



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Milana Podhrázkého a soudců Olgy Stránské a Mgr. Tomáše Kocourka, Ph.D., ve věci **žalobce: E. L., s. r. o.**, se sídlem T., T. zastoupeného Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Sluneční nám. 14, Praha 5, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 10. 2014, čj. 28309/14/5000-14307-705194,

t a k t o :

I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 10. 2014, čj. 28309/14/5000-14307-705194, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku ve výši 15.342 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, a to k rukám Mgr. Jakuba Hajdučíka, advokáta.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobou podanou ke zdejšímu soudu domáhá zrušení výše označeného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl jeho odvolání a potvrdil platební výměr Finančního úřadu pro Středočeský kraj, územní pracoviště Kolín (dále jen „finanční úřad“ či „správce daně“) ze dne 13. 1. 2014, čj. 289501/14/2111-24802-201174. Finanční úřad tímto platebním výměrem, jehož zrušení se žalobce taktéž domáhá, stanovil žalobci daň z přidané hodnoty (dále jen DPH) za období říjen 2012 s tím, že žalobce neodstranil pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti daňového tvrzení za dané období a nadměrný odpočet mu vyměřil ve výši 1.883.644 Kč, což je o 3.045.385 Kč méně, než žalobce uvedl v daňovém tvrzení.

Žalobce v obsáhlé žalobě vytýká platebnímu výměru řadu vad s tím, že je namítal již v odvolacím řízení, avšak žalovaný se jimi odpovídajícím způsobem nezabýval, přičemž odůvodnění napadeného rozhodnutí je nedostatečné. Své námitky žalobce rozčlenil do 15 samostatných žalobních bodů. Nejprve zpochybnil postup finančního úřadu, který jej seznámil s podklady pro rozhodnutí sdělením výsledků postupu k odstranění pochybností ze

dne 22. 5. 2013, avšak následně prováděl další dokazování, se kterým jej neseznámil. Podle napadeného rozhodnutí žalovaného tato námitka není důvodná, protože žalobce byl s obsahem důkazního materiálu a jeho obsahu seznámen v úředním záznamu, který osobně převzal dne 8. 1. 2014. Žalobce s tím nesouhlasí a tvrdí, že by tento úřední záznam převzal, či se seznámil s jeho obsahem, označil za lživé. O existenci uvedeného záznamu byl informován jen v platebním výměru.

Ve druhém žalobním bodě žalobce namítá porušení zásady dvojinstančnosti daňového řízení, neboť žalovaný vykročil právně i skutkově zcela odlišným způsobem než správce daně, čímž porušil § 115 odst. 2 zákona 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Žalobce poukázal na rozdílnost důvodů, podle nichž nemá nárok na odpočet, uvedených na straně jedné finančním úřadem a na straně druhé žalovaným. Na rozdíl od finančního úřadu žalovaný opírá zamítnutí odvolání i o tvrzení, že dodavatelé žalobce (společnosti O. s. a E.) nenabyli vlastnické právo k niklovým katodám, které žalobci následně prodali. K této skutečnosti se však žalobce nemohl vyjádřit a jde o skutkovou a právní novotu, se kterou měl být seznámen. Kdyby mohl, poukázal by na to, že § 446 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, umožňoval též nabytí práva od nevlastníka.

Ve třetím žalobním bodě žalobce namítá, že žalovaný chybně vyložil „*Právní základ předmětného případu*“ vymezený v bodech [4] až [12] napadeného rozhodnutí. Danou část napadeného rozhodnutí označil za prefabrikovanou, která je bezmyšlenkovitě vkládána do každého rozhodnutí žalovaného týkajícího se tzv. „kolotočových podvodů“. Samostatně zpochybnil judikáty Nejvyššího správního soudu, na které žalovaný v této souvislosti odkázal, a poukázal na jejich zastaralost a překonanost. Daná rozhodnutí se týkají právní úpravy před plnou harmonizací oblasti DPH směrnicí Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dál jen „šestá směrnice“), případně nerespektují pozdější judikaturu Soudního dvora EU.

Ve čtvrtém žalobním bodě žalobce vytýká žalovanému, že v případě dodávky katod od společnosti E. postavil své odůvodnění na tom, že žalobce neunesl své důkazní břemeno k tvrzení faktického přijetí plnění. Finanční úřad pouze zjistil, že uvedená společnost vystavila daňový doklad, v jejích orgánech došlo ke změnám a její dodavatel je nekontaktní, nic víc však nezjistil. Žalobce považuje tento závěr za nezákonný, a to s odkazem na rozhodnutí Soudního dvora EU ve spojených věcech C-80/11 a C142/11, kde byla řešena obdobná skutková situace, v níž uvedený soud dovodil, že i za takové situace je povinností daňového orgánu uznat nárok na odpočet DPH. Žalovaný neunesl své důkazní břemeno a neprokázal, že by měl žalobce k dispozici indicie odůvodňující podezření, že na straně dodavatele došlo k nesrovnalostem či podvodu.

Žalobce dále v pátém žalobním bodě namítá vnitřní rozpornost napadeného rozhodnutí, které na jedné straně uvádí, že žalobce není nevinná oběť podvodu a jsou zde objektivní skutečnosti nasvědčující řetězové dodávce s úmyslem zkrátit daň, přičemž žalobce měl a mohl přijmout taková opatření, jež by vyloučila účinky podvodného jednání (účasti žalobce na něm). Na druhé straně žalovaný uvádí, že si žalobce nebyl vědom účasti na daňovém podvodu a finanční úřad neprokázal, že k daňovému podvodu došlo. Nemůže být úkolem žalobce ani správního soudu vybrat si, které závěry platí a které ne.

V případě, že by soud přezkoumával existenci daňového podvodu a povědomost žalobce o něm, poukázal žalobce v šestém žalobním bodě na postoj daňových orgánů k jeho dodavatelům a subdodavatelům. Stát všechny dotčené právnické osoby, které správní orgány označují za nekontaktní a nedůvěryhodné, neplatící a neodvádějící daně, označuje za spolehlivé plátce DPH. Závěry žalovaného o existenci daňového podvodu a účasti žalobce na

něm jsou nezákonné, protože zapojené subjekty [E., M. G. (dříve O. s.) a O. – S.] jsou spolehliví plátcí DPH, ve smyslu kompetence státu, kterou si udělil dle § 106a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“).

V sedmém žalobním bodě žalobce uvádí, že ve vztahu k dodávce zboží od společností E. a O. S. žalovaný nedbal § 8 odst. 2 daňového řádu a v případě žalobce postupuje odchylně než v jiné skutkově obdobné věci, v níž vydal dne 17. 2. 2014 rozhodnutí v reakci na rozsudek Krajského soudu v Ostravě, čj. 22 Ca 185/2009-135. Tato věc se sice týkala daně z příjmů fyzických osob, avšak to žalovanému nebránilo aplikovat shora označenou judikaturu Soudního dvora EU ve věcech C-80/11 a C142/11.

V osmém žalobním bodě žalobce poukazuje na závěry napadeného rozhodnutí, které je postaveno na tom, že žalobce neprokázal, že by mu niklové katody dodaly osoby uvedené na daňových dokladech, které nadto nebyly vlastníkem předmětu plnění. Žalobce v této souvislosti odkázal na výše již uvedenou judikaturu Soudního dvora EU, podle níž je tato skutečnost pro uznání nároku na odpočet nerozhodná. Podstatné je pouze to, že plátce uplatňující nárok na odpočet předloží správci daně daňový doklad vystavený jiný plátcem, který vystavení dokladu potvrdí a předmět plnění fakticky existoval. Je lhotečné, kdo plnění fakticky dodal, což potvrzuje vedle další judikatury Soudního dvora i rozhodnutí Nejvyššího správního soudu čj. 5 Afs 65/2013-79. Neprokázání toho, že plátcí, kteří žalobci katody dodali, odpovídali osobám uvedeným na daňových dokladech, není dostatečné pro odepření nároku na odpočet.

Žalobce v návaznosti na to v rámci devátého žalobního bodu namítá, že finanční úřad nebyl vůbec oprávněn daný platební výměr vydat. Dne 12. 12. 2013 mu žalovaný doručil příkaz ke zjednání nápravy dle § 38 odst. 3 daňového řádu s tím, aby do 30 dnů provedl úkon (zahájil daňovou kontrolu nebo rozhodl). Finanční úřad však rozhodl dne 13. 1. 2014 a žalobci výměr doručil až 15. 1. 2014, tedy po stanovené lhůtě, a vydat platební výměr tak byl oprávněn žalovaný coby nadřízený správce daně. Žalobce zdůraznil, že důsledkem nečinnosti finančního úřadu bylo to, že žalobce nemohl disponovat s částí nadměrného odpočtu, přičemž § 38 odst. 3 daňového řádu nehovoří o vydání rozhodnutí ale o zjednání nápravy. Finanční úřad tak nezjednal nápravu ve lhůtě dané mu nadřízeným správcem daně a tím došlo k zániku jeho kompetence.

V desátém žalobním bodě žalobce upozornil na to, že správce daně již ve sdělení ze dne 22. 5. 2013 uvedl, že jeho pochybnosti se týkají přijatých plnění od dvou výše uvedených společností, čímž přijatá zdanitelná plnění v celkové výši 1.883.645 Kč učinil nespornými. Přesto ale o nich nerozhodl částečným rozhodnutím a odpovídající část nadměrného odpočtu žalobci nevrátil. Podle žalobce ovšem je správce daně za využití § 147 daňového řádu oprávněn vydat rozhodnutí i o části daně. S odkazem na judikaturu Soudního dvora EU a Nejvyššího správního soudu žalobce zdůraznil, že v podmínkách právního státu není myslitelné, aby správce daně zadržoval část nadměrného odpočtu, o jehož správnosti nepochybuje, jen proto, že šetří jiné skutečnosti z téhož zdaňovacího období. Soud proto může vyřešit danou situaci tím, že shledá povinnost správce daně rozhodnout o dani několika platebními výměry a napadené rozhodnutí zruší.

Jedenáctý žalobní bod se týká posouzení toho, zda žalobce nevěděl (nemohl vědět), zda došlo k podvodu na DPH dosud neztotožněných osob. Podrobně popsal svůj postup nakládání s Ni katodami. Popřel, že by telefonicky kontaktoval společnost M. a dopředu ji informoval o uskladnění katod. Do skladu vedené společnosti katody zaslal proto, že si dané místo dodání zvolil jeho odběratel (společnost R.). Žalobce prodal zboží až poté, co jej koupil, a nemohl tedy uzavřít obchod se společnostmi O. s.

a E., protože nevěděl, že si kupující následně zvolí dodání do stejného skladu společnosti M., z něhož mu bylo zboží dodáno. O faktickém pohybu zboží žalobce nevěděl v okamžiku nákupu od uvedených společností, a proto tuto skutečnost nemohl zohlednit v rámci své „podnikatelské obezřetnosti“. Za absurdní v této souvislosti označil tvrzení žalovaného, že komodita Ni katod je v rámci EU jednou z nejčastěji využívaných k daňovým únikům. Žalobci není známo, co je či není takovou komoditou s tím, že k daňovým podvodům může být využita jakákoliv komodita. Žalobce nezná společnosti B. LL ani S. UG, na obchodech s nimi se nijak nepodílel a transakce zmiňované ve vztahu k těmto společnostem tak nemohou být důkazem o povědomí žalobce o daňovém podvodu. Tvrdí-li žalovaný, že důkazem o podvodu je skutečnost, že katody byly následně prodány společnosti M., od které žalobce dříve odebíral zboží, žalobce dodal, že je nesmyslné, aby okolnost, která neměla s nákupem katod cokoliv společného, mohla být důkazem o daňovém podvodu. Za nesprávné proto označil závěry žalovaného, podle nichž žalobce nebyl nevinnou obětí podvodu, dále že jsou tu objektivní skutečnosti nasvědčující řetězové dodávce s úmyslem zkrátit daň, existenci okolností způsobilých vyvolat zvýšenou „podnikatelskou obezřetnost“ žalobce, stejně tak jako podvodné uplatnění nároku na odpočet daně.

Ve dvanáctém žalobním bodě žalobce namítl, že ač žalovaný ve svém vyrozumění ze dne 12. 12. 2013 konstatoval, že daňová kontrola po 22. 5. 2013 byla nezákonná a důkazy v ní získané jsou nepoužitelné, tak o ně správce daně své rozhodnutí opřel. V napadeném rozhodnutí žalovaný ve vztahu k této otázce uvedl, že správce daně vedl nalézací řízení, a proto jsou důkazy v něm provedené v souladu se zákonem. Žalobce ovšem v této souvislosti namítá, že § 90 odst. 3 daňového řádu neumožňuje správci daně pokračovat v dokazování jiným způsobem než zahájením daňové kontroly, k čemuž však nedošlo. Žalovaný přitom sám popřel i vlastní shora uvedené závěry ze dne 12. 12. 2013. Pokud by správce daně řádně prováděl nalézací řízení, nebylo důvodu nařizovat mu odstranění nečinnosti.

Trináctý žalobní bod se týká nesprávného hodnocení výpovědi svědků Č. a V. Žalovaný v napadeném rozhodnutí tvrdí, že žalobce daňovým dokladem o pořízení zboží, na němž je uvedena společnost O. s., neprokazuje přijetí deklarovaného plnění od ní, neboť svědek Vašek tvrdil, že katody mu dodala společnost B., což ale neprokázal. Pokud svědek Vašek neprokázal určitou skutečnost, pak to nemá nic společného s nárokem žalobce na odpočet daně. Žalobce pak označil za lež, že svědek Čech vypověděl, že Ni katody dodal společnosti O. s. Tento svědek v odpovědi na otázku zástupce žalobce do protokolu uvedl, že daňový doklad byl vystaven pro společnost B. LL. Žalobce proto tvrdí, že předložil řádný daňový doklad, jehož pravost a obsahová správnost byla prokázána svědectvím B. V. a byl to správce daně (žalovaný), kdo neunesl důkazní břemeno, pokud jde o existenci daňového podvodu a důkazu o účasti žalobce na něm.

V samostatném (čtrnáctém) žalobním bodě žalobce poukázal na to, že v odvolání namítal nezákonného zahájení postupu k odstranění pochybností pro vady výzvy žalobci. Žalovaný pouze uvedl, že daná výzva byla v pořádku a konstatoval, že žalobce v předchozích zdaňovacích obdobích vykazoval nadměrné odpočty a jeho přijatá zdanitelná plnění byla vyšší než plnění uskutečnitelná. Vůbec pak nereagoval na podrobné námitky žalobce, což činí napadené rozhodnutí částečně nezákonným a částečně nepřezkoumatelným. V navazujícím patnáctém žalobním bodě pak žalobce namítá porušení § 89 daňového řádu. V rámci uvedeného postupu totiž žalobce prováděl obsáhlé dokazování, a to po dobu delší, než je přípustná. Důkazy získané v nezákonně vedeném postupu pak nemohu být použity pro dokazování, protože je napadené rozhodnutí nezákonné, neboť se opírá pouze o důkazy shromážděné v tomto postupu.

Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Ve vyjádření k žalobě shrnul dosavadní průběh řízení s tím, že žalobní argumentace žalobce je z velké části shodná jako v odvolání proti platebnímu výměru, přičemž s těmito námitkami se vypořádal v napadeném rozhodnutí, na jehož odůvodnění odkázal. K prvnímu žalobnímu bodu poukázal na to, že žalobce byl řádně seznámen s důkazy vedoucími k rozhodnutí, což vyplývá z úředního záznamu ze dne 8. 1. 2014. Za nepodložené a účelové označil tvrzení, že se s ním žalobce neseznámil. K namítanému porušení zásady dvojinstančnosti řízení pak žalovaný uvedl, že v tomto ohledu nelze jeho postupu nic vytknout, neboť byl v souladu se zásadami správy daní. Odůvodnění napadeného rozhodnutí rovněž vypořádalo všechny žalobcem uplatněné námitky. Žalovaný dodal, že nastíněný právní základ zpochybňovaný žalobcem představoval pouze uvození předmětného případu a byl do rozhodnutí zařazen z důvodu osvětlení rozhodovacího procesu. Ke čtvrtému žalobnímu bodu odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle které není daňové řízení vázáno zásadou vyšetřovací. Daňový subjekt musí svůj nárok na odpočet prokázat, přičemž obvykle postačují bezvadné daňové podklady, avšak v pochybnostech může správce daně kvalifikovaným způsobem daňový subjekt vyzvat k odstranění pochybností. V dané věci vznikly správci daně důvodné pochybnosti ohledně žalobcem uplatněného nadměrného odpočtu a došlo tím k přenesení důkazního břemene zpět na žalobce. Pokud jde o žalobcem zmiňovaný institut nespolehlivého plátce, ten má podle žalovaného význam především k ručení. Skutečnost, že někdo není označen jako nespolehlivý plátce, nezabývá daňové subjekty náležitě obezřetnosti. Ve vztahu k odlišnému posouzení skutkově a právně obdobných případů žalovaný poukázal na rozličnou koncepci daně z příjmů fyzických osob a DPH, která má význam především k dokazování. K námitce týkající se nedodržení lhůty k vydání platebního výměru pak uvedl, že tuto lhůtu správce daně dodržel. Posledním dnem lhůty dle vydaného příkazu ke zjednání nápravy byl den 13. 1. 2014 a ve stejný den také došlo k vydání předmětného platebního výměru. Žalovaný ve svém vyjádření dále zopakoval, že předmětem daňového řízení je dle § 134 odst. 2 daňového řádu daň, která se v případě DPH vztahuje k celému zdaňovacímu období, kterým je v dané věci období měsíční. Výzva k odstranění pochybností byla v dané věci dostatečně konkrétní a není pravdou, že by se žalovaný se související námitkou žalobce nevypořádal v žalobou napadeném rozhodnutí. Uzavřel pak, že samotný postup k odstranění pochybností byl v souladu s § 89 a § 90 daňového řádu a poukázal na to, že proti předmětnému postupu brojil žalobce samostatnou žalobou ke zdejšímu soudu, který ji ovšem zamítl.

V replice k vyjádření žalovaného žalobce poukázal na rozsudek zdejšího soudu čj. 45 Af 25/2013-181, kterým tento soud určil, že postup k odstranění pochybností provedený v dané věci správcem daně u žalobce ve věci DPH za sporné zdaňovací období byl nezákonný. Finanční úřad sice podal proti tomuto rozsudku kasační stížnost, řízení o ní však bylo z důvodu jejího zpětvzetí zastaveno. Zdejší soud tak podle žalobce celé řízení předcházející vydání prvostupňového rozhodnutí, jehož navazující rozhodnutí o odvolání je napadené nyní podanou žalobou, označil za nezákonné. V této souvislosti žalobce poukázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu týkající se nezákonně zahájeného vytýkacího řízení dle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, podle níž tam, kde není zákonný začátek, nemůže následovat ani zákonný průběh takového řízení. Podle žalobce je nutno přiměřeně postupovat i ve vztahu k postupu k odstranění pochybností, a pokud je tedy tento postup nezákonný, je nezákonný i prvostupňový platební výběr i na něj navazující rozhodnutí žalovaného o podaném odvolání. Uplatní se tedy § 93 odst. 1 daňového řádu stanovující zákaz použití důkazů získaných v rozporu s právním předpisem. K závěru, že je-li nezákonný postup k odstranění pochybností, pak je nezákonný i prvostupňový platební výměr i na něj navazující rozhodnutí o odvolání, žalobce poukázal na shodné závěry rozsudku Krajského soudu

v Hradci Králové, pobočka v Pardubicích, čj. 52 Af 2/2014-140, a rozsudek zdejšího soudu čj. 46 Af 12/2015-47.

Při jednání u soudu žalobce nad rámec svých písemných podání dodal, že z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ve věci Algon neplyne, že by předchozí rozhodnutí o zákonnosti postupu odstranění pochybností zakládalo překážku pro pozdější rozhodnutí v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu. Rozšířený senát připustil možnost přehodnocení předchozích závěrů o zákonnosti postupu, nicméně podle žalobce v dané věci není nutno se od učiněných závěrů odchylovat. Připomněl dále koncepci „ovoce z otráveného stromu“ s tím, že nezákonný výkon státní moci (průběh postupu k odstranění pochybností) způsobuje to, že není možné využít důkazů v rámci takového nezákonného postupu získaných. Závěrem pak poukázal na změnu rozhodovací praxe zdejšího soudu, pokud jde o částečné rozhodování o nesporné části uplatněného odpočtu s tím, že rozhodnutí ve věci AGROBET je podstatné pro jeho námitku týkající se zjednání nápravy nadřízeným správcem daně. Žalovaný při jednání u soudu setrval na svém písemném vyjádření k žalobě s tím, že aplikaci závěrů výše zmiňovaného usnesení rozšířeného senátu ponechává na úvaze soudu. Vyjádřil současně svůj nesouhlas s názorem žalobce ve vztahu k povinnosti vydat částečné rozhodnutí o nesporné části uplatněného odpočtu.

Ze správního spisu zdejší soud ověřil, že žalobce podal dne 30. 11. 2012 u tehdy příslušného správce daně (Finanční úřad v Kolíně) přiznání k DPH za období říjen 2012, v rámci něhož uplatnil nadměrný odpočet ve výši 4.929.029 Kč. Tomu předcházela žádost v rámci mezinárodní výměny informací, jejíž součástí byla informace nizozemského správce daně o existenci obchodního řetězce společností obchodujících s Ni katodami, jehož se měl účastnit i žalobce. Následně se správce daně dožádáním obrátil na jiné správce daně v rámci prověřování podezření na tento řetězový obchod (jednalo se o dožádání k prověření deklarovaných plnění od společnosti O. s. a prověření uskutečnění dopravy společností V. od dodavatele O. s.). Výzvou ze dne 17. 12. 2012, čj. 198021/12/034912201174, správce daně žalobce vyzval k odstranění pochybností týkajících se jeho přiznání k DPH za uvedené období. Ten na ni reagoval tak, že k odstranění pochybností bude připraven od 15. 1. 2013. Dne 5. 2. 2013 se správce daně (již Finanční úřad pro Středočeský kraj) opětovně dožádáním obrátil na jiné správce daně k ověřování informací v rámci prověřování podezření na řetězový obchod s niklovými katodami (k prověření deklarovaných plnění od společnosti E.). Dne 7. 2. 2013 se pak ve věci uskutečnilo místní šetření u žalobce se závěrem, že *„na základě přezkoumání předložených dokladů a písemností v průběhu šetření u DPH za zdaňovací období říjen 2012 správci daně přetrvávají pochybnosti v případech nákupu a podeje niklových katod o oprávněnosti uplatněných odpočtů daně a o správnosti uplatnění osvobození od daně u dodání tohoto zboží do EU.“* Dožádáním ze dne 12. 2. 2013 se následně finanční úřad obrátil na maďarského, slovenského a dánského správce daně (prověření deklarovaného prodeje niklových katod žalobcem společností M. KFT a R. A., resp. transakce mezi společnostmi V.-X a O. s.). Dne 15. 2. 2013 pak provedl výslech svědka J. K. (zaměstnanec žalobce) a dne 26. 2. 2013 další dožádání k nákupu niklových katod společností O. s. od společnosti L. Na dotaz žalobce ze dne 27. 2. 2013 týkající se ukončení postupu k odstranění pochybností reagoval dne 1. 3. 2013 tak, že musí vyčkat odpovědi dožádaných správců daně a jejich vyhodnocení. Téhož dne v rámci dalšího dožádání žádal prověření skutečnost týkající se společnosti H. T. CZ (vykládka zboží v provozovně uvedené společnosti) a 5. 3. 2013 se obrátil na německého správce daně (přeprava niklových katod pro společnost S. UG). Vrácení nadměrného odpočtu žalobce urgoval písemně (dne 18. 3. a 11. 4. 2013), kdy současně zpochybnil důvodnost zahájení postupu k odstranění pochybností. Dne 24. 4. 2013 byla vyslechnuta svědkyně O. S. Další jednání správce daně se

žalobcem proběhlo dne 29. 4. 2013 s tím, že žalobce uvedl, že unesl své důkazní břemeno ve smyslu prokázání nákupu zboží co do jeho charakteru i subjektu, od kterého zboží koupil a komu je uhradil. S ohledem na to žalobce požádal, aby mu byl nadměrný odpočet vrácen bez dalších průtahů. Dne 2. 5. 2013 se správce daně s dožádáním obrátil na Finanční úřad hl. m. Praha, Praha 1 (uskutečněná zdanitelná plnění společností O.), dne 21. 5. 2013 pak provedl výslech svědka B. V.

Dne 13. 5. 2013 se žalobce obrátil na žalovaného s podnětem k odstranění nečinnosti. V rámci sdělení ze dne 22. 5. 2013 žalovaný mimo jiné uvedl, že vzhledem k tomu, že ve věci existuje předpoklad rozsáhlého a časově náročného pokračování v dokazování, správce daně zahájí u žalobce daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období říjen 2012 v rozsahu prověření přijatých zdanitelných plnění od společnosti O. s. a E. před vlastním vyměřením. Současně žalobce vyzval, aby se jeho oprávněný zástupce dostavil k zahájení daňové kontroly dne 31. 5. 2013. Na to žalobce reagoval podáním ze dne 30. 5. 2013, v němž především dospěl k závěru, že daňový subjekt všechny pochybnosti obsažené ve výzvě odstranil. V uvedeném podání, označeném též jako stížnost, současně navrhl, aby nadřízená úřední osoba přijala nápravná opatření v tom smyslu, že probíhající postup k odstranění pochybností bude neprodleně ukončen. Na jednání dne 31. 5. 2013 správce daně mimo jiné konstatoval, že měl uvedeného dne „*v úmyslu přejít z postupu k odstranění pochybností do daňové kontroly, ale vzhledem k tomu, že se nedostavila osoba oprávněná za daňový subjekt jednat, není možno tento úkon provést.*“ Žalovaný přípisem ze dne 12. 6. 2013 vyrozuměl žalobce o odložení podnětu a uvedl, že námitky žalobce ve vztahu k jeho ochraně před nečinností správce daně neshledal důvodnými.

Dne 19. 6. 2013 a 24. 6. 2013 se pak správce daně s dožádáním obrátil na Finanční úřad hl. m. Praha, Praha 1 (uskutečněná zdanitelná plnění od společností B. LL a O. – S.). Předvoláním ze dne 20. 6. 2013 pak správce daně vyzval statutární orgán žalobce (či osobu oprávněnou za něj jednat), aby „*se dostavil dne 2. 7. 2013 (...) ve věci zahájení daňové kontroly u DPH za zdaňovací období říjen roku 2012 v rozsahu neodstraněných pochybností u přijatých zdanitelných plnění od společností O. s., a. s., a E., s. r. o. (...) správce daně zahájil s daňovým subjektem postup k odstranění pochybností (...) Tyto pochybnosti však nebyly dosud odstraněny. Ve sdělení ... ze dne 22. 5. 2013 správce daně uzavřel zcela konkrétně, že pochybnosti ... nebyly dosud odstraněny a z tohoto důvodu bude dokazování dále pokračovat. Proto správce daně bude postupovat ve smyslu § 90 odst. 3 DŘ a zahájí daňovou kontrolu*“. Na tuto výzvu odpověděl žalobce dopisem ze dne 24. 6. 2013, v němž především konstatoval, že se ke správci daně nedostaví, protože zahájení daňové kontroly je nezákonné. Dne 29. 7. 2013 a dne 13. 9. 2013 (změněnou dne 8. 10. 2013) se žalobce obrátil na správce daně s dalšími stížnostmi (ohledně úkonů osobou neoprávněnou a nedůvodnosti plánovaného výsledku svědka J. Č.). Obě stížnosti shledal správce daně nedůvodnými. Dne 20. 11. 2013 se uskutečnilo místní šetření u společnosti E. Ve dnech 28. 11. 2013 a 29. 11. 2013 provedl dožádaný Finanční úřad pro Zlínský kraj výslechy svědků M. V. a R. H. a dne 6. 12. 2013 pak dožádaný Finanční úřad pro Jihomoravský kraj výslech svědka J. Č.

Dne 5. 11. 2013 se žalobce obrátil na žalovaného s podnětem k odstranění nečinnosti, ten daný podnět shledal důvodným a dne 12. 12. 2013 vydal příkaz ke zjednání nápravy čj. 30933/13/5000-14303-702551, jímž správci daně přikázal v případě zdaňovacího období měsíce října roku 2012 bezodkladně zjednat nápravu, tedy do 30 dnů provést úkon k zahájení daňové kontroly nebo vydat platební výměr za předmětné zdaňovací období. V návaznosti na to pak správce daně dne 8. 1. 2014 vydal úřední záznam o ukončení postupu k odstranění pochybností (čj. 277807/14/2111-05403-203688).

Dne 13. 1. 2014 pak správce daně vydal platební výměr čj. 289501/14/2111-24802-201174, na DPH za říjen 2012, v němž mimo jiné uzavřel, že „*daňový subjekt neodstranil pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení ... a nárokový nadměrný odpočet bude vyměřen ve výši 1.883.644 Kč, tj. o 3.045.385 Kč méně než bylo uvedeno daňovým subjektem v podaném tvrzení*“. Dospěl k závěru, že svědecká výpověď pana Vaška, předložená žalobcem jako důkaz, nebyla způsobilá zpochybnit či vyvrátit zjištění správce daně. Nezpochybnil, že existovalo předmětné zboží, ale zpochybnil jeho dodání uvedenými společnostmi. Uzavřel, že existují objektivní skutečnosti prokazující, že žalobce věděl nebo mohl vědět, že se svým jednáním účastní podvodu, kterým je kráceno DPH.

Tento platební výměr napadl žalobce dne 6. 2. 2014 odvoláním (následně doplněným), které žalovaný rozhodnutím ze dne 22. 10. 2014 (napadeným nyní projednávanou žalobou) zamítl a napadený výměr správce daně potvrdil. Ztotožnil se předně se závěry správce daně, podle něhož žalobce neprokázal přijetí plnění od společností O. a E. Ani jedna z těchto společností nebyla vlastníkem uvedeného zboží a nemohla tak být ani jeho faktickým dodavatelem. Žalovaný současně shrnul nestandardnosti obchodů, které shledal ve vztahu žalobce s uvedenými společnostmi. Žalobce neprokázal uskutečněné zdanitelné plnění osobou uvedenou na daňových dokladech. Žalovaný dospěl k závěru, že jsou zde okolnosti nasvědčující, že se jedná o řetězec transakcí neekonomické povahy. Tomu odpovídá užitá komodita, která je často využívána k daňovým únikům, opakované dodávky z jednoho skladu v rámci řetězce, který je rozmístěn po celé Evropě, v řetězci je vždy nekontaktní dodavatel, jedna ze společností neodvedla daň, kterou nyní žalobce uplatňuje v odpočtu a jedné ze společností byla ukončena registrace k DPH z důvodu daňových podvodů. Tyto indicie se pak vyskytují v různých obměnách u obou případů. Žalovaný se následně zabýval dílčími odvolacími námitkami vznesenými žalobcem, přičemž žádnou z nich neshledal důvodnou.

Z úřední činnosti je pak soudu známo, že zdejší soud rozsudkem ze dne 28. 4. 2015, čj. 45 Af 28/2013-181, určil, že postup k odstranění pochybností provedený správcem daně u žalobce ve věci DPH za zdaňovací období říjen 2012 zahájený shora blíže označenou výzvou ze dne 17. 12. 2012 byl nezákonný. Kasační stížnost proti tomuto rozsudku vzal žalovaný správce daně zpět a Nejvyšší správní soud proto řízení o ní zastavil usnesením ze dne 22. 7. 2015, čj. 10 Afs 141/2015-27. Zdejší soud ve svém výše uvedeném rozsudku vázán předchozím zrušujícím rozsudkem Nejvyššího správního soudu dospěl především k závěru, že daný postup k odstranění pochybností byl zahájen na základě výzvy, v níž správce daně své pochybnosti o daňovém tvrzení žalobce opřel pouze o jedinou skutečnost spočívající v tom, že v jeho přiznání „*přijatá zdanitelná plnění ... opakovaně převyšují zdanitelná plnění*...“. Výše uvedené důvody však nemohou představovat konkrétní pochybnost ve smyslu shora § 89 odst. 1 daňového řádu, jež by měla (mohla) být v rámci zahájeného postupu k odstranění pochybností rychle odstraněna. Pokud pak jde o samotný průběh napadeného postupu k odstranění pochybností, dospěl zdejší soud k závěru, že neměla-li být daňová kontrola v dané věci zahájena přímo (tedy již na místo výzvy k odstranění pochybností), zcela nepochybně nejpozději v době, kdy nevyplývalo vyjasnění pochybností z místního šetření uskutečněného dne 7. 2. 2013, již daňová kontrola zahájena být měla. Dožádání zahraničních správců daně nepochybně představuje vhodný způsob odhalování (šetření) řetězových daňových podvodů, nicméně jeho využití v rámci postupu k odstraňování pochybností je v příkrém rozporu s požadavky judikatury na rychlé odstranění pochybností. Jestliže se tedy správce daně po uskutečnění místním šetření, v rámci něhož nebyly vzniklé pochybnosti odstraněny, dne 12. 2. 2013 obrátil na zahraniční správce daně, nepochybně tak již v té době neměl činit v rámci postupu k odstranění pochybností.

Krajský soud v Praze v nyní projednávané věci ověřil, že žaloba byla podána včas a osobou k tomu oprávněnou, proto přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán [§ 75 odst. 2 věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)], vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

Soud se nejprve zabýval těmi námitkami žalobce, které v obecné rovině zpochybňují v podstatě celý procesní postup vedoucí v dané věci k vydání napadeného rozhodnutí správce daně (resp. žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného). Jde konkrétně o žalobní body dvanáctý, čtrnáctý a patnáctý, které se týkají nezákonnosti vedeného postupu k odstranění pochybností, resp. nezákonnosti důkazů v rámci tohoto postupu provedených. V této souvislosti je nutno opětovně připomenout, že v projednávané věci byla zákonnost postupu k odstranění pochybností u žalobce týkajícího se téhož zdaňovacího období předmětem samostatného řízení před zdejší soudem, který v řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem dle § 82 a násl. s. ř. s. určil, že daný postup k odstranění pochybností provedený správcem daně byl nezákonný. Námitky týkající se popsaného postupu jsou přitom předmětem i nyní projednávané žaloby. Tato situace koresponduje se závěry usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu čj. 1 Afs 183/2014-55 (jde o rozhodnutí ve věci ALGON, na které upozornil žalobce při jednání u soudu), podle něhož v žalobě proti rozhodnutí správního orgánu (dle § 65 a násl. s. ř. s.) lze namítat i nezákonnost daňové kontroly (a tedy i postupu k odstranění pochybností), a to i přes možnost domáhat se ochrany před takovou nezákonností též prostřednictvím zásahové žaloby. Přestože v souladu s citovaným usnesením rozšířeného senátu není soud rozhodující v řízení o žalobě proti rozhodnutí vázán závěrem o nezákonnosti postupu správce daně vysloveným v řízení o zásahové žalobě, v nyní projednávané věci zdejší soud neshledal důvod odchýlit se od skutkových a právních závěrů, k nimž dospěl ve výši již opakovaně citovaném rozsudku ve věci téhož žalobce sp. zn. 45 Af 28/2013. Ostatně ani sám žalovaný v této souvislosti nad rámec písemného vyjádření k žalobě neuplatnil žádnou argumentaci svědčící tomu, že by bylo možno uvedené závěry zvrátit. V návaznosti na výše uvedené tedy lze učinit dílčí závěr v tom smyslu, že řízení vedené před správcem daně bylo v projednávané věci zatíženo vadou spočívající v tom, že na místo řádně vedené daňové kontroly správce daně zjišťoval skutečnosti rozhodné pro stanovení daňové povinnosti žalobce v rámci postupu k odstranění pochybností. V tomto ohledu je tedy nutno dát žalobci za pravdu. K výše uvedenému je nicméně nutno dodat, že i v případě nezákonně vedeného postupu k odstranění pochybností není důvodu ustupovat od obecné judikatorní praxe správních soudů spočívající v tom, že není nutno přistupovat ke zrušení napadeného rozhodnutí správního orgánu tehdy, pokud vada řízení nemohla mít vliv na rozhodnutí ve věci samé (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 6 A 12/2001-51). Podle názoru zdejšího soudu také není možno bez dalšího uzavřít, že by důkazy provedené v nezákonně vedeném postupu odstranění pochybností byly vždy jako nezákonné nepoužitelné. Jak již ostatně zdejší soud uvedl v rozsudku čj. 46 Af 12/2015-47 (na který sám žalobce v replice k vyjádření žalovaného taktéž poukázal), podstatné pro případné zrušení napadeného rozhodnutí správce daně s ohledem na nezákonný postup k odstranění pochybností je to, zda v rámci takového postupu byla či nebyla zachována práva daňového subjektu v takové podobě, v jaké by mu náležela v rámci daňové kontroly (kasační stížnost proti tomuto rozhodnutí zdejšího soudu Nejvyšší správní soud zamítl rozsudkem čj. 1 Afs 87/2016-45).

V nyní projednávané věci je pak v návaznosti na výše uvedené nutno poukázat především na relevantní právní úpravu týkající se průběhu daňové kontroly s tím, že

z ustanovení § 88 daňového řádu mimo jiné plyne, že „o zahájení, průběhu a ukončení daňové kontroly sepiše správce daně zprávu o daňové kontrole, která obsahuje výsledek kontrolního zjištění, včetně hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly, a odkaz na protokoly nebo úřední záznamy“ (odst. 1), „Správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření“ (odst. 2), přičemž „na žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění“ (odst. 3).

Pokud by tedy v nyní projednávané věci v souladu s výše vymezenými zákonnými požadavky proběhla řádná daňová kontrola, v níž by správce daně zjišťoval skutečnosti rozhodné pro stanovení daňové povinnosti, měl by žalobce v souladu s výše citovaným § 88 daňového řádu možnost seznámit se s kontrolními zjištěními správce daně (včetně hodnocení provedených důkazů) ještě před rozhodnutím správce daně, resp. mohl by žádat doplnění skutkových zjištění případně provedení dalších důkazů, jak právní úprava předpokládá. V této souvislosti ostatně žalobce v rámci samostatného prvního žalobního bodu (a s ním související druhého žalobního bodu) namítá právě to, že před vydáním rozhodnutí správce daně nebyl seznámen se shromážděnými důkazy a jejich hodnocením (a to minimálně v rozsahu týkajícím se období po květnu 2013, kdy správce daně hodlal postup k odstranění pochybností ukončit, nicméně i nadále v něm pokračoval). Soud nepřehlédl, že součástí správního spisu je úřední záznam správce daně datovaný dnem 8. 1. 2014, čj. 277807/14/2111-05403-203668, na který v této souvislosti žalovaný odkazuje. K tomu je však třeba především uvést, že tento záznam nenaplnuje shora vymezené požadavky na možnost daňového subjektu seznámit se s kontrolními zjištěními, respektive na ně reagovat. Nad rámec toho soud současně nemohl přehlédnout, že na tomto záznamu se v pravém dolním rohu nachází rukou vepsaný text „převzal: 8. 1. 2014, 9:15 hod“, k němuž je připojen nečitelný podpis. Tento podpis se přitom nepodobá ve srovnání s ostatními listinami nacházejícími se ve správním spisu ani podpisu zástupce žalobce (Mgr. Hajdučíka, který žalobce dle do spisu založené plné moci v dané době zastupoval), jednatele žalobce (T. K.) ani zmocněnkyně žalobce, která za něj v řízení v rámci některých úkonů v daném řízení taktéž vystupovala (L. H.). Ze správního spisu přitom není ani zřejmé, jakým způsobem (případně na jakou osobu za žalobce jednající) se správce daně ve věci převzetí tohoto úředního záznamu obrátil. Existují tedy pochybnosti (které však s ohledem na výše uvedené nebylo v řízení před soudem nutno dokazováním potvrdit či vyvrátit), zda se žalobce s tímto záznamem vůbec seznámil. Je sice pravdou, že se žalobce v projednávané věci mohl seznámit s náhledem správce daně na hodnocení důkazů v odůvodnění, které je součástí prvostupňového rozhodnutí. Stejně tak si je zdejší soud vědom závěrů judikatury, podle níž odvolací řízení má v daňovém řízení nejen povahu přezkumnou, ale i nápravnou ve vztahu k pochybením orgánu prvostupňového (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 7 Afs 178/2016-18), přesto však postup správce daně v projednávané věci podle názoru zdejšího soudu nemůže obstát, a to právě s přihlédnutím k tomu, že v důsledku nezákonně vedené postupu k odstranění pochybností byl žalobce zkrácen na některých svých procesních právech. Pokud by totiž soud akceptoval, že odůvodnění prvostupňového rozhodnutí správce daně nahrazuje seznámení daňového subjektu s kontrolními zjištěními vzešlými z daňové kontroly, resp. že by možnost podat odvolání a navrhnout v odvolacím řízení důkazy nahrazovala možnost daňového subjektu reagovat na seznámení s kontrolními zjištěními dle § 88 odst. 2 a 3 daňového řádu, fakticky by tím byl zpochybněn samotný smysl a význam institutu seznámení daňového subjektu s kontrolními zjištěními správce daně.

Krajský soud v Praze pak v návaznosti na výše uvedené považuje za nutné upozornit i na to, že shora označený úřední záznam, resp. postup správce daně v dané věci, nenaplnuje ani požadavky zákona kladené na postup k odstranění pochybností, který v dané věci probíhal. Postup správce daně by tedy nemohl obstát, ani pokud by vedení tohoto postupu s ohledem na jeho zahájení a průběh bylo shledáno zákonným. Jak totiž mimo jiné plyne z § 90 daňového řádu „o průběhu postupu k odstranění pochybností sepiše 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“ (odst. 1), přičemž „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“ (odst. 2). Možnost podat návrh na pokračování v dokazování v řízení před správcem daně však žalobci v projednávané věci dána nebyla, přičemž uvedenou vadu nenapravit v odvolacím řízení ani žalovaný (věci se zabýval jen v rozsahu podaného odvolání). Výše uvedené pochybení pak nabývá na významu tím spíše, že spor je v projednávané věci mezi žalobcem a žalovaným veden mimo jiné ve vztahu k (ne)unesení důkazního břemene (viz dále), resp. že se jevílo sporným, zda byl žalobce se shora označeným úředním záznamem vůbec seznámen.

Přestože tedy soud nemohl dát v rámci posouzení shora označených žalobních bodů za pravdu žalobci v tom, že důkazy provedené v nezákonně vedeném postupu odstranění pochybností je nutno *apriori* považovat za nezákonné a jako takové nepoužitelné, je nutno uzavřít, že výše popsany postup správce daně i žalovaného byl stižen vadou, která mohla mít vliv na rozhodnutí ve věci samé, což již samo o sobě představuje důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí (§ 78 odst. 1 s. ř. s.). S ohledem na další průběh řízení, v němž tedy především bude na žalovaném, aby s ohledem na nezákonně vedený postup k odstranění pochybností zachoval veškerá procesní práva, která žalobci náleží (a náležela by mu, pokud by byla vedena řádná daňová kontrola), nicméně zdejší soud považuje za vhodné vyjádřit se alespoň v určité míře též k dalším žalobním námitkám žalobcem vzneseným.

Ačkoliv soud nemůže předvídat, jakým způsobem se bude s ohledem na výše uvedené závěry v projednávané věci dále vyvíjet průběh dokazování, jaký bude procesní postup žalobce, resp. jaká tvrzení či důkazní návrhy v dalším řízení uplatní, je nutno alespoň v obecnější rovině poukázat na to, že správce daně v rámci prvostupňového rozhodnutí kombinuje argumentaci, podle níž žalobce neprokázal přijetí sporného plnění od společnosti O., resp. od společnost E., přičemž současně dospěl k závěru, že existují objektivní skutečnosti prokazující, že žalobce věděl nebo mohl vědět, že se svým jednáním účastní podvodu, kterým je krácena DPH. Žalovaný k tomu v žalobou napadeném rozhodnutí sice dodal, že důvodem pro nepřiznání nároku na odpočet žalobci nebyla jeho vědomá účast na daňovém podvodu, nýbrž neprokázání přijetí deklarovaným plátcem, dodavatelem uvedeným na daňovém dokladu, setrval ovšem na tom, že jsou dány skutečnosti nasvědčující tomu, že se v dané věci jedná o řetězové dodávky s úmyslem zkrátit daň. K tomu zdejší soud považuje za nezbytné zdůraznit, že nepřiznání uplatněného odpočtu z důvodu neprokázání uskutečnění faktického plnění mezi určitými subjekty na straně jedné a účast daňového subjektu na podvodném jednání na straně druhé jsou autonomními důvody odmítnutí uplatněného nároku na odpočet daně ve smyslu § 72 odst. 1 zákona o DPH (srov. např. aktuálně závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 55/2016-38), které je třeba posuzovat samostatně, přičemž způsob zjišťování, zda je na místě odeprít uplatněný nárok na odpočet s ohledem na

ten či onen důvod, podléhá jiným požadavkům. Ostatně řádné hodnocení otázky zda se určitý daňový subjekt účastnil podvodu na DPH, by mělo přicházet na řadu až tehdy, pokud je prokázáno plnění mezi daňovým subjektem a dalšími subjekty zapojenými do určitého řetězce.

Jde-li o žalobní námitky týkající se důkazního břemene žalobce, resp. žalované (žalobní bod čtvrtý, osmý a třináctý), pokud jde o prokázání přijetí plnění od shora uvedených společností, je třeba připomenout, že podle § 92 daňového řádu *[s]právce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů* (odstavec 2). Povinností daňového subjektu je *prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních* (odstavec 3). *[P]okud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence* (odstavec 4). Správce daně naopak prokazuje *skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem* [odstavec 5 písm. c)]. Ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně lze shrnout tak, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 24/2007-119). Správce daně není nicméně oprávněn daňový subjekt vyzvat k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (srov. nálezy Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 38/95). Pro uplatnění nároku na odpočet DPH je plátcem daně povinen předložit daňový doklad [§ 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH], a tím prokázat uskutečnění zdanitelného plnění. Tuto povinnost je nicméně třeba vykládat v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu tak, že „*prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění*“ (rozsudek čj. 8 Afs 44/2011-103). Pro uznání nároku na odpočet DPH tedy nejsou rozhodné jen formální náležitosti předloženého a řádně zaúčtovaného daňového dokladu, ale stav faktický, tj. faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně. „*Je proto nezbytné, aby daňový subjekt prokázal v daňovém řízení správcem daně nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila osoba*

– *plátce daně, jenž je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, který daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá*“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 4 Afs 295/2015-45). Po daňovém subjektu nicméně nelze požadovat, aby prokazoval skutečnosti, jež jsou zcela mimo sféru jeho vlivu a jež nemůže, ať již z důvodu zákonných překážek, anebo z důvodu faktického stavu věcí, zjistit a ověřit (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 2 Ans 1/2005-57). Při posuzování nároku na odpočet DPH z plnění uskutečněných v rámci řetězových obchodů je nutné mít na zřeteli všechny okolnosti posuzovaných plnění, které nelze posuzovat izolovaně a uměle je od sebe odtrhovat, naopak se jedná o skutečnosti na sebe úzce navazující (rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 9 Afs 94/2009-156).

Ve vztahu k případnému posouzení toho, zda se žalobce účastnil podvodného jednání (téhož otázky se týkaly žalobní body pátý, šestý a jedenáctý), je pak třeba zdůraznit s odkazem na závěry Nejvyššího správního soudu vyslovené v jeho výše již citovaném rozsudku čj. 2 Afs 55/2016-38 (resp. závěry Soudního dvora EU, na něž Nejvyšší správní soud navazuje), že i pokud je posuzované zdanitelné plnění, z něhož plátce DPH uplatňuje nárok na odpočet daně, součástí řetězové obchodní transakce, která vykazuje řadu znaků nestandardního obchodního jednání, nemůže správce daně odmítnout přiznat nárok na odpočet daně na vstupu na základě zjednodušující konstrukce, která uměle toto plnění izoluje od zbytku řetězce a zcela neodpovídá povaze řetězových transakcí, ale je povinen prokázat, že plátce DPH věděl nebo mohl vědět o svém zapojení do obchodního řetězce zatíženého podvodným jednáním.

Pokud pak jde o další žalobcem uplatněné žalobní body, za důvodný nemohl soud shledat třetí žalobní bod týkající se „*právního základu předmětného případu*“ uvedeného v odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaného v odst. [4] – [12]. K této části odůvodnění napadeného rozhodnutí je třeba poukázat na to, že obsahuje pouze obecná východiska (shrnutí právní úpravy a judikatury) týkající se nároku na odpočet DPH. Ve vztahu k nyní projednávané věci neobsahuje v této souvislosti napadené rozhodnutí žádné skutkové ani právní závěry, které by se jakkoliv dotýkaly práv žalobce. Nepochybně lze souhlasit se žalobcem v tom, že žalovaným zmíněný přehled judikatury Nejvyššího správního soudu, resp. Soudního dvora, není z dnešního pohledu zcela aktuální, nicméně tato skutečnost bez návaznosti na konkrétní závěry žalovaného ve vztahu k žalobci nemůže být dostatečným důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí.

Důvodným pak neshledal zdejší soud ani sedmý žalobní bod, v němž žalobce namítl rozpor napadeného rozhodnutí s § 8 odst. 2 daňového řádu, podle něhož „*správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly*“. Pokud žalovaný v reakci na žalobcem označený rozsudek Krajského soudu v Ostravě vydal ve věci jiného subjektu (předmětem sporu navíc byla jiná daň) rozhodnutí, v němž žalobcem zmiňovanou judikaturu Soudního dvora (na rozdíl od nyní projednávané věci) zohlednil a aplikoval, nemohlo to podle názoru zdejšího soudu založit u žalobce očekávání, že v jeho případě tuto judikaturu aplikovat bude.

Ve vztahu k desáté žalobní námitce spočívající v tom, že správce daně nerozhodl o nesporné části žalobcem uplatněného odpočtu lze poznamenat, že zdejší soud v rozsudku ze dne čj. 48 Af 21/2016-40 (věc AGROBET, na kterou při jednání u soudu upozornil žalobce), dospěl k závěru, že zásada neutrality systému DPH a požadavek na přiměřenost podmínek stanovených členským státem pro vrácení nadměrného odpočtu vyžadují, aby správce daně k požadavku plátce vydal částečný platební výměr na nespornou část nadměrného odpočtu, tj. tu, jejíž vyměření není potenciálním výsledkem prováděné daňové kontroly či postupu

k odstranění pochybností zpochybněno. Zdejší soud se sice v nyní projednávané věci ztotožňuje s názorem žalobce, pokud jde o problematičnost praxe zadržování nesporné části nadměrného odpočtu, nicméně je třeba zdůraznit, že vydání částečného rozhodnutí je třeba domáhat se žalobou na ochranu proti nečinnosti správního orgánu (§ 79 a násl. s. ř. s.), přičemž skutečnost, že správce daně rozhodl o nároku na odpočet jako celku, nemohl mít ani při aplikaci výše citovaných závěrů zdejšího soudu ve věci AGROBET vliv na zákonnost nyní napadeného rozhodnutí žalovaného.

Podle názoru zdejšího soudu by pak sama o sobě nemohla vést ke zrušení napadeného rozhodnutí ani namítaná nepřislušnost správce daně k rozhodnutí (devátý žalobní bod). Argumentace žalobce nesměřuje v této souvislosti do samotného běhu lhůty, kterou (jak plyne z výše reprodukováného správního spisu) žalovaný stanovil správci daně ke zjednání nápravy (k tomu soud pouze dodává, že daná lhůta počala běžet 13. 12. 2013, a protože byl třicátým den lhůty dnem pracovního klidu, skončila lhůta první následující pracovní den, tedy v pondělí 13. 1. 2014, přičemž v tento den došlo k vydání platebního výměru). Pokud jde o samotnou otázku, co je zjednáním nápravy ve smyslu § 38 odst. 3 daňového řádu, je sice třeba chápat pohled žalobce, pro něhož takovou nápravu představuje možnost nakládat se zadržovanou částí nadměrného odpočtu, podle názoru zdejšího soudu ovšem nelze v této souvislosti opomenout ani hledisko formálně-právní, kdy pro výše uvedenou reálnou možnost žalobce nakládat s odpočtem představuje rozhodnutí o daňové povinnosti základní formalizovaný předpoklad, na který je nutno zjednání nápravy ve smyslu žalobcem uvedeném vázat. K tomu lze poukázat též na to, že žalobce uplatnil nárok na nadměrný daňový odpočet [§ 4 odst. 1 písm. d) zákona o DPH], který je definován jako „*daň odpovídající rozdílu mezi daní na výstupu a odpočtem daně za zdaňovací období v případě, že daň na výstupu je nižší než odpočet daně*.“ Podstatou získání samotného daňového odpočtu je pak postavení na jisto, jaká je vyměřená daň, přičemž na výše uvedeném nic nemění ani žalobcem zmiňovaný a výše již citovaný rozsudek zdejšího soudu ve věci AGROBET (předpokladem možnosti nakládat s nespornou částí odpočtu je rozhodnutí o nesporné části daňové povinnosti). Z tohoto pohledu pak rozhodnutí o stanovení daňové povinnosti může představovat nápravu nečinnosti správce daně.

S ohledem na výše uvedené tedy lze uzavřít, že žalobcem vznesené námitky byly zčásti důvodné. Soudu tak nezbylo, než napadené rozhodnutí zrušit dle shora již zmiňovaného § 78 odst. 1 s. ř. s. a věc podle odst. 4 téhož ustanovení vrátit žalovanému k dalšímu řízení, v němž je žalovaný vázán právním názorem soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). Soud přitom v souladu s unesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu čj. 8 Afs 15/2007-75 (č. 1865/2009 Sb. NSS) neshledal důvod ke zrušení prvostupňového rozhodnutí správce daně.

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobci, který byl ve věci úspěšný, přiznal soud náhradu nákladů řízení spočívajících v zaplaceném soudním poplatku ve výši 3.000 Kč a v odměně jeho zástupce, jež je tvořena 3 úkony právní služby po 3.100 Kč [převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby a účast při jednání u soudu - § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) vyhlášky č. 177/1996 Sb.], dále uvedenému počtu úkonů odpovídající paušální částkou jako náhradou hotových výdajů po 300 Kč podle § 13 odst. 3 citované vyhlášky (celkem 900 Kč), a to vše (vyjma zaplaceného soudního poplatku) navýšeno o 2.142 Kč odpovídající 21 % DPH. Celkem tedy činí náhrada nákladů řízení žalobce částku 15.342 Kč.

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.

V Praze dne 10. ledna 2017

JUDr. Milan Podhrázký, v. r.
předseda senátu

Za správnost:
Božena Kouřimová