



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Daniela Spratka, Ph.D. a JUDr. Petra Hluštíka, Ph.D. ve věci

žalobce: **ExaSoft Holding a. s.**
sídlem Rudé armády 651/19a, 733 01 Karviná – Hranice
zastoupen advokátem JUDr. Jaromírem Kremerem
sídlem Úzká 1108, 735 14 Orlová - Lutyně

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 6. 2018, č. j. 24123/18/5300-21442-711315

takto:

I. Žaloba se **zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobce se podanou žalobou ze dne 24. 8. 2018 domáhal zrušení shora vymezeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 25. 7. 2017, č. j. 2745009/17/3212-50522-807616, dodatečný platební výměr, jímž byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2012 ve výši 1 549 683 Kč a zároveň stanoveno penále ve výši 309 936 Kč.
2. Žalobce rekapituloval obsah napadeného rozhodnutí a namítl, že žalovaný se s odvolacími důvody vypořádal zcela účelově, bez vzájemných souvislostí, bez posouzení vlivu skutkového stavu a zcela v rozporu se zákonnou úpravou a judikaturou. K tvrzení žalovaného o existenci podvodu žalobce namítl, že společnost Expol Holding s. r. o. (dále také jen „Expol“) byla založena nikoli těsně, nýbrž rok před předmětnou obchodní transakcí. Žalobce nemá žádnou zákonnou povinnost zkoumat u svých dodavatelů informace související s jejich založením. To platí shodně ohledně sídla společnosti na virtuální adrese. Za absurdní označil žalobce argument, že společnost Expol neměla vlastní emailovou doménu. K neprověřování obchodních partnerů žalobce namítl, že neví, jak by mohl donutit své dodavatele nebo jejich dodavatele, aby si prověřovali další obchodní partnery, kteří s žalobcem nemají nic společného. Žalobce nemůže nijak ovlivnit ani prověřit skutečnost, že třetí osoby si vůči správci daně neplní své povinnosti či jsou vůči němu nekontaktní. Žalobci nebylo v okamžiku realizace obchodu známo, že by někde v řetězci docházelo k neodvádění DPH. Žalovaný neprokázal, že by k nákupu zboží od společnosti Expol došlo za nějakých krajně nestandardních podmínek zcela vybočujících od běžného obchodu. Žalovaný nezpochybnil existenci plnění, z nichž byl uplatněn odpočet DPH, tato byla přijata od deklarovaného dodavatele – plátce DPH, došlo k převodu vlastnictví na žalobce a plnění byla užita pro ekonomickou činnost žalobce. Žalobce navíc na výstupu prokazatelně odvedl daň z přidané hodnoty. Nelze najít skutkové souvislosti mezi neodvedením daně u Expolu a nárokováním odpočtu u žalobce.
3. Žalobce odmítl úvahy žalovaného, že obchoduje s rizikovou komoditou a že dodavatel nebyl řádně prověřen, přičemž nákup zboží byl proveden za nižší ceny zboží nebo ceny nacházející se na spodní hranici cenového rozpětí u nákupu stejného zboží od jiných dodavatelů. Podle žalobce žalovaný navozuje dojem, že lze obchodovat jen s komoditami povolenými správcem daně, za přesně stanovených cen bez odchylek od průměru, pouze mezi autorizovanými prodejci. Z uvedeného vyplývá, že žalovaný nemá povědomí o standardech v běžných obchodních transakcích. Žalovaný je povinen prokazovat, nikoli se pouze domnívat či spekulovat, že žalobce musel vědět či věděl, že se účastní podvodného jednání. Žalobce dále namítá, že žalovaný pochybil, pokud neprovedl výslech svědků – jednatelů společností Expol a Veritam. Žalovaný si měl také od orgánů činných v trestním řízení opatřit trestní spis vedený ke společnosti Expol. Žalobce poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60 a na tam přijaté závěry.
4. V neposlední řadě žalobce namítl, že žalovaný mu poskytl nepřiměřeně krátkou lhůtu na vyjádření se k výsledkům kontrolních zjištění, dále spatřoval pochybení v nepřihlížení k důkazům zaslaným krátce před konáním ústního jednání ve věci projednání zprávy o

kontrole a dále, že žalovaný nehodnotil důkazy jak v jednotlivostech, tak ve vzájemné souvislosti. Žalobce také zdůraznil, že od dodavatele Expol nakupovala v roce 2012 zcela stejným způsobem také společnost ExaSoft Czech, a.s., přičemž identické postupy a obchodní transakce žalovaný nerozporoval. Závěrem žalobce namítl, že žalovaný měl povinnost postupovat primárně dle § 109 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“).

5. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Odkázal na napadené rozhodnutí a uvedl, že má za to, že se plně v souladu se zákonem a ustálenou judikaturou vypořádal s odvolacími námitkami. Zopakoval přitom v zásadě argumentaci, obsaženou v napadeném rozhodnutí. Zdůraznil, že existence podvodu na DPH nebyla konstatována pouze vzhledem k chybějící dani, ale právě vzhledem k nestandardnostem v celém řetězci, a to zejm. časté změny sídla, společníka, jednatele společnosti Expol, nekontaktnost pana G., nekontaktnost společnosti Expol, absence prezentace činnosti společnosti Expol na internetových stránkách, virtuální sídlo společnosti Expol, krátká obchodní spolupráce žalobce společností Expol, virtuální sídlo společnosti Veritam Computer s. r. o., časté změny sídla, společníka, jednatele společnosti Veritam, nestandardnost ohledně vystavování daňových dokladů, přepravek zboží ve stejný den nebo den následující, obchodování s rizikovým zbožím atd. Ve vztahu k namítaným procesním pochybením žalovaný odkázal plně na napadené rozhodnutí.
6. Ve věci bylo již jednou rozhodnuto rozsudkem podepsaného soudu ze dne 24. 7. 2019, č. j. 25 Af 44/2018-63, kterým bylo napadené rozhodnutí zrušeno a věc vrácena žalovanému k dalšímu řízení při závěru, že ze strany žalovaného nebyly identifikovány tak zřetelné závažné nestandardní okolnosti, které by svědčily o zasažení předmětných transakcí podvodem. Pro nadbytečnost se soud nezabýval dalšími žalobními námitkami. Uvedený rozsudek byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2019, č. j. 1 Afs 304/2019-33. V něm Nejvyšší správní soud dospěl k následujícím závěrům:

„Závěr napadeného rozhodnutí, že řetězec byl zatížen daňovým podvodem, ve světle skutečností zjištěných správcem daně dle Nejvyššího správního soudu ob stojí. V tomto ohledu je možné odkázat na odůvodnění napadeného rozhodnutí a zdůraznit pouze skutečnosti, které soud považoval za nejpodstatnější. Krom chybějící daně a následné bezprostřední nekontaktnosti společnosti EXPOL lze poukázat na opakovanou změnu společníků a jednatelů dotčených společností EXPOL a Veritam. První změny by bylo možné vysvětlit prodejem tzv. ready-made společnosti (jak činí žalobce), nicméně ke změnám docházelo opakovaně a taktéž po skončení obchodů. Pan G. byl jednatelem společnosti EXPOL pouze v období od 1. 8. 2012, kdy byl uskutečněn první obchod, do 26. 10. 2012, kdy se stala společníkem a jednatelem společnosti osoba s omezenou svéprávností. Společnosti EXPOL i Veritam měly obě ve stejnou dobu ve svých orgánech zapsány slovenské občany bydlící ve stejném městě a na stejné ulici na Slovensku. Žalovaný zároveň odkázal na personální propojenost společníka společnosti EXPOL pana B., který zároveň v době před uzavřením obchodů byl společníkem jedné ze společností ovládajících Veritam. Spolu s nevýznamnou obchodní historií obou společností v daném oboru (tj. dané obchody nebyly běžnou součástí činnosti společností) a relativně krátkou dobou od zápisu do veřejného rejstříku (5 měsíců a 1 rok) se jeví pravděpodobným, že cílem obchodů bylo ze strany společnosti EXPOL získat zvýhodnění, které je v rozporu s účelem daňových předpisů.

Ostatní zjištěné skutečnosti hodnotí soud jako podporující tento závěr – rychlý přepravek zboží, absence písemné dokumentace, sídlo dodavatelů na virtuálních adresách, absence internetové

prezentace dodavatelů a obchod s komoditou, která se vyznačuje vysokou cenou a malými rozměry. Samy o sobě by tyto podpůrné skutečnosti coby nestandardní okolnosti zřejmě neobstály, nicméně v kombinaci s výše uvedenými je možné na ně také poukázat. Jako nepřiměřené hodnotí kasační soud pouze to, že správce daně spatřoval nestandardnost i v absenci vlastní e-mailové domény, která skutečně o činnosti obchodní společnosti nevypovídá nic. Rovněž úvahy o častém výskytu padělků v daném segmentu nemají se závěry o existenci podvodu žádnou souvislost a nadto ani nejsou ze strany stěžovatele ničím podpořeny. Tato drobná dílčí pochybení však na výsledný závěr nemají vliv.

Krajský soud proto pochybil v závěru, že správce daně v nynějším případě neprokázal ani existenci podvodného jednání v řetězci společností, které se dotčených obchodů účastnily. Jelikož tento závěr byl nosným a jediným důvodem zrušení rozhodnutí stěžovatele, nemůže napadený rozsudek obstát.

Nejvyšší správní soud závěrem výslovně upozorňuje, že nijak nepředjímá, jak se krajský soud vypořádá s ostatními důvody tvrzené nezákonnosti napadeného rozhodnutí, které žalobce v žalobě uplatnil, a jimiž se krajský soud dosud pro nadbytečnost nezabýval. Jedná se především o otázky, zda žalobce věděl nebo vědět mohl a měl o tom, že řetězec byl podvodným jednáním zatížen, námitku, že ani případná detekce podvodného jednání nemá vést v konkrétní věci k narušení principu daňové neutrality, ev. další námitky procesního charakteru.“

7. Uvedenými závěry je krajský soud ve smyslu § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán. V projednávané věci tak zbývá posoudit, zda žalovaný prokázal, že žalobce věděl nebo vědět mohl a měl o tom, že řetězce byly podvodným jednáním zatíženy, eventuálně další námitky procesního charakteru.

Zjištění z obsahu správních spisů

8. Ze správních spisů soud zjistil, že správce daně zahájil protokolem ze dne 13. 8. 2014 u žalobce daňovou kontrolu DPH mj. za zdaňovací období srpen 2012.
9. Po provedené kontrole vyzval správce daně prvního stupně žalobce Výzvou ze dne 7. 6. 2017, aby se ve lhůtě 8 dnů vyjádřil k úřednímu záznamu ve věci výsledku kontrolního zjištění dle § 92 odst. 7 daňového řádu; tato lhůta byla následně k žádosti žalobce prodloužena o 9 dnů. Žalobce na výzvu a doručený úřední záznam reagoval podáním ze dne 7. 7. 2017, přičemž žádal jeho doplnění, namítal, že správce daně neprovedl výslech klíčových svědků u společnosti, která je viněna z toho, že provedla transakce zasažené podvodem na DPH, když správce daně předem předjímal, že by dané výsledky neovlivnily výsledky kontrolních zjištění. Vyslovil nesouhlas se závěry správce daně ohledně vědomosti žalobce o zapojení do transakcí zatížených podvodem na DPH. Své podání žalobce následně doplnil podáním ze dne 19. 7. 2017, ve kterém opětovně vyslovil nesouhlas se závěry správce daně v plném rozsahu, přičemž vyslovil, že má za to, že dostatečně prokázal nárok na odpočet DPH u jednotlivých zdanitelných plnění. Přiložil rovněž jako důkaz 29 faktur, prokazujících tržní ceny produktů nakoupených od Expol Holding. Daňová kontrola byla ukončena Zprávou o daňové kontrole ze dne 21. 7. 2017. Správce daně dospěl k závěru, že dodavatel žalobce společnost EXPOL HOLDING s. r. o. je pro správce daně nekontaktním, současný jednatel Ing. Z. M. má omezenou způsobilost k právním úkonům, předmětem činnosti této korporace byl v roce 2012 nespecializovaný

velkoobchod, převážně nákup a prodej spotřebního materiálu do tiskáren. Na evidované adrese sídla se společnost nezdržuje. Uskutečněná plnění společnost přiznala, avšak vzniklé daňové povinnosti neuhradila. Zboží dodané žalobci v srpnu 2012 bylo dodáno od společnosti Veritam Computer s. r. o.; nebyly zjištěny písemné smlouvy. Správce daně identifikoval řetězec korporací, zapojených do obchodu s tonery a cartridge značky Canon a HP, v rámci kterého byl zahrnut i žalobce, přičemž jeden z účastníků řetězce, společnost EXPOL HOLDING s. r. o. neodvedl daň, kterou si další členek v řetězci (žalobce) neodečetl. Správce daně dále dospěl k závěru, že není pochyb o fyzické existenci zboží, o jeho dodání v řetězci tuzemských subjektů a o jeho přepravě v rámci dodávek; nicméně podle správce daně došlo k podvodu na DPH, když uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám a žalobce nevěnoval zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům. Správce daně proto doměřil žalobci dodatečným platebním výměrem ze dne 25. 7. 2017 DPH za zdaňovací období srpen 2012 ve výši 1 549 683 a zároveň stanovil penále ve výši 309 936 Kč.

10. K odvolání žalobce proti uvedenému dodatečnému platebnímu výměru rozhodl žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím. V něm žalovaný shledal správné závěry správce daně prvního stupně. Shrnul, že v projednávaném případě byly identifikovány objektivní okolnosti, ze kterých vyplývá, že obchodní transakce, jichž se žalobce v předmětném zdaňovacím období zúčastnil, byly zasaženy podvodným jednáním. Za tyto okolnosti označil žalovaný zejména následující skutečnosti.

- obchodní spolupráce mezi žalobcem a společností Expol byla zahájena v srpnu 2012, přičemž k první dodávce došlo 2. 8. 2012; z vyjádření žalobce však nebylo zřejmé, kdy konkrétně došlo k navázání spolupráce, kdy došlo k prvnímu kontaktu a kdy se uskutečnilo osobní setkání s jednatelem dodavatele. Časový rámec je přitom podle žalovaného důležitý s ohledem na to, že u dodavatele Expol došlo neobvykle krátce před zahájením obchodní spolupráce s žalobcem ke změně jednatele, což svědčí spolu s dalšími skutečnostmi, že tato změna proběhla právě za účelem realizace daňového podvodu
- společnost Expol vznikla pouhý rok před zahájením obchodní spolupráce s žalobcem, přičemž od doby svého vzniku do zahájení obchodování s žalobcem změnila celkem třikrát své sídlo a společníka a čtyřikrát jednatele. Takováto změna bývá jednou z indicií, že společnost se snaží ztížit orgánům veřejné moci potřebný kontakt. K poslední změně jednatele (stal se jím pan G.) navíc mělo dojít 27. 7. 2012, kdy tato změna byla do veřejného rejstříku zapsána dne 1. 8. 2012 a hned následující den došlo k první dodávce zboží žalobci. Tento jednatel vstoupil do společnosti Expol, okamžitě začal obchodovat s žalobcem se zbožím v milionových hodnotách a tuto spolupráci ukončil po necelých dvou měsících. Funkce jednatele panu G. navíc zanikla již dne 24. 10. 2012. Za dobu jeho působení společnost Expol neuhradila daňovou povinnost přiznanou v daňových přiznáních
- společnost Expol je pro svého správce daně nekontaktní, za zdaňovací období roku 2012 jí byla DPH doměřena podle pomůcek, po ukončení jednatelství panem G. se stala jednatelem osoba s omezenou způsobilostí k právním úkonům. Společnost Expol nikdy neprezentovala svou činnost na internetových stránkách, neměla vlastní emailovou doménu (na razítkách byl uváděn email expol.holding@gmail.com). Společnosti byla v září 2014 zrušena registrace k DPH.

- dodavatelem společnosti Expol byla společnost Veritam Computer s. r. o., která nebudí dojem důvěryhodného subjektu, když tato společnost byla do veřejného rejstříku zapsána teprve 5 měsíců před obchodováním se společností Expol. Tato společnost od svého založení do zahájení obchodování se společností Expol změnila třikrát sídlo, jednatele i společníka.
 - vztah společnosti Veritam a Expol provázely další nestandardnosti; jako jednatel a společník Expol byl od 25. 4. 2012 do 1. 8. 2012 zapsán M. B., slovenský občan trvale bytem P. 1709/59, T. Jako jednatel společnosti Veritam byl od 2. 8. 2012 zapsán slovenský občan V. H., trvale bytem P. 1706/46, T. Žalovaný přitom nepovažuje za náhodu, že dvě české společnosti v dodavatelsko odběratelském vztahu mají ve stejnou dobu ve svých orgánech zapsány slovenské občany bydlící ve stejném městě a na stejné ulici. Daňové doklady těchto společností jsou vystavovány ve stejném programu, vzhledově jsou až na drobné odchylky stejné. Na daňových dokladech společnosti Veritam i v jejím razítku je uváděno nesprávné sídlo společnosti.
 - k přeprodeji zboží docházelo ve stejný den nebo den následující, tzn., že v jeden den došlo k prodeji zboží z Veritam na Expol a ten samý den nebo hned den následující bylo zboží dodáno žalobci. Obchody byly realizovány bez písemných smluv a ve většině případů ke zboží nebyly zjištěny další listiny (nabídky, objednávky, přepravná listy, dodací listy). Není přitom zřejmé, kde bylo zboží nakládáno.
 - segment trhu tiskového spotřebního materiálu lze označit za rizikový, jedná se o malé zboží vysoké hodnoty s relativně častým výskytem padělků a nelegálních napodobenin.
11. Neodvedená daň byla zjištěna právě u společnosti Expol, která sice podala daňové přiznání za zdaňovací období 3 čtvrtletí roku 2012 a v něm vykazovala daňovou povinnost ve výši 4 388 853 Kč, tuto však neuhradila.

Posouzení věci krajským soudem

12. Ve věci proběhlo po zrušení předchozího rozsudku Nejvyšším správním soudem u podepsaného soudu dne 14. 10. 2020 ústní jednání, u kterého účastníci setrvali na svých stanoviscích. Žalobce u tohoto jednání zdůraznil, že před dodávkami od společnosti Expol provedl žalobce standardní ověření společnosti, z hlediska žalobce se jednalo o standardní transakce, kterých žalobce provádí tisíce, když skupina žalobce má obrát cca 1 – 1,5 mld. Kč. Poukázal dále na to, že u jiných obdobných transakcí v rámci skupiny ExaSoft, a to od společnosti ExaSoft Czech, byly nároky žalobce uznány. Obchodované zboží není rizikovou komoditou, žádný předpis nestanoví povinnost mít certifikát ke zboží. Odmítl, že by žalobce měl být u nakládky zboží; žalobce si ověřil účty, na které bylo hrazeno a přijal standardní opatření a má za to, že nemohl vědět o existenci podvodu, prokázal také kontrolní mechanismy. V předmětném segmentu zboží je zcela běžné obchodovat bez písemných smluv. K navrhovanému důkazu listinou – čestným prohlášením Ing. F. ze dne 7. 9. 2020 žalobce uvedl, že skutečnosti v tomto prohlášení obsažené žalobce již průběžně sděloval správci daně v průběhu daňové kontroly. Navrhl k důkazu také výslech Ing. F.
13. Žalovaný zdůraznil, že ve vztahu k vědomosti o daňovém podvodu nemusí být prokázána zlá víra, postačí prokázané nedbalostní jednání daňového subjektu.

14. Krajský soud u ústního jednání provedl důkaz navrhovanou listinou a zjistil z ní pouze tolik, že Ing. M. F. čestně prohlašuje tam uvedené skutečnosti, mj. to, že pana G. znal z jejich podnikatelského prostředí z roku 2011 ze schůzky ExaSoft Czech, a. s., kde zastával funkci předsedy představenstva se společností Silas Concept s. r. o., za kterou jednal pan T. a G. Jinak z uvedené listiny soud nezjistil pro účely soudního přezkumu napadeného rozhodnutí žádné relevantní skutečnosti.
15. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba důvodná není.
16. Jak již je shora uvedeno, je krajský soud v předmětné věci vázán závěry kasačního soudu o tom, že závěry napadeného rozhodnutí, že řetězce byly zatíženy daňovým podvodem, ve světle skutečností zjištěných správcem daně dle Nejvyššího správního soudu obstojí. Zejména se to týká skutečností, že krom chybějící daně a následné bezprostřední nekontaktnosti společnosti EXPOL lze poukázat na opakovanou změnu společníků a jednatelů dotčených společností EXPOL a Veritam, když první změny by bylo možné vysvětlit prodejem tzv. ready-made společnosti, nicméně ke změnám docházelo opakovaně a taktéž po skončení obchodů. Pan G. byl jednatelem společnosti EXPOL pouze v období od 1. 8. 2012, kdy byl uskutečněn první obchod, do 26. 10. 2012, kdy se stala společníkem a jednatelem společnosti osoba s omezenou svéprávností. Společnosti EXPOL i Veritam měly obě ve stejnou dobu ve svých orgánech zapsány slovenské občany bydlící ve stejném městě a na stejné ulici na Slovensku. Žalovaný zároveň odkázal na personální propojenost společníka společnosti EXPOL pana B., který zároveň v době před uzavřením obchodů byl společníkem jedné ze společností ovládajících Veritam. Spolu s nevýznamnou obchodní historií obou společností v daném oboru (tj. dané obchody nebyly běžnou součástí činnosti společností) a relativně krátkou dobou od zápisu do veřejného rejstříku (5 měsíců a 1 rok) se jeví pravděpodobným, že cílem obchodů bylo ze strany společnosti EXPOL získat zvýhodnění, které je v rozporu s účelem daňových předpisů. Ostatní zjištěné skutečnosti vyhodnotil Nejvyšší správní soud jako podporující tento závěr – rychlý přeprodej zboží, absence písemné dokumentace, sídlo dodavatelů na virtuálních adresách, absence internetové prezentace dodavatelů a obchod s komoditou, která se vyznačuje vysokou cenou a malými rozměry. Samy o sobě by tyto podpůrné skutečnosti coby nestandardní okolnosti zřejmě neobstály, nicméně v kombinaci s výše uvedenými je možné na ně taktéž poukázat.
17. Uvedené okolnosti jsou přitom podle krajského soudu zcela podstatné také pro závěr o vědomosti žalobce o tom, že jsou předmětné transakce zasaženy podvodem. Jednotlivé objektivní okolnosti zjištěné v projednávané věci byly shrnuty v napadeném rozhodnutí v bodech [29] - [55]. Žalovaný totiž v rámci vymezení jednotlivých zjištěných skutečností také vymezil, na základě čeho dospěl k závěru, že žalobce měl a nebo alespoň měl a mohl vědět, že předmětné transakce jsou zasaženy podvodem, přičemž tak žalovaný učinil ve vztahu k jednotlivým dodavatelům žalobce.
18. Žalovaný nad rámec okolností, které posoudil Nejvyšší správní soud jako okolnosti svědčící o podvodu na DPH, v rámci posuzování vědomosti žalobce o zapojení transakcí do daňového podvodu mj. zdůraznil, že žalobce si neproověřil osobu pana G., neboť minimálně z veřejného rejstříku by žalobce zjistil, že pan G. působil jako jednatel nebo společník v několika dalších společnostech (Full speed BUILDING s. r. o., FULLSTAV

slezská stavební s. r. o.), kde byly jeho podíly v těchto společnostech postiženy proti němu vedenou exekucí, což nesvědčí o důvěryhodnosti osoby. Pokud by si navíc žalobce zadal jméno pana G. do vyhledávače, zjistil by mnoho negativních referencí. Vzbudit podezření o solidnosti a důvěryhodnosti dodavatele měly v žalobci také neobvyklé či nesprávné údaje na daňových dokladech vystavovaných společností Expol. Jednak daňové doklady začínaly pořadovým číslem jedna, přestože se jedná o doklady vystavované v druhé polovině účetního období. Žalobce měla také zarazit informace na daňovém dokladu, že zboží je ve vlastnictví společnosti Veritam, což měla být ale pro žalobce neznámá společnost; měl se tedy zajímat o důvod uvádění této skutečnosti na daňových dokladech.

19. Krajský soud posoudil jednotlivé uvedené skutečnosti v celém jejich souhrnu a dospěl k závěru, že žalobce minimálně měl a mohl vědět, že předmětné transakce jsou zasaženy podvodem. Krajský soud vázán shora vymezenými objektivními okolnostmi, které svědčí o existenci podvodu, totiž dospěl k závěru, že existence některých těchto okolností, zejména pak, že pan G. byl jednatelem společnosti EXPOL pouze v období od 1. 8. 2012, kdy byl uskutečněn první obchod, do 26. 10. 2012, kdy se stala společníkem a jednatelem společnosti osoba s omezenou svéprávností, dále že společnost EXPOL i Veritam měly obě ve stejnou dobu ve svých orgánech zapsány slovenské občany bydlící ve stejném městě a na stejné ulici na Slovensku, přičemž nelze odhlédnout ani od personální propojenosti společníka společnosti EXPOL pana B., který zároveň v době před uzavřením obchodů byl společníkem jedné ze společností ovládajících Veritam a dále pak rychlý pře prodej zboží, absence písemné dokumentace, sídlo dodavatelů na virtuálních adresách, absence internetové prezentace dodavatelů a obchod s komoditou, která se vyznačuje vysokou cenou a malými rozměry, ve spojení s okolnostmi popsány v bodu [18] tohoto rozsudku, nutně svědčí o tom, že žalobce vzhledem ke všem zjištěným okolnostem vědět měl a mohl, že předmětné transakce jsou zasaženy podvodem, když zároveň je třeba přisvědčit žalovanému, že žalobce neučinil dostatečná opatření k zamezení účasti na podvodu. Jakkoli lze souhlasit s žalobcem, že způsob obchodování, který ze zjištěných skutečností vyplývá (tedy obchodování na podkladě elektronické objednávky, absence písemných smluv atd.) může být v daném segmentu zboží zcela obvyklý, ještě to neznámá, že by měl být při uvedených okolnostech jednotlivých transakcí žalobcem užito, neboť žalobcova rezignace na základní mechanismy při sjednávání obchodů musí jít ve výsledku k jeho tíži, je – li zjištěno, že transakce jsou zasaženy podvodem. Žalobce měl být zejména s ohledem na objem transakcí daleko obezřetnější. Pokud se týče toho, že podle čestného prohlášení pana Ing. F. měl tento pan G. znát z dřívější doby z podnikatelského prostředí, neznámá to, že by nemohl být při zahájení předmětných transakcí daleko obezřetnější.
20. Krajský soud tedy posoudil krom námitek stran existence podvodu na DPH jako nedůvodné také námitky žalobce stran nesprávného posouzení vědomosti žalobce o účasti na podvodu a (ne)přijetí dostatečných opatření k zamezení účasti na něm.
21. Pokud se týče námitek procesní povahy, ani ty neshledal krajský soud jako důvodné. Pokud se jedná o namítané porušení principu legitimního očekávání s ohledem na to, že od dodavatele Expol nakupovala v roce 2012 také společnost ExaSoft Czech, a. s., kdy žalovaný tyto transakce nerozpíral, přisvědčuje krajský soud žalovanému, tyto dodávky nemohou být pro posouzení projednávané věci relevantní. Je nutné zdůraznit, že u odlišných daňových subjektů, byť by se jednalo o přezkum totožných či obdobných plnění (z hlediska předmětu plnění či dodavatele), může v daňovém řízení nastat zcela odlišná

situace, a to zejména v návaznosti na (ne)unesení důkazního břemene daňového subjektu o jím tvrzených skutečnostech, popř. správce daně o jeho pochybnostech.

22. Žalobce také vznesl námitku, že lhůta, která mu byla poskytnuta k vyjádření se k rozsáhlému úřednímu záznamu o výsledku kontrolního zjištění, byla nepřiměřeně krátká.
23. Dle § 88 odst. 2 daňového řádu správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření. Podle odstavce 3 téhož ustanovení pak na žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout jeho další doplnění.
24. Institut seznámení daňového subjektu s výsledky kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2) a na něj navazující institut lhůty k vyjádření se k těmto výsledkům (§ 88 odst. 3) spolu vytvářejí procesní záruku náležitě zjištěného skutkového stavu během daňové kontroly. První z právě jmenovaných ustanovení slouží k seznámení daňového subjektu s podklady, z nichž bude vycházeno při zpracování zprávy o daňové kontrole. Prostřednictvím něj se výsledky kontrolního zjištění předkládají daňovému subjektu k eventuálnímu vyjádření. Smyslem § 88 odst. 3 daňového řádu je zabránit účelovému oddalování projednání zprávy o daňové kontrole a opakovaným doplňováním kontrolních zjištění správce daně (viz obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 7. 2013, č. j. 7 Afs 12/2013-42). Jeho funkcí je koncentrovat kontrolní postup ve vztahu k doplňování kontrolních skutkových zjištění, tj. umožnit vydání zprávy o daňové kontrole.
25. Ačkoliv krajský soud připouští, že mezi výzvou k vyjádření se k výsledkům kontrolního zjištění a samotným projednáním zprávy o daňové kontrole byla lhůta poměrně krátká, i případné pochybení správce daně v délce lhůty by bylo vadou, která by neměla vliv na zákonitost rozhodnutí, a to z několika důvodů. Nastalá koncentrace nebrání uplatnění skutkových námitek v následném odvolacím řízení, neboť daňové řízení je ovládáno apelačním principem (srov. např. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 15/2007 – 75 z 14. 4. 2009 nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 5. 2019, č. j. 6 Afs 323/2018 – 38). Žalobce i po ukončení daňové kontroly měl možnost se proti skutkovým zjištěním účinně hájit a prokázat svá vlastní tvrzení, což také učinil, když nejenže podal vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění, ale podal i rozsáhlé odvolání. Proto se nelze domnívat, že i případným pochybením správce daně při stanovení lhůty k vyjádření se k výsledkům kontrolního zjištění podle § 88 odst. 3 daňového řádu žalobce ztratil možnost účinné obrany proti skutkovým zjištěním, která byla zásadním podkladem pro vydání dodatečných platebních výměrů.
26. Pokud se týče nesplnění předpokladů ukončení daňové kontroly, považuje krajský soud především za potřebné připomenout, že podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 2. 2018, č. j. 9 Afs 305/2016-31, SbNSS č. 3720/2018, „*Projednání zprávy o daňové kontrole (§ 88 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu) je konečnou fází daňové kontroly. Prostor pro vyjádření a navržení důkazů má daňový subjekt po seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2 a 3 téhož zákona). Projednání zprávy o daňové kontrole slouží k seznámení daňového subjektu s konečným stanoviskem správce daně, které se projevuje ve zprávě o daňové kontrole, včetně stanoviska, proč nezměnil kontrolní zjištění*“.

v návaznosti na vyjádření daňového subjektu, a k podpisu zprávy o daňové kontrole. Při projednání zprávy o daňové kontrole proto mohou být relevantní již například pouze námitky daňového subjektu proti chybějícím podstatným náležitostem předložené zprávy o daňové kontrole nebo to, že správce daně zahrnul do zprávy o daňové kontrole kontrolní zjištění, se kterými dříve daňový subjekt neseznámil, čímž mu nedal možnost se k nim vyjádřit.“. Žalobce přitom v žalobě nesl žádné argumenty, pro které by bylo možné se domnívat, že postupem správce daně by mohl být dotčen na svých právech právě nemožností brojit proti náležitostem předložené zprávy o daňové kontrole nebo to, že správce daně zahrnul do zprávy o daňové kontrole kontrolní zjištění, se kterými dříve daňový subjekt neseznámil. Lze tak uzavřít, že i kdyby soud shledal postup správce daně nezákonným, nejednalo by se o vadu, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Ani tuto námitku soud tedy neshledal důvodnou.

27. Konečně jako důvodnou neshledal krajský soud ani námitku přednosti aplikace § 109 ZDPH. V tomto směru postačí připomenout závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 12. 2018, č. j. 7 Afs 8/2018-56, SbNSS č. 3844/2019, podle kterých „*Právní úprava ručení příjemce zdanitelného plnění obsažená v § 109 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, není speciální právní úpravou vůči odepření nároku na odpočet daně z důvodu zapojení do podvodného řetězce na dani z přidané hodnoty.*“

Závěr a náklady řízení

28. S ohledem na uvedené skutečnosti tedy soud shledal žalobu nedůvodnou, a proto ji v souladu s § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
29. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., když procesně úspěšnému žalovanému nebyla přiznána náhrada nákladů řízení proti žalobci, neboť jeho náklady nepřesáhly běžnou úřední činnost.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **je přípustná** kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu. Nepřípustná je taková kasační stížnost, na níž dopadají výluky z přípustnosti stanovené v § 104 s. ř. s.

Ostrava 14. října 2020

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu