



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: **Europea Distribution a. s.**
sídlem Lidická 544, 739 61 Třinec - Lyžbice
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 20. 7. 2018, č. j. 32115/18/5300-21444-700333

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Shodu s prvopisem potvrzuje

Vymezení věci

1. Žalobce se podanou žalobou ze dne 19. 9. 2018 domáhal zrušení shora vymezeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 20. 7. 2017, č. j. 2709348/17/3218-52521-804142, č. j. 2709582/17/3218-52521-804142 a č. j. 2709348/17/3218-52521-804142, dodatečné platební výměry, jímž byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období ledna až března roku 2014.
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. Dodavatelské společnosti byly řádně zapsány do obchodního rejstříku, žalobce v okamžiku obchodování neznal dodavatele svých přímých dodavatelů. Žalobce nemá žádnou zákonnou povinnost zkoumat u svých dodavatelů informace spojené s jejich založením. Pokud žalovaný poukazuje na personální propojenost osob ve společnostech, tuto platné zákony umožňují. Ohledně sídla společností na virtuální adrese namítl žalobce, že není jeho povinností prověřovat, na jakých adresách sídlí jeho dodavatelé. Argument, že dodavatelé neměli vlastní webové stránky nebo svou reklamu má žalobce za absurdní, svědčící o účelovém jednání žalovaného. Žalobce má za to, že sjednávání smluv prostřednictvím emailu nebo telefonicky je běžným prostředkem komunikace, přesto v mnoha případech jednal se zástupci dodavatelů i osobně. Na základě uzavřených smluv došlo k řádnému dodání zboží. 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.
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. Žalobci není známo, v čem v jeho případě spočívají tzv. nestandardnosti a jaký prospěch by měl mít z chybějící daně v řetězci, když sám daňovou povinnost splnil. Žalobce zdůraznil, že v oboru podniká dlouhou dobu, dosahuje stabilních zisků a řádně platí daně, nemůže objektivně znát podrobné informace o svých dodavatelích a dodavatelích svých dodavatelů. Pokud je mu vytýkáno, že neznal řidiče a kdo mu zboží přivezl, namítl, že zboží bylo žalobci dodáno včetně přepravy, přepravu sám nezabezpečoval, není zřejmé, proč by žalobci mělo být známo místo nakládky. Žalobce nadto předložil žalovanému záznamy z kamerového systému. Žalobci není jasné, proč by měl zjišťovat solventnost dodavatelů, když byl žalobce kupujícím, tedy plátcem kupní ceny. 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.
4. Závěr žalovaného, podle kterého došlo jednáním žalobce k porušení povinnosti jednat s péčí řádného hospodáře, považuje žalobce za zcela nepřezkoumatelný. Žalobce se u všech

dodavatelů přesvědčil, že jsou registrováni jako plátcí daně z přidané hodnoty, že jsou zapsáni ve veřejném rejstříku a disponují živnostenským oprávněním k provozování podnikatelské činnosti. Obchodní jednání byla vedena s konkrétní osobou prostřednictvím soudobé komunikační techniky, docházelo k plnění závazků vyplývajících z ujednání a dodávky byly hrazeny bezhotovostně na existující účty ke dni platby. Žalovaný přenáší nezákonně veškerou odpovědnost za zaplacení DPH na žalobce, bez ohledu na to, zda se podílel na podvodu, kterého se zřejmě dopustil dodavatel. Žalobci v době realizace obchodu nebylo známo, že by někde v řetězci docházelo k neodvádění DPH. Ani detekce podvodu na DPH neopravňuje k výběru téže daně. Žalobce dále namítl nesprávnost žalovaným použité kalkulace jednotkových cen. Společnosti obchodující s předmětným zbožím byly žalovaným vyzvány k zaslání ceníků dle § 57 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), aniž by správně uvedl, dle kterého písmene uvedeného ustanovení tak mají oslovené společnosti učinit. Získané důkazní prostředky jsou tak podle žalobce nezákonné. Ceníky HP/Canon nemohou představovat důkazní prostředek pro rozporování obvyklých cen. Ceníky nepředstavují použitelné podklady pro stanovení cen týkajících se neautorizovaného distributora, kdy nejsou akceptovány konkrétní podmínky, např. balení, bonifikace, množstevní slevy aj. Žalovaný nemá zkušenosti a informace z uvedeného oboru a nezohledňuje objektivní aspekty obchodu jako je snaha udržet si zákazníka, rychlost v získávání požadovaného zboží, pohyb cenové nabídky a poptávka apod. Žalovaný staví proti žalobci ceníky HP a Canon, přičemž žalobce z pozice subjektu, který nemohl nakupovat přímo od výrobců, dle těchto ceníků nikdy neobchodoval. Žalobce poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60 a na tam přijaté závěry.

5. 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 zasláným krátce před konáním ústního jednání ve věci projednání zprávy o kontrole a dále, že žalovaný nehodnotil důkazy jak v jednotlivostech, tak ve vzájemné souvislosti. Závěrem žalobce namítl, že žalovaný měl povinnost postupovat primárně dle § 109 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“).
6. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Zdůraznil, že důvodem odepření nároku na odpočet daně žalobci byla účast žalobce v podvodném řetězci transakcí, přičemž žalobce o své účasti přinejmenším vědět měl a mohl. Existence prospěchu daňového subjektu z účasti na daňovém podvodu není rozhodná, stejně jako otázka, zda se sám aktivně podílel na zjištěném podvodném jednání. Samotná existence daňového podvodu byla žalovaným dostatečně objasněna v bodech 43 až 63 napadeného rozhodnutí, na které žalovaný odkázal.
7. Ve věci bylo již jednou rozhodnuto rozsudkem podepsaného soudu ze dne 24. 7. 2019, č. j. 25 Af 45/2018-87, 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 20. 8. 2019, č. j. 1 Afs 326/2019-39. V něm Nejvyšší správní soud dospěl k následujícím závěrům:

„Závěry napadeného rozhodnutí, že řetězce byly zatíženy daňovým podvodem, ve světle skutečností zjištěných správcem daně dle Nejvyššího správního soudu obstojí.

Krom chybějící daně a nekontaktnosti většiny dodavatelských subjektů (u společnosti TONER v řetězci č. 2 se v měsíci, kdy byly obchody uskutečněny, stal jednatelem maďarský občan; jednatel společnosti PPRICE s. r. o. v řetězcích č. 3 - 5 měl hlášen trvalý pobyt na adrese městského úřadu; jednatelem společnosti OK Potreby Kancelar s. r. o. v řetězcích č. 6 - 9 je italský občan), v řetězcích č. 2 - 9 ve všech případech dodavatelské společnosti vznikly bezprostředně před uzavřením obchodů na konci roku 2013 nebo v průběhu tohoto roku. Společnosti mají svá sídla zapsána na virtuálních adresách a obchodování nebylo podloženo žádnými písemnými smlouvami.

Co se týče personálního propojení mezi společnostmi v řetězci č. 1 (slovenský dodavatel → M. → V. → B. → žalobce → odběratel), úvahy správce daně a stěžovatele o nestandardnosti uvedených transakcí jsou odpovídající. Obecný závěr krajského soudu, že pokud spolu určité subjekty spolupracují, velmi pravděpodobně se také znají, je poněkud zavádějící. Co je důležité, správce daně zjistil, že se osobně znají také jednatel B. J. H. a jednatel a společník slovenského dodavatele P. R.. Za těchto okolností je skutečně možné ve shodě se stěžovatelem hodnotit jako nestandardní, pokud je zboží obchodováno postupně přes dvě další společnosti, které byly založeny krátce předtím jednou osobou (stejně jako B.) a v nichž taktéž figuruji osoby, které prokazatelně J.H. znají.

Jednatel společnosti Life Fashion Praha s. r. o. v řetězci č. 10 M. Ď. byl pro správce daně kontaktní do října roku 2014, od té doby již nespolečně pracoval a požadované doklady nedodal. Ve věci obchodů s žalobcem dle jeho výpovědi neproběhlo žádné osobní jednání ani nebyly uzavřeny písemné smlouvy. Společnost neúčtovala o přepravě zboží ani nedisponovala žádným manipulačním zařízením. M. Ď. byl kromě toho zaměstnancem společnosti LIBERTY CZ GROUP, a. s., jejímž jednatelem byl italský občan R..E., který byl zároveň jednatelem italského dodavatele v tomto řetězci a jednatelem jiného dodavatele žalobce, společnosti OK Potreby Kancelar s. r. o. v řetězcích č. 6 - 9. I tyto okolnosti svědčí o nestandardním průběhu obchodování.

V řetězci č. 11 pak jednatel dodavatele SLOVOTHERM CZ s. r. o., slovenský občan R. I., správci daně odmítl podat svědeckou výpověď a nedoložil ani žádné doklady o uskutečněných obchodech s žalobcem. U této společnosti správce daně zjistil chybějící daň, byla založena krátce před uskutečněním obchodů a měla pouze formální sídlo.

Skutečnosti zjištěné správcem daně tak ve svém souhrnu nasvědčují důvodné domněnce, že cílem obchodů bylo ve všech případech ze strany některého z článků řetězce získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem daňových předpisů.

Obecně je samozřejmě nepřijatelné, aby správce daně upřednostnil vybrání daně u daňového subjektu pouze proto, že je to z hlediska vymahatelnosti jednodušší než ji vybrat u toho subjektu, který daň skutečně neodvedl (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60). Kasační soud zde dále uvedl, že nebyla-li na určitém článku řetězce daň odvedena, nemůže dojít k odmítnutí nároku na odpočet tomu, kdo v dobré víře získá zdanitelné plnění, aniž by o nezákonných praktikách jiného plátce či plátců věděl či mohl vědět. Z uvedeného a contrario a z výše citované judikatury pak vyplývá, že naopak v případě existence daňového podvodu a praktické nemožnosti daň získat u dlužníka v pozici tzv. missing tradera (např. právě pro jeho nekontaktnost), lze odepřít nárok na odpočet tomu subjektu, který

věděl či vědět měl a mohl o tom, že se účastní plnění zatíženého podvodem. Subjektivní stránka účasti daňového subjektu na podvodném jednání je ovšem již jinou otázkou, než samotná existence daňového podvodu.

... 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 důvodem zrušení napadeného rozhodnutí, nemůže napadený rozsudek obstát.“

8. 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

9. Ze správních spisů soud zjistil, že správce daně zahájil protokolem ze dne 19. 3. 2014 u žalobce daňovou kontrolu DPH mj. za zdaňovací období leden 2014, dne 22. 4. 2014 za zdaňovací období únor 2014 a dne 21. 5. 2014 za zdaňovací období březen 2014. Daňová kontrola byla ukončena Zprávou o daňové kontrole ze dne 20. 7. 2017. Správce daně dospěl k závěru, žalobce v posuzovaných případech splnil formální a hmotněprávní podmínky nároku na odpočet DPH, avšak z důvodu zjištěných objektivních a subjektivních skutečností dospěl k tomu, že žalobce věděl nebo minimálně vědět mohl, že se v případě obchodů s předmětným zbožím podílí na řetězových obchodních transakcích, které jsou stiženy podvodem. Správce daně proto doměřil žalobci dodatečnými platebními výměry ze dne 20. 7. 2017 DPH za zdaňovací období leden 2014 ve výši 3 387 821 Kč, za únor 2014 ve výši 4 019 765 Kč a za březen 2014 ve výši 563 576 Kč.
10. K odvolání žalobce proti uvedeným dodatečným platebním výměrům 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.
 - v rámci řetězce firem byl vždy jeden z dodavatelů vůči místně příslušnému správci daně nekontaktní, nebylo možné ověřit jím vykázanou daň. Následně žalobce uplatnil nárok na odpočet daně z titulu přijetí zdanitelných plnění ze strany dodavatelů Butchies, TONER, PPRICE, OK Potřeby Kancelar, LIFE a SLOVOTHERM. Byly vytvořeny situace, kdy si žalobce nárokoval odpočty daně, která však nebyla ze strany dodavatelských a subdodatelských článků uhrazena do státního rozpočtu, případně, kdy toto nebylo možno pro pasivitu těchto článků možno ověřit
 - chování předmětných obchodních korporací je z pohledu ekonomicky chovajících se subjektů značně nestandardní
 - dodavatel Butchies nezveřejňoval v obchodním rejstříku ve sbírce listin účetní závěrky, neměl www stránky ani veřejnou reklamu. V období zahájení obchodní

spolupráce s žalobcem byl obchodním partnerem bez podnikatelské historie, bez zaměstnanců a materiálního zázemí. Sídlo společnosti je virtuální.

- jednatel společnosti Butchies J.H. a jednatel společnosti Maruvio, s.r.o. R. Š., pocházejí z Frenštátu pod Radhoštěm a osobně se znají. L. S., v době realizace případů jediná jednatelka společnosti Vesey, byla družkou J. H., mají spolu dvě děti, v obchodním rejstříku je zapsán shodný trvalý pobyt.
- u společnosti Maruvio místně příslušný správce daně dospěl při prověřování DPH za období 10/2013 – 2/2014, že společnost Maruvio věděl nebo vědět mohla, že je součástí transakcí zasažených podvodem a byla jí doměřena za období ledna roku 2014 DPH ve výši 3 682 985 Kč a za únor 2014 ve výši 3 729 308 Kč, která nebyla do státního rozpočtu odvedena. Došlo tak k identifikaci chybějící daně.
- společnost TONER vznikla dne 25. 7. 2013, uvedená společnost se na adrese svého sídla nenachází. Této společnosti byla na základě provedené kontroly DPH za leden 2014 doměřena daň ve výši 522 768 Kč, která nebyla uhrazena do státního rozpočtu a byla tak identifikována chybějící daň
- společnost PPRICE vznikla 28. 11. 2013, sídlo měla společnost virtuální, jednatel společnosti M. P. měl trvalý pobyt na adrese Úřadu městského obvodu Ostrava – Poruba. Daňové přiznání za leden 2014 bylo podáno, ale daň nebyla uhrazena; správcem daně byla doměřena DPH ve výši 753 980 Kč, která nebyla do státního rozpočtu uhrazena, byla tak identifikována chybějící daň. Za měsíc březen 2014 byla této společnosti doměřena DPH na základě pomůcek ve výši 342 185 Kč a tato nebyla odvedena do státního rozpočtu. K neodvedení daně nedošlo pouze v důsledku podnikatelského selhání, ale v důsledku podvodného jednání v řetězci.
- společnost Gold Middle Way je pro správce daně nekontaktní, sídlo je na hromadné adrese. Nebylo možné prověřit obchodní vztahy této společnosti se společností OK Potřeby Kancelar. Také tato společnost se nachází na virtuální adrese, je vůči správci daně nekontaktní, za měsíce leden až březen 2014 byla této společnosti doměřena DPH, kterou neuhradila, byla tak identifikována chybějící daň. K neodvedení daně nedošlo pouze v důsledku podnikatelského selhání, ale v důsledku podvodného jednání v řetězci.
- společnost Life vznikla dne 5. 8. 2011, bylo zjištěno že na adrese sídla společnosti byla společnost z titulu neuhrazení nájemného vypovězena nájemní smlouva, jednalo se navíc o virtuální sídlo. Nebyla uzavřena žádná písemná smlouva s žalobcem, konkrétní podmínky obchodu byly dojednávány emailem nebo telefonicky, zboží mělo být dodáno přímo do skladu žalobce. Zboží pro žalobce mělo být pořízeno od zahraniční osoby HORECA GLOBAL SERVICES s. r. l., tato společnost v měsíci lednu 2014 nevykázala dodání zboží ve prospěch společnosti Life ani jiného českého dodavatele. Firmy podílející se na předmětných transakcích mají v současné době již zrušeny registrace k DPH, což dokládá nízkou věrohodnost obchodních partnerů zapojených do jednotlivých řetězců. Společnost Life vykázala za měsíc leden 2014 daňovou povinnost k DPH ve výši 812 337 Kč, kterou neuhradila, byla tak identifikována chybějící daň.
- společnost SLOV THERM vznikla 31. 5. 2013, sídlo se nachází na starém, zarostlém a neomítnutém stavení. V rámci daňové kontroly DPH této společnosti za období

února 2014 nebyl společnosti uznán nárok na odpočet DPH a byla doměřena DPH ve výši 261 048 Kč, která nebyla uhrazena. Zboží, které společnost dodala žalobci, pořídila společnost od společnosti MEDINT GROUP, tato jej pořídila od společnosti CHALREDEN, u této společnosti se ani nepodařilo zahájit daňovou kontrolu. V řetězci dodávky tonerů nebyla odvedena DPH.

- mezi společnostmi ExaSoft Holding, a.s., ExaSoft Czech a žalobcem existuje smlouva o vzájemné personální spolupráci, společnosti využívají společné prostory v Karviné, společné skladovací prostory, skladovací agendu, společnou výpočetní techniku a vedení účetnictví. Žalobce pořízený materiál převážně dodával společnosti ExaSoft Holding.

11. Žalovaný dále konstatoval, že žalobce nakupoval od společnosti Butchies zboží za jednotkové ceny výrazně nižší a jednom případě vyšší než byly jednotkové ceny zjištěné u výhradních prodejců originálního spotřebního materiálu HP a Canon. Totéž platí u dodavatele TONER, PPRICE, OK Potřeby Kancelar, Life a SLOV THERM. Žalobce musel vědět, že jednotkové ceny zboží jsou podezřele nízké či zvýšené, což mu mělo signalizovat skutečnost, že zboží mohlo být zasaženo podvodem. Obchodovaná komodita je riziková. Žalobce věděl, že jeho dodavatelé nebyli autorizovanými distributory, ani certifikovanými partnery HP, což mělo vzbudit pochybnost o serióznosti transakcí. Za značně nestandardní je třeba považovat neexistenci písemných smluv.
12. Žalobce měl věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům. Neprojevil ani sebemenší obezřetnost v případech doručení zboží do jeho skladu ze strany dodavatele Butchies, neprovedl porovnání nabízených cen, nahlédnutím i od internetové databáze měl žalobce vzhledem k angažovanosti jednatele J. H. ve více firmách dospět k závěru, že vstupuje do rizikových obchodů. Obdobně nevěnoval žalobce dostatečnou pozornost i u ostatních dodavatelů. Žalobce tak nepřijal veškerá rozumná opatření, aby své účasti na podvodu na DPH předešel.

Posouzení věci krajským soudem

13. 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 ve všech případech se jedná o obvyklé dodávky zboží, kdy žalobce je součástí skupiny ExaSoft. Všichni dodavatelé byli ověřeni, bylo s nimi jednáno, žalobce uvedl konkrétní osoby, které nadto byly oprávněny za dodavatele jednat. U obdobných dodávek v měsících 9, 10, 11/2013 nebyl žalobci nárok na odpočet DPH upřen. Žalovaný nezjišťoval, jak probíhaly ostatní transakce, když žalobce tvrdí, že probíhaly obdobně. 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. Žalovaný zdůraznil, že objektivní okolnosti jsou okolnosti objektivně zjiřitelné svědčící o případné vědomosti daňového subjektu o podvodu, připomněl okolnost týkající se ceny zboží, když žalobce nakupoval od personálně propojené společnosti. Pokud se jedná o tvrzení žalobce, že osobně jednali s pověřenými osobami dodavatelů, vyplývá ze správního spisu, že u některých těchto osob tyto vypovídaly, že s žalobcem nikdy osobně nejednaly. Opatření tvrzená žalobcem nebyla v řízení prokázána.

14. 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.
15. 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 ob stojí. Zejména se to týká skutečností, že krom chybějící daně a nekontaktnosti většiny dodavatelských subjektů (u společnosti TONER v řetězci č. 2 se v měsíci, kdy byly obchody uskutečněny, stal jednatelem maďarský občan; jednatel společnosti PPRICE s. r. o. v řetězcích č. 3 - 5 měl hlášen trvalý pobyt na adrese městského úřadu; jednatelem společnosti OK Potreby Kancelar s. r. o. v řetězcích č. 6 - 9 je italský občan), v řetězcích č. 2 - 9 ve všech případech dodavatelské společnosti vznikly bezprostředně před uzavřením obchodů na konci roku 2013 nebo v průběhu tohoto roku. Společnosti mají svá sídla zapsána na virtuálních adresách a obchodování nebylo podloženo žádnými písemnými smlouvami. Co se týče personálního propojení mezi společnostmi v řetězci č. 1 (slovenský dodavatel → Maruvio → Vesey → Butchies → žalobce → odběratel), úvahy správce daně a žalovaného o nestandardnosti uvedených transakcí jsou odpovídající. Obecný správce daně zjistil, že se osobně znají také jednatel Butchies J.H. a jednatel a společník slovenského dodavatele P. R. Za těchto okolností je možné ve shodě s žalovaným hodnotit jako nestandardní, pokud je zboží obchodováno postupně přes dvě další společnosti, které byly založeny krátce předtím jednou osobou (stejně jako Butchies) a v nichž taktéž figurují osoby, které prokazatelně J.H. znají. Jednatel společnosti Life Fashion Praha s. r. o. v řetězci č. 10 M. Ď. byl pro správce daně kontaktní do října roku 2014, od té doby již nespolupracoval a požadované doklady nedodal. Ve věci obchodů s žalobcem dle jeho výpovědi neproběhlo žádné osobní jednání ani nebyly uzavřeny písemné smlouvy. Společnost neúčtovala o přepravě zboží ani nedisponovala žádným manipulačním zařízením. M. Ď. byl kromě toho zaměstnancem společnosti LIBERTY CZ GROUP, a. s., jejímž jednatelem byl italský občan R. E., který byl zároveň jednatelem italského dodavatele v tomto řetězci a jednatelem jiného dodavatele žalobce, společnosti OK Potreby Kancelar s. r. o. v řetězcích č. 6 - 9. I tyto okolnosti svědčí o nestandardním průběhu obchodování.
16. Uvedené okolnosti jsou přitom podle krajského soudu zela podstatné také pro závěr o vědomosti žalobce o tom, že jsou předmětné transakce zasaženy podvodem. Jak zdůraznil také Nejvyšší správní soud, byly jednotlivé objektivní okolnosti zjištěné v projednávané věci, shrnuty v bodech [64] - [118]. 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.
17. Žalovaný nad rámec okolností, které posoudil Nejvyšší správní soud jako okolnosti svědčící o podvodu na DPH, ve vztahu k dodavateli Butchies zdůraznil, že za situace, kdy ceny, dostupnost a kvalita obchodovaných komodit byla probrána s produktovými manažery (J. B. a P. R.) a s personálně propojeným dodavatelem ExaSoft Holding obchodoval se shodným druhem zboží již dlouhodobě před započítáním obchodní spolupráce s jinými dodavateli, a znali tedy cenové rozpětí nabízeného zboží, když uvedené osoby prováděly porovnání nabízených cen, museli jednoznačně vědět o tom, že zboží od jiných dodavatelů jsou podezřele nízké ve srovnání s jednotkovými cenami

obchodovanými na tuzemském trhu v předmětných zdaňovacích obdobích. Žalovaný dále zdůraznil, že na daňových dokladech vystavených společností Butchies nejsou vyplněny kolonky „objednávka č. :“, „ze dne:“, „vystavil:“, „převzal:“, „razítko:“. Vzhledem k vysokým hodnotám jednotlivých obchodních transakcí a neexistenci smluvní dokumentace se jeví absence těchto údajů jako nestandardní, což žalobce musel vědět a měla u něj vzbudit pochybnosti o důvěryhodnosti daných obchodních transakcí. Za další skutečnost, která měla svědčit o vědomosti žalobce o zatížení transakcí podvodem na DPH, označil žalovaný, že společnost Butchies neměla od 15. 1. 2014 bankovní účet určený ke zveřejnění.

18. Ve vztahu k dodavateli TONER žalovaný zdůraznil, že v době obchodování s tímto dodavatelem žalobce věděl, že se jedná o společnost bez obchodní historie v dané oblasti, jednalo se o nového partnera, se kterým žalobce nikdy neobchodoval.
19. U dodavatelů PPRICE A OK Potřeby Kancelar žalobce vstoupil do obchodních vztahů se společnostmi, se kterými doposud neobchodoval, obchody iniciovaly uvedené dodavatelské společnosti, které po první cenové nabídce z jejich strany ihned přistoupily na návrh žalobce na snížení již tak nízkých cen zboží. Obdobně argumentoval žalovaný ve vztahu k dodavateli Life.
20. Žalovaný dále posuzoval, nakolik přijal žalobce rozumná opatření k zabránění účasti na daňovém podvodu, přičemž zdůraznil mj. personální propojenost dodavatelů a virtuální sídla, tak jak tyto skutečnosti ve svých závěrech zdůraznil také Nejvyšší správní soud.
21. 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 personální propojenost osob, resp. okolnosti týkající se jednotlivých statutárních orgánů dodavatelů ve spojení s okolnostmi popsány v bodech [17] - [19] 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. Je třeba vyzdvihnout zejména skutečnost, že žalobce započal obchodovat se společnostmi, se kterými doposud neobchodoval, na základě elektronické korespondence, a to ve vysokých objemech dodávaného zboží, když do transakcí vstupoval v zásadě bez zajištění při absenci písemné smluvní dokumentace. Jakkoli lze samozřejmě souhlasit s žalobcem, že uvedený způsob obchodování může být v daném segmentu zboží zcela obvyklý, ještě to neznámá, že by měl být při uvedených okolnostech jednotlivých transakcí žalobcem užít, 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 při sjednávání jednotlivých dodávek.
22. 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.
23. 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 za

zdaňovací období září až listopad 2013 žalovaný nezpochybnil od některých z dodavatelů přijatá zdanitelná plnění, když od těchto dodavatelů za přezkoumávaná zdaňovací období žalovaný nárok na odpočet DPH vyloučil, přisvědčuje krajský soud žalovanému, že k narušení principu legitimního očekávání dojít nemohlo, neboť daň z transakcí za období září až listopad 2013 byla ve výsledku stanovena v souladu s podanými daňovými přiznáními, jelikož marně uplynula lhůta pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu. Nadto nelze ani vyloučit, že by od jednoho dodavatele byla přijatá zdanitelná plnění zasažena podvodem a u jiných transakcí od téhož dodavatele toto prokázáno nebylo. Je zapotřebí vždy posuzovat konkrétní zjištěné okolnosti ve vztahu k jednotlivým transakcím v návaznosti na (ne)unesení důkazního břemene žalobcem či správcem daně.

24. Žalobce také vznesl námitku, že lhůta, která mu byla poskytnuta k vyjádření se k rozsáhlému úřednímu záznamu o výsledku kontrolního zjištění, byla nepřiměřeně krátká.
25. 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.
26. 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.
27. 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 zákonnost 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.

28. 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.

29. 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

30. S ohledem na uvedené skutečnosti tedy soud shledal žalobu nedůvodnou, a proto ji v souladu s § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
31. 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