



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Věry Šimůnkové a soudců a Mgr. Věry Pazderové, LL.M., M.A., a JUDr. Davida Krysky ve věci

žalobkyně: **TIPSOL s.r.o.**, IČO: 27253601
sídlem Politických vězňů 156, Beroun-Centrum, Beroun
zastoupena daňovou poradkyní GT Tax a.s., IČO: 26420473
sídlem Pujmanové 1753/10a, Nusle, Praha 4

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Středočeský kraj**
sídlem Na Pankráci 1685/17, Nusle, Praha 4

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 8. 2022, č. j. 4048521/22/2104-50521-204857,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 8. 2022, č. j. 4048521/22/2104-50521-204857, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 15 342 Kč k rukám společnosti GT Tax a.s., IČO: 26420473, daňové poradkyně, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně 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.“) domáhá zrušení v záhlaví

Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K. U.

označeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“). Napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl námitku žalobkyně ze dne 7. 6. 2022 směřující proti vyrozumění o vrácení přeplatku na DPH ze dne 13. 5. 2022, č. j. 3054834/22/2104-50521-204857 (dále jen „vyrozumění o vrácení přeplatku“). Z vyrozumění o vrácení přeplatku se podává, že žalobkyni byl v souvislosti s rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství (dále jen „OFŘ“) ze dne 10. 3. 2022, č. j. 9358/22/5300-22441/706470, z moci úřední podle § 155b odst. 4 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) dne 21. 3. 2022 vrácen přeplatek na DPH za zdaňovací období února a března 2012 v celkové výši 5 360 494,96 Kč.

Obsah žaloby

2. Úvodem žalobkyně zdůraznila, že jí žalovaný doměřil DPH za zdaňovací období února a března 2012 s tvrzením, že plnění od jejího dodavatele byla zasažena podvodem na DPH. Důkazní břemeno ohledně existence podvodu nesl žalovaný, který je podle závěrů Krajského soudu v Praze v rozsudku ze dne 17. 2. 2021, č. j. 55 Af 5/2019-86 (dále jen „zrušující rozsudek“), neunesl a neprokázal naplnění podmínek pro neuznání nároku na odpočet DPH. V napadeném rozhodnutí však žalovaný z § 254 daňového řádu dovozuje nepřiznání reparačního nároku z důvodu, že bez svého zavinění nedisponoval veškerými skutkovými zjištěními nutnými pro správné stanovení daně. S tím žalobkyně nesouhlasí. Žalovaný se dle ní snaží vyvinut z nezákonného postupu, neboť podmínky pro doměření daně je povinen prokázat pouze on. Tvrzení, že nové důkazy žalobkyně navrhla až v písemnosti ze dne 28. 2. 2022, přehlíží, že důkazní břemeno tížilo žalovaného. Žalobkyně proto nebyla povinna obhajovat svá tvrzení.
3. Zrušující rozsudek byl žalobkyni doručen dne 18. 2. 2021 a žalobkyně předpokládá, že téhož dne byl doručen OFŘ. OFŘ uložilo žalovanému doplnění dokazování v odvolacím řízení až přípisem ze dne 23. 9. 2021 po více než 7 měsících. Dne 18. 1. 2022 OFŘ žalobkyni písemností „Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“ stanovilo lhůtu 15 dnů a prodloužilo ji pouze o tolik dnů, o kolik bylo povinno ze zákona. Žalobkyně navrhla nové důkazní prostředky v návaznosti na argumentaci žalovaného. Blížící se prekluzivní lhůta, v důsledku níž nebylo možné tyto důkazní prostředky provést, byla způsobena liknavostí finanční správy. K žalovaným tvrzením presumpci správnosti aktů žalobkyně uvedla, že odůvodnění rozhodnutí OFŘ o zrušení dodatečných platebních výměrů nemohla rozporovat. Žalovaný tak obhajuje své původní závěry a nesouhlasí se zrušujícím rozsudkem, proti němuž OFŘ podalo kasační stížnost.

Vyjádření žalovaného

4. Žalovaný navrhl, aby byla žaloba jako nedůvodná zamítnuta. Zdůraznil, že vzhledem k blížícímu se konci 10leté lhůty pro stanovení daně OFŘ nezbylo než zrušení dodatečných platebních výměrů a zastavení řízení. Žalovaný tak žádosti o vrácení úroku z přeplatku nemohl vyhovět. Podmínkou pro vznik úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu je skutečnost, že došlo ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně. Zrušujícím rozsudkem soud zrušil pouze rozhodnutí OFŘ, nikoliv dodatečné platební výměry. Ty zrušilo až OFŘ rozhodnutím ze dne 10. 3. 2022, přičemž důvodem nebyla jejich nezákonnost nebo nesprávný úřední postup žalovaného coby prvostupňového správce daně.

5. Žalobkyně krátce před uplynutím prekluzivní lhůty pro stanovení daně vznesla potenciálně relevantní důkazní návrhy. Nebylo však v možnostech OFŘ, aby tyto důkazy provedlo. Zrušení rozhodnutí žalovaného tak zapříčinily objektivní okolnosti. Žalovaný měl za to, že disponuje dostatečným skutkovým zjištěním k prokázání daňového podvodu. Proto nečinil další kroky. Důkazní prostředky předložené žalobkyní byly proto nové a jejich dřívější nepředložení nezakládá nezákonnost postupu žalovaného. Podle § 254 odst. 3 písm. b) daňového řádu úrok nevzniká tedy, jestliže následně vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly bez zavinění správce daně být v řízení použity již dříve, a které zároveň mohly mít podstatný vliv na stanovení daně. Podle rozhodnutí OFŘ byla zjištění pro prokázání daňového podvodu dostatečná a o žalobkyní navržených důkazech nelze učinit závěr s ohledem na běh lhůty pro stanovení daně. Žalovaný nerozporoval, že nesl důkazní břemeno. Nemohl však odhlédnout od závěrů OFŘ. Pro žalovaného bylo podstatné, že žádný nadřízený orgán neuvedl, že kvalifikace podvodu na DPH byla mylná.

Replika žalobkyně

6. Žalobkyně upozornila, že žalovaný neuvedl, z jakých důvodů se rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 9. 3. 2017, č. j. 1 Afs 265/2016-33, vztahuje na projednávanou věc. Nyní nejde o situaci, v níž daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno v prvostupňovém řízení, správce daně vydal rozhodnutí v jeho neprospěch a následně daňový subjekt unesl důkazní břemeno v řízení odvolacím. Ze zrušujícího rozsudku vyplývá, že žalovaný toto své důkazní břemeno před vydáním původního rozhodnutí o odvolání neunesl. Soud jej označil za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, pro některé dílčí závěry chyběla opora ve správním spisu, rozhodnutí bylo překvapivé a nesprávné. Dle žalobkyně je tak evidentní, že závěry o odepření odpočtu DPH byly nezákonné. Žalovaný ani OFŘ proto nemohli mít za to, že unesli důkazní břemeno ohledně podvodu na DPH. Žalobkyně zopakovala, že důkazní prostředky předložila až v návaznosti na seznámení se závěry OFŘ, které uložilo žalovanému doplnění dokazování až více než 7 měsíců od vydání zrušujícího rozsudku. Vysvětlení žalovaného je proto účelové. Návrhem důkazních prostředků hodlala žalobkyně doložit, že ani nová argumentace OFŘ nemůže obstát. Důkazní břemeno ohledně prokázání daňového podvodu přitom nesl žalovaný, který jej neunesl. Rozhodnutí OFŘ ze dne 10. 3. 2022 žalobkyně nemohla rozporovat pro jeho rozpor se zrušujícím rozsudkem. Dle žalobkyně proto neobstojí teze, že důvodem zrušení dodatečných platebních výměrů nebyla jejich nezákonnost.

Podstatný obsah správního spisu

7. Žalovaný dodatečným platebním výměrem na DPH ze dne 6. 11. 2017 doměřil žalobkyni za zdaňovací období února 2012 daň ve výši 4 585 499 Kč a penále ve výši 917 099 Kč.
8. Žalovaný dodatečným platebním výměrem na DPH ze dne 6. 11. 2017 doměřil žalobkyni za zdaňovací období března 2012 daň ve výši 4 550 754 Kč a penále ve výši 910 150 Kč.
9. OFŘ rozhodnutím ze dne 13. 12. 2018 dodatečné platební výměry ze dne 6. 11. 2017 změnilo pouze co do údajů o splatnosti daně, ve zbytku závěry žalovaného o existenci podvodu na DPH plně potvrdilo.
10. Zrušujícím rozsudkem zdejší soud zrušil rozhodnutí OFŘ ze dne 13. 12. 2018 a vrátil mu věc k dalšímu řízení.
11. OFŘ rozhodnutím ze dne 10. 3. 2022 dodatečné platební výměry ze dne 6. 11. 2017 zrušilo a zastavilo řízení. V obsáhlém odůvodnění popsalo řetězec dodání, v němž obchodovanou

komoditou byly pohonné hmoty. Žalovaný identifikoval daňový podvod v tom, že jedna ze společností v řetězci úmyslně neuhradila DPH. Dle zrušujícího rozsudku nicméně k prokázání existence podvodu na DPH nestačí pouhé konstatování, že se společnost stala nekontaktní a neuhradila daň, přičemž její jednatel vypověděl, že měl zablokované účty. OFŘ uvedlo, že obstavení bankovního účtu je možné pouze v návaznosti na porušení zákona, nicméně jsa vázáno zrušujícím rozsudkem uložilo žalovanému doplnění dokazování. Ten zjistil, že společnost dlouhodobě neplnila své daňové závazky, neplatila sociální a zdravotní pojištění, bylo dáno podezření na výnosy z trestné činnosti. Společnost však měla zablokovaný pouze jeden ze svých účtů, čímž bylo vyloučeno, že by k neplnění daňové povinnosti došlo pouze z důvodu podnikatelského selhání. Nalezen byl též bankovní účet v jiném členském státě, který nelze postihnout daňovou exekucí. Následně OFŘ podrobně shrnulo, že v řetězci se obchodovalo s rizikovou komoditou v řádu milionů Kč v uměle vytvořeném řetězci bez racionálního opodstatnění s tím, že žalobkyně musela mít o řetězci povědomí. Přeprava pohonných hmot totiž proběhla od prvního článku řetězce dodání přímo k poslednímu. Žalobkyně obchody zajišťovala a namísto přímých transakcí zvolila obchodování v řetězci. OFŘ podrobně popsalo rizikové znaky a další nestandardnosti. Následně OFŘ přistoupilo k provedení vědomostního testu žalobkyně, v němž se ztotožnilo se žalovaným. OFŘ uvedlo, že s ohledem na závazný zrušující rozsudek nelze závěry žalovaného potvrdit, přičemž o kasační stížnosti doposud nebylo rozhodnuto. Žalobkyně navrhla nové důkazy (opětovný výslech dvou svědků, prověření toku finančních prostředků na slovenském bankovním účtu jedné ze společností v řetězci, prověření standardnosti úhrad), které OFŘ označilo za legitimní snahu vyvrátit dosavadní závěry OFŘ. OFŘ nemohlo vyloučit, že by tyto důkazní prostředky změnily dosavadní závěry o existenci daňového podvodu a vědomé účasti žalobkyně. Vzhledem k maximální 10leté lhůtě pro stanovení daně, která podle § 148 odst. 5 daňového řádu uplyne dne 25. 3. 2022 pro únor 2012 a 25. 4. 2022 pro březen 2012, již není v možnostech OFŘ tyto důkazní prostředky provést. Následně se OFŘ obsáhle zabývalo odvolacími námitkami žalobkyně, které jako celek shledalo nedůvodnými.

12. Dne 11. 3. 2022 žalobkyně podala u žalovaného „*Žádost o vrácení přeplatku včetně úroku z přeplatku*“. Žádost odůvodnila odkazem na rozhodnutí OFŘ ze dne 10. 3. 2022, kterým OFŘ zrušilo dodatečné platební výměry ze dne 6. 11. 2017 za zdaňovací období února a března 2012.
13. Dne 11. 5. 2022 se žalobkyně obrátila na žalovaného s podáním „*Přeplatek zaviněný správcem daně*“. Shrnula, že jí žalovaný vrátil částky 774 995,96 Kč a 4 585 499 Kč, tj. celkem 5 360 494,96 Kč. Neobdržela však vyrozumění, zda se jedná pouze o vrácení přeplatku nebo rovněž o částku úroku z přeplatku. Nemůže zkontrolovat, zda byl vrácen úrok z přeplatku a zda byl vypočten v souladu se zákonem. Požádala proto žalovaného o identifikaci vrácených částek a výpočet, jak k nim dospěl.
14. Žalovaný ve vyrozumění o vrácení přeplatku uvedl, že žádosti žalobkyně ze dne 10. 3. 2022 vyhověl a přeplatek vrátil z úřední povinnosti dne 21. 3. 2022 v celkové výši 5 360 494,96 Kč. Žádosti o úrok z přeplatku nevyhověl, neboť přeplatek nevznikl do 60 dnů od podání žádosti. Přeplatek vrátil z úřední povinnosti v zákonem stanovené lhůtě v souladu s § 155b odst. 4 písm. a) daňového řádu. Úrok z vratitelného přeplatku ve smyslu § 253a daňového řádu tudíž nevznikl. Žalovaný měl za to, že nejsou splněny podmínky pro nárok na úrok z nesprávně stanovené daně ve smyslu § 254 daňového řádu. Jsou splněny podmínky § 254 odst. 3 písm. b) daňového řádu, protože následně vyšly najevo nové skutečnosti nebo

důkazy, které nemohly být bez zavinění žalovaného uplatněny v řízení již dříve. Podle přechodného ustanovení čl. II zákona č. 283/2020 Sb. se uplatní § 254 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020. Ke zrušení platebních výměrů nedošlo z důvodu nezákonnosti nebo nesprávného úředního postupu žalovaného, nýbrž proto, že žalobkyně záměrně až těsně před uplynutím maximální 10leté lhůty pro stanovení daně učinila relevantní důkazní návrh a OFŘ nezbylo než dodatečné platební výměry zrušit, neboť právo na spravedlivý proces je přednější než fiskální zájem státu. V odvolacím řízení OFŘ shledalo důvodnou pouze námitku týkající se fyzické kontroly zboží s tím, že zbývající nestandardnosti a objektivní okolnosti dostačují k prokázání existence podvodu a účasti žalobkyně na něm, o které věděla, či přinejmenším vědět měla a mohla. Zrušujícím rozhodnutím OFŘ ze dne 10. 3. 2022 předcházelo rozhodnutí ze dne 13. 12. 2018, které dodatečné platební výměry potvrdilo. Krajský soud v Praze toto rozhodnutí zrušil zrušujícím rozsudkem. Dle soudu daňové orgány nezjistily takové okolnosti, které by vedly k závěru o daňovém podvodu. OFŘ se s těmito závěry neztotožnilo a podalo kasační stížnost. Žalovaný uzavřel, že nebyla splněna podmínka pro vznik úroku z nesprávně stanovené daně.

15. Žalobkyně podala proti vyrozumění o vrácení přeplatku námitku. V té době jako v žalobě vysvětlila, proč považuje právní závěry žalovaného za chybné.
16. Žalovaný v **napadeném rozhodnutí** připomněl, že podle důvodové zprávy k čl. I bodu 134 zákona č. 283/2020 Sb. (novela § 254 daňového řádu účinná od 1. 1. 2021) je nezbytným předpokladem pro vznik nároku existence příčinné souvislosti mezi nesprávným stanovením daně a úhradou této daně. K § 254 odst. 3 daňového řádu tatáž důvodová zpráva uvádí, že je vyloučena možnost poškození správce daně za chybný postup, který objektivně nezavinil a mohl být i výsledkem úmyslného jednání daňového subjektu. Dle žalovaného je úmyslem zákonodárce plošně přiznat reparační nárok v případě pochybení správce daně a vyjmout z toho případy, kdy správce daně neměl možnost dospět ke správnému závěru bez svého zavinění. V daném případě není sporu, že žalobkyně navrhla další důkazní prostředky po seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze strany OFŘ. Rovněž není sporu, že OFŘ zrušilo dodatečné platební výměry na základě zrušujícího rozsudku. Spor je o naplnění podmínek pro přiznání úroku z nesprávně stanovené daně podle § 254 daňového řádu. Stěžejní je výklad § 254 odst. 3 písm. b) daňového řádu. Úrok nevzniká tehdy, jestliže následně vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly bez zavinění správce daně být v řízení použity již dříve, a které zároveň mohly mít podstatný vliv na stanovení daně. Z rozhodnutí OFŘ plyne, že důkazy navržené žalobkyní nebyly uplatněny dříve v daňovém řízení před podáním žaloby. Zároveň nelze učinit závěr o jejich nedůvodnosti. OFŘ pouze konstatovalo, že s ohledem na běh lhůty pro stanovení daně nelze návrh řádně vypořádat. Žalovaný nerozporoval, že na něm leží důkazní břemeno podvodu na DPH. OFŘ dospělo k závěru, že odepření nároku na odpočet bylo oprávněné. Pro aplikaci vzniku úroku z nesprávně stanovené daně dle žalovaného nepostačí argumentace žalobkyně, že důkazní břemeno leží na správcu daně. V souladu se zásadou presumpce správnosti veřejnoprávního aktu je nutné na rozhodnutí OFŘ stejně jako jeho odůvodnění nahlížet jako na formálně i věcně správné. Žalovaný pouze přisvědčil, že nebyla vhodná jeho dřívější formulace, že žalobkyně vznesla důkazní návrhy záměrně až těsně před uplynutím prekluzivní lhůty. Žalovaný není oprávněn se vyjadřovat k tomu, že OFŘ doplnilo řízení až 7 měsíců po vydání zrušujícího rozsudku. Uzavřel proto, že jsou splněny podmínky § 254 odst. 3 písm. b) daňového řádu.

Posouzení žaloby

17. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, že je věcně i místně příslušným soudem a napadené rozhodnutí je rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. Při přezkoumání napadeného rozhodnutí vycházel soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Soud rozhodl bez nařízení jednání, neboť s tímto postupem všichni účastníci řízení souhlasili (§ 51 odst. 1 s. ř. s.). Soud dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
18. Mezi stranami není sporný průběh daňového řízení o doměření DPH za zdaňovací období února a března 2012 včetně následného soudního sporu, nýbrž otázka, zda žalobkyni vzniklo právo na úrok z nesprávně stanovené daně ve smyslu § 254 daňového řádu.
19. Podle přechodného ustanovení čl. II bodu 11 zákona č. 283/2020 Sb. úrok podle zákona č. 280/2009 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, u něhož ke dni nabytí účinnosti tohoto zákona trvají podmínky pro jeho vznik, se uplatní do dne předcházejícího dni nabytí účinnosti tohoto zákona. Ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona se na tento úrok uplatní zákon č. 280/2009 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.
20. Podle § 254 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020, dojde-li ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně, náleží daňovému subjektu úrok z částky, která byla daňovým subjektem uhrazena na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí, a to ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně, nebo došlo-li k úhradě nesprávně stanovené daně později, ode dne její úhrady. Tento úrok nevzniká v případě peněžitého plnění v rámci dělené správy.
21. Podle § 254 odst. 3 písm. b) daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2021 úrok z nesprávně stanovené daně nevzniká v případě stanovení daně nebo daňového odpočtu, pokud následně vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění správce daně uplatněny v řízení již dříve a mohly mít podstatný vliv na toto stanovení.
22. Žalovaný tak v napadeném rozhodnutí správně vycházel z § 254 odst. 3 písm. b) daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2021, nicméně podle soudu v rozporu s dikcí přechodného ustanovení čl. II bodu 11 zákona č. 283/2020 Sb. hovořil o aplikaci daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020. Žalovaný též přílehavě odkázal na důvodovou zprávu k zákonu č. 283/2020 Sb., z níž vyplývá jasný úmysl zákonodárce vyloučit odpovědnost správce daně v podobě úroku z nesprávně stanovené daně v případech, kdy správce daně nesprávně stanovení daně sám nezavinil. V opačných případech tento úrok náleží za jakékoliv pochybení správce daně.
23. Soud považuje za vhodné uvést, že tím zákonodárce zjevně míní takové případy, ve kterých správce daně řádně splnil veškeré své procesní povinnosti související s dokazováním. Tedy řádně postupoval v daňovém řízení a unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 daňového řádu, případně zvláštního právního předpisu. O nesprávně stanovení daně nebo daňového odpočtu nezaviněné správcem daně v důsledku nových skutečností nebo důkazů se tak bude jednat především v těch případech, v nichž důkazní břemeno leželo na daňovém

subjektu, který jej nenesl dostatečně důsledně. Vždy však bude záležet na individuálních okolnostech případu, jež bude třeba řádně posoudit.

24. Zdejší soud ve zrušujícím rozsudku, jehož závěry byli žalovaní a OFŘ vázáni, shrnul relevantní právní úpravu a judikaturu ohledně dokazování takto: „*Nejprve, je třeba zjistit, zda došlo k daňovému podvodu (1. krok). Pokud ano, je třeba na základě objektivních skutkových okolností posoudit, zda daňový subjekt věděl nebo měl vědět, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH (2. krok – objektivní okolnosti), a zda přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu (3. krok – subjektivní okolnosti). Uvedené kroky na sebe logicky navazují a nemohou být vzájemně zaměňovány, či předřazovány. Teprve pokud daňové orgány prokážou, že byl spáchán podvod, mohou přistoupit k posouzení otázky vědomosti daňového subjektu o zapojení do tohoto podvodu a po kladném zodpovězení této otázky teprve k posuzování subjektivních okolností (dostatečnosti přijatých opatření).*“ V nynější věci není mezi stranami sporu, že důkazní břemeno ohledně prokázání existence daňového podvodu na DPH nesli žalovaní a OFŘ (§ 92 odst. 5 daňového řádu).
25. Právě k otázce unesení důkazního břemene orgány finanční správy dospěl zdejší soud ve zrušujícím rozsudku k tomuto závěru: „*Soud po důkladném posouzení věci dospěl k závěru, že daňové orgány nezjistily takové okolnosti, které by ve svém důsledku vedly k závěru o existenci daňového podvodu, resp. zjištěné okolnosti nejsou s to, nejen jednotlivě, ale ani v souhrnu, odůvodnit závěr o existenci daňového podvodu. Napadené rozhodnutí je navíc částečně nepřezkoumatelné, neboť se žalovaný dostatečně nevypořádal s odvolacími námitkami, a částečně zatížené vadou, neboť žalovaný napadené rozhodnutí vystavěl na skutkovém zjištění, s nímž žalobkyni řádně neseznámil.*“ V navazujících odstavcích zrušujícího rozsudku pak zdejší soud velmi podrobně vysvětlil, jakých četných pochybení se dopustily orgány finanční správy při prokazování existence podvodu na DPH, a to zejména při hodnocení důkazů. Tato pochybení přitom soud vytkl jak odvolacímu správci daně, tak žalovanému, s tím, že v dalším řízení bude nutné doplnit dokazování a taktéž lépe hodnotit již opatřené důkazní prostředky.
26. Soud proto v nyní posuzované věci považuje za nepřiléhavé tvrzení žalovaného, že se zrušující rozsudek týkal pouze pochybení OFŘ, a nikoliv pochybení žalovaného, tj. jím vydaných dodatečných platebních výměrů. Žalovaný zcela pominul, že odvolací daňové řízení je založeno na zásadě, že věc se prvostupňovému orgánu zpravidla již nevrací k vydání nového rozhodnutí a odvolací správce daně je povinen věcně rozhodnout sám s tím, že za účelem doplnění dokazování může být prvostupňový správce daně v odvolacím řízení dožádán (srov. § 114 až § 116 daňového řádu). Argumentace žalovaného by měla smysl pouze v případě, kdy by OFŘ zastavilo odvolací řízení pro odpadnutí jeho důvodu a současně neexistoval závazný právní názor soudu o pochybení prvostupňového správce daně (srov. obdobně rozsudek NSS ze dne 21. 10. 2015, č. j. 2 Afs 140/2015-70). To ale není právě projednávaný případ. Ze zrušujícího rozsudku totiž vyplývá, že daň nesprávně stanovilo nejen OFŘ, ale již sám žalovaný, jehož závěry OFŘ potvrdilo, byť po doplnění dokazování. Soud zrušil pouze rozhodnutí OFŘ proto, aby respektoval logiku odvolacího daňového řízení vyjádřenou v § 116 daňového řádu. Pokud by soud zrušil i dodatečné platební výměry, byl by tento postup v rozporu s účelem a smyslem § 116 odst. 1 daňového řádu, dle kterého odvolací orgán v případě důvodnosti odvolání přezkoumávané rozhodnutí změnit, nebo je zrušit a zároveň řízení zastavit.

27. Ve zrušujícím rozsudku zdejší soud přímo ve vztahu k žalovanému (nikoliv OFŘ) uvedl: „Všechny shora uvedené skutečnosti podle přesvědčení soudu zásadně oslabují závěr správce daně, že nezaplacení daně společností GLORIA VENDOR bylo motivováno podvodným jednáním. Jedná se přitom o zásadní skutečnosti, které podle soudu vnáší silné pochybnosti o udržitelnosti závěru daňových orgánů o existenci daňového podvodu. [...] Ze shora uvedeného podle soudu vyplývá, že rozhodnutí správce daně žádné další úvahy o tom, v čem měl daňový podvod vlastně spočívat (a potažmo ani žádné skutkové okolnosti podporující tento závěr), neobsahují.“
28. Ohledně OFŘ pak zdejší soud ve zrušujícím rozsudku uvedl: „Nedostatky ve vymezení chybějící daně a potažmo existence daňového podvodu pak podle soudu nenapravil ani žalovaný. Chybějící dani se žalovaný věnoval v bodech 48 až 51 svého rozhodnutí. Zde nejprve zopakoval závěr o chybějící dani u společnosti GLORIA VENDOR, který však dosud, jak soud podrobně popsal výše, jednoznačně pro konstatování daňového podvodu přesvědčivě nepostačuje (správce daně se vzhledem ke zjištěným skutečnostem nezabýval otázkou, zda neuhrazení přiznané daně nebylo zapříčiněno objektivními okolnostmi, přičemž společnost GLORIA VENDOR nebylo možno považovat za nekontaktní ve smyslu shora citované judikatury). Žalovaný uvedl, že z důvodu nedostupnosti účetnictví GLORIA VENDOR pro její nekontaktnost se nepodařilo objasnit, zda tato společnost uměle nenavýšovala přijatá zdanitelná plnění, která vykazovala v daňových přiznáních, s jejichž pomocí by snižovala svoji daňovou povinnost. Zmínka o tomto způsobu vytvoření chybějící daně (vykazování přijetí fiktivních zdanitelných plnění) je čirou spekulací žalovaného, která nejenže nemá oporu ve správním spisu, ale ani se neopírá o žádnou skutečnost, která by podporovala reálnost této hypotézy. Vykazování přijetí fiktivních plnění by jistě svědčilo o podvodném charakteru ztráty příjmů na straně státního rozpočtu. V daném případě ovšem vůbec nic nezavdává příčinu domnívat se, že by GLORIA VENDOR takto postupovala.“ V následujících odstavcích zrušujícího rozsudku je kritizován postup OFŘ v odvolacím řízení.
29. Je pravdou, že OFŘ podalo proti zrušujícímu rozsudku kasační stížnost, nicméně tuto kasační stížnost NSS zamítl rozsudkem ze dne 27. 2. 2023, č. j. 7 Afs 45/2021-57, v jehož odůvodnění potvrdil závěry zdejšího soudu.
30. Co se týče rozhodnutí OFŘ ze dne 10. 3. 2022, kterým odvolací správce daně zrušil dodatečné platební výměry žalovaného ze dne 6. 11. 2017 a doměřovací řízení zastavil, je toto rozhodnutí sice pravomocné, nicméně žalobkyně proti jeho odůvodnění nemohla podat žalobu proti rozhodnutí správního orgánu. Ta totiž nemůže směřovat jen proti důvodům rozhodnutí [srov. § 68 písm. d) s. ř. s.] a výrok rozhodnutí OFŘ ze dne 10. 3. 2022 byl zcela ve prospěch žalobkyně.
31. NSS v rozsudku ze dne 21. 9. 2017, č. j. 2 Ads 302/2017-23, na příkladu sporu o věcnou příslušnost mezi civilním a správním soudnictvím konstatoval: „Za této situace by Nejvyšší správní soud mohl ustát v dalším přemýšlení nad věcí stěžovatele a suše konstatovat, že to byl v posledku stěžovatel sám, kdo si způsobil uzavření cesty k nalezení, zda má v meritu pravdu on, nebo správní orgán, proti jehož rozhodnutí brojí. Stěžovatel nepodal proti usnesení civilního soudu odvolání, ač byl v něm řádně poučen, že a v jaké lhůtě tak může učinit, a tedy akceptoval objektivně nezákonné usnesení civilního soudu, jež mu v dalším kroku – v řízení před správním soudem – přivodilo konečný neúspěch spočívající v tom, že správní soud se odmítl meritem věci zabývat pro existenci překážky věci rozhodnuté. Pokud by však Nejvyšší správní soud takto postupoval, sám by se stal součástí odcizené a ve své podstatě s nelidskostí hraničící justiční mašinerie, která pro lpění na formálních procesních pravidlech ztratila smysl pro reálný život. Procesní pravidla jsou v moderním neosobním, administrativním státě důležitá, neboť při

rozhodování velkého množství věcí zajišťují obdobné zacházení s jednotlivci v obdobných případech a předvídatelnost postupu správních úřadů a soudů, a nemají být proto lehkovážně obhýbána. Jsou však situace, kdy je výjimečně třeba dát přednost materiální spravedlnosti před lpěním na procesních pravidlech.“ To platí i v nynější věci.

32. Soud nemůže přistoupit na závěry žalovaného v tom směru, že OFŘ v rozhodnutí ze dne 10. 3. 2022 za důvod zrušení dodatečných platebních výměrů označilo nové důkazní prostředky navržené žalobkyní a nemožnost jejich provedení z důvodu blížícího se uplynutí maximální prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Současně však bez jakéhokoli vyhodnocení navržených důkazních prostředků setrvalo na závěru, že se udál daňový podvod na DPH, přičemž žalobkyně o své účasti na něm věděla, případně vědět měla a mohla. OFŘ jednak neprovedlo nové důkazy, jednak setrvalo na závěru o podvodu na DPH, a jednak se rozhodlo respektovat právo žalobkyně na spravedlivý proces a dodatečné platební výměry zrušit právě proto, že neprovedlo navržené důkazy. U nich ale OFŘ nevyloučilo, že by mohly vyvrátit jeho dosavadní závěry. Žalobkyně tak byla pravomocným a z její strany soudně nenapadnutelným rozhodnutím OFŘ ze dne 10. 3. 2022 zproštěna povinnosti uhradit dodatečně vyměřenou DPH. Na druhou stranu na ní však bylo nahlíženo jako na účastnici daňového podvodu, která na základě napadeného rozhodnutí nedostane úrok z nesprávně stanovené daně. Současně je z odůvodnění tohoto rozhodnutí zjevné, že OFŘ ne vždy respektovalo závazný právní názor zrušujícího rozsudku s tím, že proti němu byla podána kasační stížnost.
33. Právní moci podle § 103 daňového řádu nabývá výrok rozhodnutí. Odůvodnění rozhodnutí orgánu veřejné moci je právně závazné tehdy, pokud tak přímo stanoví zákon (srov. např. § 78 odst. 5 s. ř. s. v případě právního názoru ve zrušujícím rozsudku krajského soudu). Ve zbývajících případech pro odůvodnění pravomocného rozhodnutí platí obecná zásada presumpce správnosti správních aktů, která může být prolomena tehdy, pokud je správní akt zrušen, nebo změněn. Tuto důvěru v odůvodnění pravomocného rozhodnutí však při nemožnosti účastníka řízení podat opravný prostředek nebo žalobu jen proti odůvodnění nelze absolutizovat tak, aby vznikl „nenapadnutelný“ správní akt, jehož odůvodnění může účastníku řízení způsobit újmu tím, že z něj bude jiný orgán veřejné moci bez dalšího „slepě“ vycházet. V duchu shora uvedeného rozsudku NSS č. j. 2 Ads 302/2017-23 je proto nutné z tohoto pravidla učinit výjimku v případech, kdy je odůvodnění pravomocného správního aktu zjevně chybné nebo nepravdivé. Nemluvě o případech, kdy jsou později v jiném řízení zjištěny prokazatelně odlišné skutečnosti apod.
34. Touto výjimkou je v projednávané věci skutečnost, že odůvodnění rozhodnutí OFŘ ze dne 10. 3. 2022 je psáno způsobem, jenž poskytuje důvody pro nepřiznání nároku na úrok z nesprávně stanovené daně. Podle soudu je tak vnitřně rozporné. Podle soudu navíc argumentace žalovaného neobstojí i proto, že žalobkyně učinila důkazní návrh až na základě nových skutkových a právních závěrů OFŘ po doplnění odvolacího řízení postupem podle § 115 daňového řádu. Do té doby žalobkyně o těchto závěrech OFŘ nevěděla, proto proti nim z logiky věci nemohla ani vznášet argumentaci, tím spíše, že důkazní břemeno k prokázání daňového podvodu nesly orgány finanční správy (srov. § 92 odst. 5 daňového řádu). Žalovaný nemůže pro účely posouzení nároku na úrok z nesprávně stanovené daně klást k tíži žalobkyně, že OFŘ v návaznosti na zrušující rozsudek nařídilo doplnění dokazování až po více než 7 měsících. Neobstojí teze, že žalovanému „nepřísluší“ se k tomuto vyjadřovat, protože z § 254 odst. 3 písm. b) daňového řádu naopak vyplývá jeho povinnost zabývat všemi okolnostmi daňového řízení rozhodnými pro uplatnění této

výjimky z nároku na úrok z nesprávně stanovené daně. Tedy i tím, jak v odvolacím řízení postupoval žalovanému nadřízený správce daně.

35. Soud zdůrazňuje, že zrušující rozsudek stále poskytoval OFŘ prostor pro doměření DPH žalobkyni z důvodu účasti na podvodném řetězci na DPH pod podmínkou řádného prokázání a odůvodnění této skutečnosti. Pakliže OFŘ zhruba 7 měsíců ze zbývajících 10leté maximální prekluzivní lhůty pro stanovení daně nečinně promeškalo, nelze to nyní klást k tíži žalobkyni.
36. Na tomto místě považuje soud za vhodné rovněž připomenout, že z ustálené judikatury Soudního dvora EU vyplývá, že nárok na odpočet DPH představuje základní zásadu společného systému DPH zavedeného unijními právními předpisy, a proto nemůže být v zásadě omezen. Výjimkou z tohoto pravidla je situace, kdy je z hlediska objektivních okolností prokázáno, že došlo k uplatnění tohoto nároku podvodně nebo zneužívajícím způsobem. V takovém případě mohou vnitrostátní orgány a soudy odmítnout nárok na odpočet přiznat (srov. např. rozsudek Soudního dvora EU ze dne 21. 6. 2012, *Mahagében a Dávid*, spojené věci C-80/11 a C-142/11, a judikaturu tam citovanou). Odepřely-li orgány finanční správy žalobkyni nárok na odpočet z důvodu účasti na podvodu na DPH, avšak podmínky pro uplatnění této výjimky neprokázaly, odepřely jí nárok na odpočet nezákonně, a to bez ohledu na skutečnost, že řízení bylo z procesních důvodů v konečném důsledku zastaveno.
37. Pro úplnost soud dodává, že žalovaným odkazovaný rozsudek NSS č. j. 1 Afs 265/2016-33 se týkal zcela odlišné situace daňového subjektu, který v prvostupňovém řízení neunesl své důkazní břemeno a oprávněnost nároku na odpočet DPH prokázat v řízení odvolacím.
38. Soud proto dospěl k závěru, že v projednávaném případě nebyl dán důvod podle § 254 odst. 3 písm. b) daňového řádu pro neuznání nároku na úrok z nesprávně stanovené daně.

Závěr a náklady řízení

39. Vzhledem k tomu, že žalobní body jsou důvodné, soud napadené rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil pro jeho nezákonnost. Právním názorem, který soud vyslovil v tomto rozsudku, je žalovaný v dalším řízení vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
40. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný nebyl v řízení úspěšný, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení. Žalobkyně měla ve věci plný úspěch, a proto jí náleží náhrada nákladů řízení. Žalobkyně byla zastoupena právníčkou osobou vykonávající specializované daňové poradenství, která je plátkyní DPH. Pro určení výše odměny se podle § 35 odst. 2 s. ř. s. užije obdobně vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“). Zástupkyni žalobkyně náleží odměna 3 100 Kč za úkon právní služby [§ 7 bod 5, § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu], tj. 9 300 Kč za tři úkony: převzetí a přípravu zastoupení, sepsání žaloby a repliky [§ 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu]. Za každý úkon náleží dále paušální náhrada hotových výdajů po 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), tedy celkem 900 Kč. Celkem tedy činí odměna zástupkyni 12 342 Kč včetně náhrady za 21% DPH. Žalobkyni dále náleží náhrada 3 000 Kč za zaplacený soudní poplatek. Celková náhrada nákladů řízení tak činí 15 342 Kč. Náhradu nákladů řízení je žalovaný povinen uhradit podle § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb.,

občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů ve spojení s § 64 s. ř. s. k rukám zástupkyně žalobkyně, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku (§ 54 odst. 7 s. ř. s.).

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 18. prosince 2024

JUDr. Věra Šimůnková v. r.
předsedkyně senátu