnutí Soudního dvora na <https://curia.europa.eu>]. I když varianty podvodu mohou být neobvyklé a rozmanité, jako je představivost těch, kteří je připravují, „ve všech případech jde v podstatě o to, že není odvedena určitá částka získaná jako DPH“ (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. X, publikovaný pod č. X Sb. NSS, nebo rozsudek téhož soudu ze dne 31. 8. 2016, č. j. X, č. X Sb. NSS).

16. Z judikatury dále plyne, že je třeba zkoumat objektivní a subjektivní skutečnosti svědčící pro odepření nároku na odpočet DPH, přičemž posouzení objektivní stránky by z povahy věci mělo předcházet stránce subjektivní (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2015, č. j. X). Nejprve je tedy třeba zabývat se objektivními skutečnostmi vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, č. j. X). Daňové orgány nemají povinnost prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, musí však postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech podvod spočíval (srov. již zmiňovaný rozsudek č. j. X). Musí vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, či vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo. Z rozhodnutí daňových orgánů musí být jasné patrné, že došlo k narušení daňové neutrality, tedy že (zjednodušeně řečeno) nebyla odvedena daň jedním ze subjektů v řetězci, zatímco jiný subjekt si daň odečetl, a to za účelem získání zvýhodnění. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud, „[z]a dostatečné rozhodně nelze považovat konstatování, že u Terra Trade nebylo pro její nekontaktnost možné ověřit plnění daňové povinnosti a žalobce si nárokoval odpočet daně z přidané hodnoty. S ohledem na výše uvedené měl správce daně v rozhodnutí najisto postavit, zda Terra Trade daňovou povinnost splnila, nebo nikoli; k ověření této skutečnosti není součinnosti daňového subjektu třeba. **Existence daňové ztráty je základním předpokladem pro to, aby žalobce mohl být odpovědný za účast na daňovém podvodu**“ (odst. [46] již citovaného rozsudku č. j. X). Rovněž z recentního rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. X, je zřejmé, že esenciálním znakem daňového podvodu je chybějící daň. Současně však platí, že pouhá skutečnost, že některá ze společností v řetězci neodvedla daň, sama o sobě nevypovídá o tom, že se jedná o daňový podvod. Je totiž třeba hledat skutkové souvislosti a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně ze strany jednoho z článků řetězce a nárokováním odpočtu jiným článkem téhož řetězce a prokázáním vědomosti o skutečnostech svědčících o možném podvodném jednání za účelem vylákání odpočtu na dani mezi těmito subjekty.
17. Poté, co daňové orgány postaví najisto, že byl spáchán daňový podvod, mohou se zaměřit na subjektivní stránku, a tedy s přihlédnutím k objektivním skutečnostem posuzovat, zda daňový subjekt věděl nebo musel vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet DPH bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem nebo jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci. Při posuzování subjektivní stránky je pak nutno také hodnotit, zda daňový subjekt přijal při výkonu své hospodářské činnosti taková opatření, která od něj lze rozumně

- vyžadovat, aby zajistil, že jeho plnění není součástí daňového podvodu (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 6. 2015, č. j. X, a rozsudek Soudního dvora ze dne 11. 5. 2006, věc X, *F. of T. I. a další*).
18. Žalovaný shora uvedeným požadavkům nedostál, neboť neosvědčil existenci daňového podvodu jako výchozího bodu pro veškeré další úvahy.
 19. Za jedinou skutečnost, která má svědčit o existenci daňového podvodu, žalovaný označil to, že u nekontaktních zainteresovaných společností (P. P., T. Z., S. G., G. B. a E. I.) nelze ověřit, zda z posuzovaného zdanitelného plnění uhradily daň (srov. odst. [39] a [49] napadeného rozhodnutí). Z napadeného rozhodnutí tak nelze vůbec zjistit, zda některý z článků obchodního řetězce (ať dodavatel či subdodavatel) nesplnil svou daňovou povinnost, natožpak který z nich, neboť tuto skutečnost se žalovanému nepodařilo postavit najisto. Naplnění základního znaku daňového podvodu ve smyslu judikatury Soudního dvora i českých soudů, tedy v souzené věci zcela absentuje. Žalovaný přesto v napadeném rozhodnutí (navzdory nezjištěné skutečnosti, zda některý ze subjektů neuhradil daň) dovodil, že žalobce „*uplatnil jako poslední článek v řetězci nadměrný odpočet z plnění, ze kterého nebyla v obchodním řetězci odvedena daň na výstupu, čímž došlo k narušení principu neutrality DPH*“. Napadené rozhodnutí tak je v části, v níž žalovaný konstatoval existenci daňového podvodu nepřezkoumatelné, a to pro nedostatek důvodů i vnitřní rozpornost.
 20. Nepřezkoumatelná je i jedna z dílčích úvah žalovaného, z nichž byla dovozována existence daňového podvodu, a to ta, že společnost S. G. nereagovala na výzvy správce daně, a tak jí byla za 1. až 4. čtvrtletí roku 2007 vyměřena nulová daň, přičemž se nepodařilo ověřit, zda společnost za předmětné období daň uhradila (viz odst. [36] napadeného rozhodnutí). Pokud byla společnosti S. G. vyměřena nulová daň, je totiž i bez dalšího dokazování nepochybné, že tato společnost svou daňovou povinnost splnila. Žalovaný zřejmě chtěl namísto své nesrozumitelné úvahy říci, že společnosti S. G. sice byla vyměřena nulová daň na základě předpokladu správce daně, ale skutečná daňová povinnost mohla být vyšší - avšak její výši a úhradu se nepodařilo zjistit. Tuto nebo obdobnou úvahu však žalovaný v napadeném rozhodnutí nerozvinul a úkolem soudu není domýšlet chybějící argumenty.
 21. Soud si je vědom toho, že žalovaný v napadeném rozhodnutí vedle nepřezkoumatelného konstatování o existenci daňového podvodu rozebíral jednotlivé aspekty obchodní transakce, z nichž dovozoval její nestandardnost. I kdyby žalovaným zjištěné skutkové okolnosti svědčily o tom, že obchodní transakce probíhala za krajně neobvyklých podmínek naznačujících ve svém souhrnu, že mohlo dojít k daňovému podvodu, nemění to nic na tom, že elementární znak daňového podvodu nebyl žalovaným jakkoliv blíže vysvětlen. Mimoto nelze přehlédnout, že mnohé z uváděných aspektů poukazují spíše na neprofesionalitu žalobce či sníženou důvěryhodnost svědeckých výpovědí, než na souvislost mezi domnělým neodvedením daně a nárokováním odpočtu (srov. např. vysokou cenu, kterou žalobce zaplatil za jeden reklamní spot, nebo absenci detailních informací ve výpovědi B. V.).
 22. Přestože řízení ve správním soudnictví je ovládáno dispoziční zásadou, která se projevuje tím, že krajský soud je v řízení o žalobě proti správnímu rozhodnutí oprávněn přezkoumávat napadené rozhodnutí jen v rozsahu napadených výroků a jen v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), soudní řád správní

- předpokládá zrušení rozhodnutí z moci úřední v případě jeho nicotnosti (§ 76 odst. 2 s. ř. s.). Judikatura nadto dovodila, že postup z moci úřední připadá v úvahu i u vad spočívajících v nepřezkoumatelnosti podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s., pokud tyto vady brání přezkoumání rozhodnutí v rozsahu žalobních bodů. Vady tedy musí být takového charakteru, že vylučují jiný postup a rozhodnutí soudu než zrušení správního rozhodnutí bez ohledu na žalobní výtky (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2011, č. j. X, č. X Sb. NSS).
23. Žalobce v této věci nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí stran existence daňového podvodu nenamítal, soud však tento zásadní nedostatek odůvodnění napadeného rozhodnutí nemůže pominout, neboť jsou na něm přímo závislé další úvahy žalovaného, proti jejichž správnosti žalobce brojí. Otázku, zda žalobce věděl nebo měl vědět, že plnění bylo součástí podvodu na DPH, a zda učinil přiměřená opatření, aby své účasti na podvodu zamezil, nelze podrobit soudnímu přezkumu, pokud není srozumitelně objasněno, že byl spáchán daňový podvod, a vysvětleno, v jakých skutkových okolnostech podvod spočíval. Rozhodnutí soudu by pak bylo stejně jako napadené rozhodnutí vystaveno na paradoxní situaci, v níž je žalobci vytýkáno, že měl o podvodu na DPH vzhledem k objektivním skutečnostem vědět a zamezit své účasti na něm, přestože si daňové orgány ani po několikaletém šetření samy nejsou jisty, zda k podvodu na DPH došlo (zda tedy „chybí daň“).
24. S ohledem na to, že soud zrušil napadené rozhodnutí z úřední moci pro nepřezkoumatelnost bránící přezkumu uplatněných žalobních bodů, nemůže se jednotlivými žalobními body v tomto rozsudku zabývat.
25. Nad rámec nutného odůvodnění soud dodává, že pokud nepřezkoumatelná úvaha žalovaného vycházela z premisy, podle níž nelze-li u nekontaktního subjektu ověřit, zda přiznal a uhradil daň nebo zda přiznanou a odvedenou daň uhradil ve správné výši, je třeba automaticky předpokládat, že se jedná o daň chybějící, jednalo se o premisu chybnou. Z rozsudku Soudního dvora ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech X a X, *A. K. a R. R. S.* (dále jen „věc A. K.“), a z na něj navazující judikatury jednoznačně plyne, že nárok na odpočet daně může být omezen jen ve výjimečných případech, pokud je prokázáno, že byl uplatňován podvodně. Pokud by bylo daňovým orgánům umožněno, aby daňovému subjektu odepřely nárok na odpočet daně na základě blíže nepodložených domněnek o podvodném jednání dodavatelů či subdodavatelů daňového subjektu, vedlo by to k nepřiměřenému rozšíření palety oněch výjimečných případů až k rezignaci na důkazní povinnost správce daně, jehož úkolem je prokázat, že byl spáchán daňový podvod a že o něm daňový subjekt domáhající se nároku na odpočet věděl nebo měl vědět. Z rozsudku ve věci *A. K.* ostatně bývá dovozován tzv. A. K. test, tvořený čtyřmi otázkami, na něž je nutno odpovědět kladně, má-li být daňový subjekt odpovědný za účast na daňovém podvodu. První otázka se přitom táže, zda je zde ke dni rozhodování daňová ztráta ve smyslu chybějící daně jako daňové újmy státu (např. L., O. *Podvody na DPH a jejich prokazování*. 2013. Dostupné z portálu daňových poradců a účetních profesionálů www.dauc.cz).
26. Závěrem lze podotknout, že předmětem tohoto soudního řízení je přezkum zákonnosti napadeného rozhodnutí, potažmo daňového řízení, v němž bylo napadené rozhodnutí vydáno. Soud není oprávněn vykročit mimo rámec soudního řízení, a proto nemůže reagovat na ty výtky žalobce, jež směřují proti postupu správce daně, který žalobci odmítl vrátit finanční prostředky vymožené na základě exekučního

příkazu vydaného před rozhodnutím soudu o odkladném účinku žaloby. Ze stejného důvodu soudu nepřísluší v tomto řízení posuzovat, zda rozhodnutí správce daně o zřízení zástavního práva k nemovitým věcem ze dne 1. 2. 2018 či exekuční příkaz na přikázání pohledávky z účtu z téhož dne byly vydány v souladu se zákonem. Pokud se žalobce domnívá, že správce daně podniká kroky, k nimž není oprávněn, je třeba, aby k ochraně svých práv zvolil adekvátní cestu (což žalobce soudě dle jeho posledního vyjádření také činí).

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

27. Soud ze shora uvedených důvodů zrušil napadené rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 1 a 4 s. ř. s.). V něm bude žalovaný vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). Hodlá-li žalovaný setrvat na svém právním názoru o zapojení žalobce do daňového podvodu, musí v dalším řízení přezkoumatelným způsobem předestřít své závěry a náležitě je podložit skutkovými zjištěními, a to při respektování relevantních judikatorních závěrů týkajících se problematiky podvodů na DPH. Existenci podvodu na DPH, která je nezbytným předpokladem pro to, aby žalobce mohl být za účast na podvodu odpovědný, nelze automaticky dovozovat z pouhé skutečnosti, že všichni dodavatelé a subdodavatelé žalobce jsou nekontaktní, ale je třeba postavit najisto, že některý z nich nesplnil svou daňovou povinnost, a to ve vztahu ke zdanitelným plněním, jež mají souvislost s plněními, z nichž si žalobce nárokuje odpočet, který se mu správce daně rozhodl neuznat. Přitom ani skutečnost, že některá ze společností zapojených do obchodního řetězce neodvedla za posuzovaná zdaňovací období daň, bez dalšího (např. bez zjištění, že jí za předmětné zdaňovací období skutečně vznikla daňová povinnost) sama o sobě nevypovídá o tom, že k daňovému podvodu došlo.
28. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný nebyl v řízení úspěšný, právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Úspěšnému žalobci soud přiznal náhradu nákladů řízení v celkové výši 25 933 Kč. Tato částka sestává z odměny advokáta ve výši 15 500 Kč, kterou tvoří odměna za čtyři úkony právní služby po 3 100 Kč [převzetí a příprava zastoupení a tři písemná podání ve věci samé, tj. žaloba, doplnění žaloby a replika podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů] a dva úkony právní služby po 1 550 Kč [dva návrhy na přiznání odkladného účinku žalobě podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 2 písm. a), § 11 odst. 3 a § 12 odst. 4 advokátního tarifu], šesti paušálních částek jako náhrady hotových výdajů po 300 Kč podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu a zaplacených soudních poplatků ve výši 5 000 Kč (3 000 Kč za žalobu a dvakrát 1 000 Kč za návrhy na přiznání odkladného účinku, za které žalobci přísluší náhrada na základě přiměřené aplikace § 145 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, ve spojení s § 64 s. ř. s.). K tomu je třeba přičíst náhradu za DPH ve výši 3 633 Kč odpovídající 21 % uvedených částek (s výjimkou soudních poplatků), protože zástupce žalobce je plátcem DPH. Podání žalobce ze dne 20. 2. 2018 soud nepovažuje za úkon právní služby, za nějž náleží odměna, neboť argumentace v něm uvedená nesměřuje do věci samé.

Poučení :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. 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). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže 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.

Praha 28. února 2018

JUDr. Milan Podhrázký, Ph.D. v. r.
předseda senátu