



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **AUTOKANTOR s.r.o.**
sídlem Vendryně č.p. 999, 739 94 Vendryně
zastoupen advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským
sídlem Palackého 151/10, 796 01 Prostějov

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 11. 2017, č. j. 46262/17/5300-21441-702127,
ve věci daně z přidané hodnoty

takto:

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství 3. 11. 2017, č. j. 46262/17/5300-21441-702127, se **zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 15 342 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokáta JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, sídlem Palackého 151/10, 796 01 Prostějov.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobce se podanou žalobou ze dne 8. 1. 2018 domáhal zrušení shora vymezeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo rozhodnuto o odvolání žalobce proti rozhodnutím Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 11. 11. 2016, dodatečným platebním výměrům a platebním výměrům na daň z přidané hodnoty.
2. Žalobce vymezil, že podal přiznání k DPH za zdaňovací období únor – listopad 2013, ve kterých vykázal odpočet z nákupů betonářské oceli mj. od společností Agentura Pacto s. r. o. a Nys Systém s. r. o. V souvislosti s uplatněným odpočtem byly u žalobce zahájeny daňové kontroly, na základě kterých byl nárok na odpočet vyloučen. Správce daně učinil žalobce spoluzodpovědným za splnění povinnosti odvést DPH jeho dodavateli, když v rozporu se zásadou daňové neutrality odňal žalobci nárok na odpočet daně uhrazené na vstupu jeho dodavatelům. Žalobce připomněl judikaturu SDEU i správních soudů s tím, že odmítnutí nároku na odpočet je výjimkou a že je třeba ji vykládat restriktivně.
3. Žalobce namítl, že v řízení nebyla prokázána existence daňové ztráty, která by byla v příčinné souvislosti s pořízením předmětného zboží od deklarovaných dodavatelů a že samotná neexistence neodvedené daně k závěru o zasažení transakce podvodem nepostačuje a nekontaktnost není důkazem podvodu. Žalobce dále vyslovil nesouhlas s jednotlivými objektivními okolnostmi vyjevenými správcem daně a žalovaným a snesl protiargumenty. Shodně vyjádřil nesouhlas se závěrem, že nepřijal dostatečná opatření k zamezení účasti na podvodu na DPH. Z pohledu hmotněprávních podmínek dále žalobce vznesl námitku přednosti aplikace ručení podle § 109 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“).
4. Zároveň žalobce vznesl námitky procesního charakteru. Namítl, že došlo k nezákonnému zahájení daňové kontroly, a to v důsledku nevymezení jejího rozsahu ve smyslu § 85 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“). Poukázal na § 87 odst. 1 daňového řádu a podotkl, že správce daně při zahájení daňové kontroly vymezil toliko její předmět a nikoli již rozsah.
5. Podle žalobce dále správce daně nesprávně posoudil stížnost žalobce ze dne 2. 11. 2016 adresovanou správci daně podle § 261 daňového řádu jako vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění, nedošlo k řádnému prošetření skutečností ve stížnosti uvedených. Toto vyjádření nadto správce daně posoudil jako opožděné, když žalobci byla stanovena lhůta k vyjádření se k výsledkům kontrolního zjištění nejpozději do 26. 10. 2016. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí s uvedeným pochybením namítaným žalobcem nevypořádal, což jeho rozhodnutí činí nepřezkoumatelné.

6. Podle žalobce nedošlo k naplnění předpokladů pro doručení zprávy o daňové kontrole a jejího projednání. Připomněl, že mu bylo dne 25. 10. 2016 doručeno předvolání k projednání zprávy o daňové kontrole na 4. 11. 2016. Z tohoto termínu se žalobce řádně omluvil dne 1. 11. 2016; dne 14. 11. 2016 bylo žalobci doručeno předvolání k projednání zprávy o daňové kontrole, které se mělo uskutečnit dne 11. 11. 2016. Nato dne 21. 11. 2016 byla žalobci doručena písemnost „Ukončení daňové kontroly“, Zpráva o daňové kontrole a platební výměry. Svůj postup zdůvodnil správce daně tím, že se žalobce vyhýbá projednání zprávy o kontrole, neboť se ve stanoveném termínu k projednání zprávy nedostavil. Žalobce se však objektivně nemohl vyhýbat projednání zprávy o kontrole dne 11. 11. 2016, když mu do té doby nebylo předvolání na uvedený termín doručeno, tedy prokazatelně o něm nevěděl. Navíc, v poučení u předvolání ze dne 4. 11. 2016 bylo uvedeno, že v případě nedoručení předvolání před datem, na které bylo nařízeno projednání zprávy o kontrole, má být předvolání považováno za bezpředmětné. Projednání zprávy o daňové kontrole předpokládá, že správce daně seznámí daňový subjekt se svými finálními závěry, na jejichž základě je doměřena daň. V okamžiku projednání zprávy o daňové kontrole je sice daňové řízení koncentrováno, to však neznamená, že by se jednalo o pouhou formalitu bez možnosti daňového subjektu zasáhnout. Daňový subjekt má právo se v této fázi seznámit s písemnostmi, které byly dosud zařazeny ve vyhledávací části spisu, je oprávněn požadovat doplnění zákonných náležitostí zprávy o kontrole, odstranění nesrozumitelností, chyb v psaní a počtech apod. Za situace, kdy daňová kontrola trvala 3 roky a závěry správce daně byly popsány na 85 stranách, je zcela logické, že se projednání zprávy o kontrole může účastnit pouze osoba, jež je obeznámena se spisovým materiálem, celým průběhem řízení a může tak vést smysluplný dialog se správcem daně. Nadto pro závěr o vyhýbání se projednání zprávy o kontrole musí být prokázáno, že se daňový subjekt dopustil obstrukčního jednání opakovaně, což se v projednávané věci nestalo.
7. Žalovaný se dále podle žalobce dopustil v rámci odvolacího řízení řady pochybení. Odvolacího řízení se podle žalobce nepřipustně účastnily totožné úřední osoby, které se podílely na řízení vedeném v prvním stupni, a to ve smyslu § 77 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Poukázal na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 1. 8. 2016, č. j. 15 Af 8/2014-62.
8. V odvolacím řízení dále došlo k odepření práva účastnit se výsledků svědků a klást jim otázky. Žalobce připomněl, že žalovaný pověřil prvostupňového správce daně provedením svědeckých výsledků svědků J. K. a K. B., kdy k jejich výsledkům došlo dne 23. 5. a 24. 5. 2017. Žalobci však nebylo ze strany správce daně umožněno se těchto výsledků zúčastnit a klást svědkům otázky v rozporu s § 96 odst. 5 daňového řádu. Žalobce obdržel vyrozumění o konání předmětných výsledků, načež zjistil, že v termínu, na který byly výsledky nařízeny, má zástupce žalobci již dlouho dopředu naplánováno čerpání řádné dovolené. Správci daně tedy zaslal omluvu s uvedením a rovněž doložením důvodu omluvy. Správce daně omluvu žalobce neakceptoval a bez jakéhokoli upozornění provedl výsledky svědků ve stanoveném termínu, bez účasti žalobce a jeho zástupce. Nehrozilo přitom žádné nebezpečí z prodlení.
9. Žalovaný k námitkám žalobce proti uvedenému postupu správce daně uvedl, že jednání zástupce žalobce vykazovalo znaky nespolupráce a obstrukčního jednání, když podle

žalovaného z předložené písemnosti zplnomocněným zástupcem – potvrzení o zájezdu – je zřejmé, že zástupce žalobce již dne 12. 1. 2017 věděl o termínu nepřítomnosti v České republice a s ohledem na spolupráci se správcem daně tuto skutečnost mohl správci daně sdělit. Uvedenou argumentaci považuje žalobce za zcela absurdní; žalobce zdůraznil, že účast na výslechu svědka je jedním z nejvýznamnějších oprávnění daňového subjektu, které mu v zásadě nesmí být odepřeno, ledaže by hrozilo nebezpečí z prodlení. K tomu odkázal na judikaturu správních soudů, např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2012, č. j. 7 Afs 76/2011 či ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119. Žalobce navíc navrhol provedení opakovaného výslechu uvedených svědků, což označil žalovaný za nadbytečné, „a to s ohledem na výše uvedené a zejména k tomu, že daňový subjekt neustál své povinnosti ohledně přijetí veškerých rozumných opatření, která lze od něj očekávat, aby se vyhnul účasti na daňovém podvodu. Proto neúčast na konání těchto svědeckých výpovědí lze klást za vinu pouze daňovému subjektu a zplnomocněnému zástupci.“

10. Uvedené odůvodnění svědčí podle žalobce o naprosté libovůli žalovaného, zejména o prvotním pevném a nezměnitelném přesvědčení o „vině“ žalobce a naprosté rezignaci na řádné zjištění skutkového stavu a posouzení subjektivní stránky žalobce ve vztahu k účasti na údajném podvodu.
11. V rámci odvolacího řízení žalobce také navrhol doplnění dokazování za účelem zjištění skutkového stavu, když navrhl provedení svědeckých výslechů dopravců, kteří zajišťovali přepravu betonářské oceli od deklarovaných dodavatelů, neboť ti by měli disponovat významnými informacemi ohledně realizace přeprav, zejména však, pokud jde o komunikaci s dodavateli, kteří dopravu žalobci zajišťovali. Konkrétně u dopravy od společnosti Nyx System by se potvrdilo, že se při vykládce zboží mj. osobně angažoval právě jednatel J. K. Dále navrhl provedení konkrétních osob, a to F. V., pana J., R. D. a pana M., což byly osoby, na které se při výslechu odvolávali jednatelé dodavatelů. Žalobce dále požadoval provést rovněž výpovědi dodavatelů, resp. výrobců dodávaného železa. Žalovaný však namítal nedostatečnou identifikaci osob, která pak brání jejich předvolání. Žalobce poukázal na to, že jeho možnosti jako soukromého subjektu jsou ve vztahu ke zjištění údajů o jednotlivých osobách značně omezené, naopak žalovaný tyto možnosti má; nic nebránilo např. položení dotazu bance k identifikaci osoby, která měla dispoziční oprávnění k účtu; ve vztahu k osobě R. D. měl žalovaný identifikaci této osoby v obchodním rejstříku. Žalobce poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2010, č. j. 8 Afs 73/2009-67.
12. Podle žalobce byly platební výměry vydány pouze a výlučně za účelem prodloužení prekluzivní lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 2 daňového řádu. S ohledem na žalobcem popsané zásadní nedostatky rozhodnutí však takové důsledky nemohou rozhodnutí správce daně vyvolat. Žalobce má za to, že v projednávané věci došlo k 25. 11. 2016 k prekluzi práva stanovit daň.
13. Závěrem žalobce poukázal na rozpornost a libovůli v postupu správce daně, když u odběratele žalobce, společnosti Kanerstav, vedl správce daně za předmětné zdaňovací období také daňovou kontrolu, v rámci níž prověřoval oprávněnost uplatněného nároku na odpočet společnosti Kanerstav z pořízení předmětné betonářské oceli od žalobce, kdy byla prověřována zejména přijatá zdanitelná plnění od žalobce, která žalobce pořídil od dodavatelů BEWEGA, Agentura Pacto a Nyx System. Správce daně po provedené daňové kontrole konstatoval, že nebyly zjištěny skutečnosti, které by svým charakterem

umožňovaly neuznat uplatněný nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění. Lze tedy dovodit, že správce daně dospěl k závěru, že společnost Kanerstav o záměru subdodavatelů zkrátit daň nevěděla a ani s přihlédnutím je všem objektivním okolnostem nemohla. Správce daně tak za totožného skutkového stavu dospěl u obou společností k rozdílným právním závěrům, došlo k narušení legitimního očekávání žalobce.

14. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Obsáhle v souladu s napadeným rozhodnutím oponoval jednotlivým žalobním námitkám týkajícím se existence podvodu na DPH a v řízení zjištěným objektivním okolnostem, jakož i námitkám ohledně (ne)přijetí rozumných opatření k zamezení účasti na daňovém podvodu. Značnou část svého vyjádření věnoval žalovaný také argumentaci týkající se neužití postupu podle § 109 daňového řádu. Zároveň se žalovaný vyjádřil k jednotlivým námitkám procesního charakteru; k námitce nezákonného zahájení daňové kontroly uvedl, že zahájení daňové kontroly za období únor, červen, červenec, srpen a září 2013 je zachyceno v protokolu ze dne 25. 11. 2013, když daňová kontrola byla zahájena na základě § 90 odst. 3 daňového řádu, neboť správce daně podle výsledku postupu k odstranění pochybností shledal důvody k pokračování v dokazování a zahájil v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu. V rámci protokolu rovněž uvedl, že daňovou kontrolou bude prověřovat především nákup a prodej betonářské oceli. Rozsah daňové kontroly tak byl určen přetrvávajícími pochybnostmi správce daně, které nebyly odstraněny v rámci probíhajícího procesu k odstranění pochybností a zaměřovaly se na nákup a prodej betonářské oceli. Takové vymezení muselo být pro žalobce nepochybné, neboť proti jeho obsahu neměl žádné výhrady. Daňová kontrola za období říjen a listopad 2013 byla zahájena dne 20. 2. 2015 přechodem z postupu k odstranění pochybností podle § 90 odst. 3 daňového řádu, tedy i v tomto případě hodlal správce daně pokračovat v dokazování, pročez v rozsahu přetrvávajících pochybností byla zahájena daňová kontrola; ani v tomto případě neměl žalobce k rozsahu kontroly žádné výhrady.
15. Pokud se týče námitky překvalifikování podání ze dne 2. 11. 2016, žalobce v uvedeném podání napadal výsledek kontrolního zjištění, včetně vad postupu správce daně při zahájení kontroly. S ohledem na § 261 odst. 1 daňového řádu shledal správce daně stížnost nepřipustnou právě proto, že proti výsledku kontrolního zjištění může daňový subjekt brojit postupem podle § 88 daňového řádu. Žalovaný nesouhlasí ani s námitkou neprojednání zprávy o daňové kontrole, když žalobce se dvakrát nedostavil ke správci daně k projednání zprávy o daňové kontrole.
16. Ve vztahu k námitce podjatosti úředních osob má žalovaný za to, že závěry rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 1. 8. 2016, č. j. 15 Af 8/2014-62 jsou svého druhu ojedinělé; i kdyby uvedené závěry žalovaný akceptoval, nejedná se o takovou vadu řízení, která by měla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.
17. Žalovaný se dále vyjádřil k namítanému odepření práva účastnit se výsledků svědků a klást jim otázky. Uvedl, že výsledky svědků K. B. a J. K. se uskutečnily v rámci doplnění odvolacího řízení. Žalobci byla dána možnost se výsledků účastnit, když jej správce daně o konání výsledků informoval. Zástupce žalobce sice zaslal správci daně omluvu a žádost o změnu termínu výsledků, doloženou potvrzením o zájezdu, nicméně z uvedeného potvrzení je zřejmé, že zástupce žalobce již dne 12. 1. 2017 věděl o termínu nepřítomnosti v ČR a s ohledem na spolupráci se správcem daně tuto skutečnost mohl správci daně sdělit. I tak se mohl výsledku svědků zúčastnit jeden ze dvou jednatelů žalobce, kteří nezaslali

žádnou omluvu. Také zástupce žalobce mohl udělit substituční plnou moc pro účast na svědeckých výpovědích. Ve vztahu k opomenutým důkazům žalovaný zopakoval svou argumentaci, že svědkové J., M. a R. D. nebyli žalobcem řádně identifikováni.

18. Podle žalovaného nedošlo k účelovému prodloužení prekluzivní lhůty a v souladu s napadeným rozhodnutím zopakoval argumentaci ústící v závěr o dodržení lhůty ke stanovení daně. Pokud se týče závěrů v rámci daňové kontroly u společnosti Kanerstav, zdůraznil žalovaný, že se jedná o samostatná daňová řízení, v nichž každý subjekt prokazuje skutečnosti, k nimž byl vyzván. Důkazní situace může být různá, a to i v případě totožného plnění.

Zjištění z obsahu správních spisů

19. Z obsahu správních spisů soud pro účely soudního přezkumu zjistil, že dne na základě výzev k odstranění pochybností ze dne 10. 4. 2013, 20. 8. 2013, 20. 9. 2013, 16. 10. 2013 a 15. 11. 2013 byl ze strany správce daně vůči žalobci zahájen postup k odstranění pochybností ve vztahu k DPH za zdaňovací období únor, červen, červenec, srpen a září 2013 a na základě výzev ze dne 10. 12. 2013 a 16. 1. 2014 byl ze strany správce daně vůči žalobci zahájen postup k odstranění pochybností ve vztahu k DPH za zdaňovací období říjen a listopad 2013.
20. Protokolem ze dne 23. 11. 2013 došlo ze strany správce daně k ukončení postupu k odstranění pochybností za zdaňovací období únor, červen, červenec, srpen a září 2013 a k zahájení daňové kontroly za uvedená období s tím, že rozsah daňové kontroly je dán především nákupem a prodejem betonářské oceli. Protokolem ze dne 23. 2. 2015 došlo k témuž ve vztahu ke zdaňovacím obdobím říjen a listopad 2013. Dne 11. 11. 2016 byly ve věci vydány dodatečné platební výměry a platební výměry na DPH za uvedená období, proti kterým si žalobce podal odvolání.
21. V rámci odvolacího řízení bylo doplněno dokazování, a to mj. dne 23. a 24. 5. 2017 výsledkem svědků K. a B. Žalobci nebylo ze strany správce daně umožněno se těchto výsledků zúčastnit a klást svědkům otázky v rozporu s § 96 odst. 5 daňového řádu. Žalobce obdržel vyrozumění o konání předmětných výsledků, načež správci daně zaslal omluvu s uvedením a rovněž doložením důvodu omluvy – zahraniční dovolená. Správce daně omluvu žalobce neakceptoval a provedl výsledky svědků ve stanoveném termínu, bez účasti žalobce a jeho zástupce. Žalobce požadoval v rámci odvolacího řízení opakování těchto výsledků, tento návrh však žalovaný neakceptoval.
22. O odvolání rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím, kterým odvolání žalobce zamítl a napadená rozhodnutí potvrdil; zároveň vypořádal odvolací námitky. K námitkám žalobce proti postupu správce daně týkajícím se konání výsledků uvedených svědků bez účasti žalobce žalovaný uvedl, že jednání zástupce žalobce vykazovalo znaky nespolupráce a obstrukčního jednání, když podle žalovaného z předložené písemnosti zplnomocněným zástupcem – potvrzení o zájezdu – je zřejmé, že zástupce žalobce již dne 12. 1. 2017 věděl o termínu nepřítomnosti v České republice a s ohledem na spolupráci se správcem daně tuto skutečnost mohl správci daně sdělit. K žádosti o opakování výsledků žalovaný uvedl, že „s ohledem na výše uvedené a zejména k tomu, že daňový subjekt neustál své povinnosti ohledně přijetí veškerých rozumných opatření, která lze od něj očekávat, aby se vyhnul účasti na daňovém podvodu. Proto neúčast na konání těchto svědeckých výpovědí lze klást za vinu pouze daňovému subjektu a zplnomocněnému zástupci.“

Posouzení věci krajským soudem

23. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „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 je důvodná. Krajský soud ve věci rozhodl bez nařízení jednání, neboť ve smyslu § 76 odst. 1 písm. a), b) a c) s. ř. s. shledal vady řízení, pro které bylo na místě napadené rozhodnutí zrušit.
24. Krajský soud považuje za důvodnou žalobní námitku týkající se nezákonného odepření účasti žalobce na výslechu svědků J. K. a K. B., potažmo nezákonné neprovedení jejich opakovaného výslechu. Lze totiž zcela přisvědčit tomu, že argumentace žalovaného, spočívající ve vyhodnocení jednání zástupce žalobce ve vztahu k nařízeným výslechům uvedených svědků ve dnech dne 23. 5. a 24. 5. 2017 jako obstrukčního, je zcela lichá a absurdní. Po zástupci žalobce jistě nelze spravedlivě požadovat, a není pro to ani žádný zákonný podklad, aby s předstihem cca 4 měsíců informoval správce daně o svých mimopracovních aktivitách; k tomu skutečně nelze nalézt nejen oporu v právních předpisech, ale ani jediný rozumný důvod. Zástupce žalobce zcela logicky reagoval až v situaci, kdy mu byl ze strany správce daně sdělen termín výslechů svědků; až tehdy vznikl relevantní důvod pro to, aby zástupce žalobce s ohledem na své mimopracovní aktivity (zahraniční dovolená) informoval o těchto správce daně a v návaznosti na to také nejen, že omluvil svou nepřítomnost u výslechů, ale též, aby požádal o stanovení jiného termínu. Na tomto zcela běžném úkonu zástupce žalobce nelze shledat nic obstrukčního; nadto, žalovaný ani jiné skutečnosti, které by o obstrukčním jednání zástupce žalobce ve vztahu k nařízeným výslechům svědků mohlo svědčit, neuvedl. Pokud žalovaný v napadeném rozhodnutí zmiňoval též zásadu spolupráce, byl to právě správce daně, potažmo žalovaný, který tuto zásadu, vyjádřenou v § 6 odst. 2 daňového řádu, měl ctít a vyjít zástupci žalobce vstříc. Opačný postup totiž nejenže vedl k zásahu do práva žalobce garantovaného § 96 odst. 5 daňového řádu, tedy být přítomen výslechu svědka a klást mu otázky, ale nese již jisté znaky libovůle daňových orgánů. Krajský soud zdůrazňuje, že ze správních spisů vyplývá, že zástupce žalobce reagoval včas po obdržení termínu konání svědeckých výpovědí žádostí o stanovení jiného termínu a jako důvod uvedl zcela relevantní skutečnost – jeho nepřítomnost v ČR, která nemohla být v žádném případě dávana do souvislosti s probíhajícím daňovým řízením, neboť, jak zdůraznil sám žalovaný v napadeném rozhodnutí, zástupce žalobce plánoval svou nepřítomnost již v lednu 2017, tedy v době, kdy o konání předmětných svědeckých výpovědí nemohl mít logicky ani tušení. Krajský soud nemůže akceptovat ani argumentaci žalovaného, že zástupce žalobce mohl udělit substituční plnou moc či že se výslechů mohl zúčastnit jeden či oba jednatelé žalobce. Je totiž zapotřebí zdůraznit, že předmětné daňové řízení jednak probíhalo více než 3 roky a jednak jeho předmětem je nikterak bagatelní stanovení DPH za 8 zdaňovacích období roku 2013, kdy argumentace správce daně je vystavěna na existenci daňového podvodu v řetězci transakcí, kdy je aplikována nejen judikatura tuzemských správních soudů, ale také SDEU. Za této situace lze považovat za zcela přiléhavou žádost zástupce žalobce, který je detailně obeznámen s průběhem řízení a doposud zjištěnými skutečnostmi, aby se mohl osobně účastnit výslechů svědků. Zcela podstatné pro posouzení věci je přitom zejména to, že žalovaný minimálně z výpovědi svědka J. K. vycházel a dovodil ze skutečností z výpovědi zjištěných existenci „šesté objektivní okolnosti“ – viz bod [59] napadeného rozhodnutí, tedy dovodil skutečnosti svědčící

v neprospěch

žalobce.

O to důrazněji je nutné trvat na zachování práva žalobce ve smyslu § 96 odst. 5 daňového řádu.

25. Za zcela neakceptovatelné, nesrozumitelné a nepřezkoumatelné je však nutné považovat také „vypořádání“ žalobcovy žádosti o opakování výsledků uvedených svědků. Žalovaný totiž v bodě [121] napadeného rozhodnutí poté, co nezákonně vypořádal odvolací námitku stran neúčasti žalobce na výsledku svědků dne 23. 5. a 24. 5. 2017, k žádosti žalobce o opakování výsledků uvedl, že opakování výsledků považuje za nadbytečné, „a to s ohledem na výše uvedené a zejména k tomu, že daňový subjekt neustál své povinnosti ohledně přijetí veškerých rozumných opatření, která lze od něj očekávat, aby se vyhnul účasti na daňovém podvodu. Proto neúčast na konání těchto svědeckých výpovědí lze klást za vinu pouze daňovému subjektu a zplnomocněnému zástupci.“. Z uvedeného totiž vyplývá, že žalovaný v zásadě učinil skutkový a právní závěr o tom, že žalobce ve vztahu k prověřovaným transakcím neučinil opatření k zamezení jeho účasti na podvodu, z čehož následně dovodil, že absence těchto opatření je důvodem, pro který lze neúčast žalobce na konání svědeckých výpovědí klást za vinu pouze žalobci. Takovéto odůvodnění již nehraničí s libovůlí; je totiž jejím ryzím vyjádřením ze strany žalovaného, který zcela absurdně a nezákonně dává do příčinné souvislosti skutečnosti, které spolu nikterak nesouvisí. Uvedené odůvodnění odporuje veškerým zásadám, na kterých je postaven nejen daňový řád, ale odporuje principům právního státu v demokratické společnosti, neboť procesním postupem orgánu veřejné správy jsou masivně zasažena práva účastníka řízení způsobem, který nelze za žádných okolností obhájit a který svědčí pouze o tom, že žalovaný v této otázce hledal *jakýkoli* důvod, pro který by nemusel požadavku na opakování svědeckých výpovědí vyhovět.
26. Za uvedeného stavu je tudíž nutné uzavřít, že popsány pochybeními došlo k takovým vadám řízení, které mohly mít zásadní vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, přičemž v důsledku těchto vad nemohl být ani zjištěn v potřebném rozsahu skutkový stav. Zároveň je napadené rozhodnutí pro uvedené také nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.
27. S ohledem na zjištěné vady proto krajský soud nemohl ani přistoupit k přezkumu hmotněprávních námitkách týkajících se existence daňového podvodu, resp. jednotlivých zjištěných objektivních okolností a případně otázky (ne)přijetí opatření ze strany žalobce, protože bez řádně zjištěného skutkového stavu by závěry soudu byly předčasné.
28. Krajský soud tedy vypořádá pouze další vznesené námitky procesního charakteru. Soud neshledává jako důvodnou námitku nezákonného zahájení daňové kontroly s ohledem na nevymezení jejího rozsahu; v tomto směru krajský soud souhlasí s argumentací žalovaného vyjádřenou v napadeném rozhodnutí. S ohledem na skutečnost, že k zahájení daňové kontroly došlo v návaznosti na předchozí postup k odstranění pochybností ve smyslu § 90 odst. 3 daňového řádu, je rozsah daňové kontroly dán rozsahem důvodů pro pokračování v dokazování (viz věta první § 90 odst. 3 daňového řádu); ostatně z protokolů, kterými byla daňová kontrola za předmětné období zahájena, je uvedený postup zcela zřejmý a je zřejmý také v tomto smyslu rozsah daňové kontroly. V tomto smyslu nelze podle krajského soudu správci daně ničeho vytknout; daňová kontrola byla tedy zahájena v souladu se zákonem.
29. Pokud se týče nesplnění předpokladů pro doručení zprávy o daňové kontrole a její neprojednání, 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 nesnesl žádné argumenty, pro které by bylo možné se domnívat či uzavřít, že by hodlal namítat chybějící podstatné náležitosti 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.

30. Obdobně soud nemá za důvodnou námitku, že se odvolacího řízení podle žalobce nepřipustně účastnily totožné úřední osoby, které se podílely na řízení vedeném v prvním stupni. Je sice pravdou, že podle závěrů rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 1. 8. 2016, č. j. 15 Af 8/2014-62, SbNSS č. 3471/2016 „*Správce daně v odvolacím řízení pověřil k provádění úkonů uložených odvolacím orgánem podle § 115 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, jiné úřední osoby než ty, které byly činné v prvním stupni.*“, nicméně žalobce ve vztahu k této námitce nevymezil, v čem konkrétně došlo či mělo dojít k dotčení jeho práv účastníka daňového řízení. I v tomto případě je tak možné uzavřít, že i kdyby soud shledal postup správce daně, res. žalovaného nezákonným, nejednalo by se o vadu, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.
31. Krajský soud dále souhlasí s postupem žalovaného, který neakceptoval důkazní návrhy žalobce spočívající ve výslechu svědků, vymezených jako „F. V., pan J., R. D. a pana M.“, neboť podle krajského soudu žalobce nesdělil jiné relevantní bližší údaje k možné identifikaci těchto osob, a to v rozporu s požadavkem § 92 odst. 6 daňového řádu. Také žalobní námitka týkající se uvedeného postupu žalovaného tudíž není důvodná.
32. Důvodnou neshledal krajský soud ani námitku nesprávného posouzení stížnosti žalobce ze dne 2. 11. 2016 adresovanou správci daně podle § 261 daňového řádu jako vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění a v návaznosti na to tvrzenou nemožnost se řádně vyjádřit k výsledkům kontrolního zjištění. Žalobce sám v žalobě uvádí, že dne 26. 10. 2016, tedy poslední den lhůty stanovené správcem daně k vyjádření se k výsledkům kontrolního zjištění, odeslal *nástin* vyjádření se k výsledkům kontrolního zjištění; měl tedy reálnou možnost se k výsledkům kontrolního zjištění vyjádřit. Krajský soud se přitom ztotožňuje s postup správce daně, který stížnost žalobce, obsahově brojící proti výsledkům kontrolního zjištění, podle jejího obsahu kvalifikoval právě jako vyjádření se k výsledkům zjištění; uvedeným postupem přitom nedošlo optikou žalobních bodů ke zkrácení práv žalobce, když žalobce konkrétní dotčení práv v žalobě ani nespécifikuje. S ohledem na zásadu jednoty daňového řízení (tedy řízení prvostupňového a odvolacího) měl žalobce

v průběhu odvolacího řízení možnost, kterou bohatě využil, proti konkrétním výsledkům kontrolních zjištění brojít.

33. Byť krajský soud shledal v řízení zásadní vady, pro něž nemůže napadené rozhodnutí obstát (viz body [23] až [25] tohoto rozsudku), nelze dospět k závěru, že by intenzita pochybení byla taková, aby bylo možno dospět k závěru, že v důsledku nezákonného postupu došlo k uplynutí lhůty pro stanovení daně, jak argumentoval žalobce v bodě VIII. žaloby; žalobce stavěl účelovost jednání správce daně ve vztahu ke stavění lhůty pro stanovení daně na dílčích nezákonnostech (nezákonné zahájení kontroly, neumožnění se vyjádřit k výsledkům kontrolního zjištění, nevyřízení stížnosti proti postupu správce daně, neumožnění projednání zprávy o kontrole a její nedoručení), které však krajský soud optikou žalobních bodů neshledal důvodné, resp. neshledal vliv případné nezákonnosti postupu správce daně či žalovaného na zákonnost napadeného rozhodnutí. Proto krajský soud nemá za důvodnou námitku uplynutí lhůty ke stanovení daně, přičemž se zcela ztotožňuje s vymezením jejího běhu v bodě [117] napadeného rozhodnutí.
34. Žalovanému, resp. správci daně, nelze podle krajského soudu ani účinně vytýkat, že v daňovém řízení u odběratele žalobce, společnosti Kanerstav, dospěly daňové orgány k odlišnému závěru u totožných plnění; je nutné zdůraznit, že u odlišných daňových subjektů, byť se jedná o přezkum totožných plnění, 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. Odlišné závěry daňových orgánů učiněné ve vztahu ke společnosti Kanerstav tudíž nemohou mít bez dalšího vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.
35. Konečně jako nedůvodnou shledal krajský soud také 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

36. Krajský soud s ohledem na pochybení vymezená v bodech [23] až [25] tohoto rozsudku žalobě jako důvodné ve smyslu ust. § 76 odst. 1 písm. a), b) a c) s. ř. s. vyhověl a napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, ve kterém tento bude vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku ve smyslu § 78 odst. 5 s. ř. s.
37. O náhradě nákladů řízení mezi žalobcem a žalovaným bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce byl v řízení procesně úspěšný a vzniklo mu tak vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení. Náklady žalobce tvoří:

a) zaplacený soudní poplatek	3 000 Kč
b) náklady právního zastoupení advokátem	
- odměna advokáta za zastupování v řízení ve výši 3 100 Kč / úkon při těchto úkonech právní služby:	§ 7, § 9 odst. 4 písm.
1) příprava a převzetí věci	d)
2) sepsí žaloby	vyhl. č. 177/1996 Sb.
3) replika k vyjádření žalobce	9 300 Kč

- paušální náhrada hotových výdajů § 13 odst. 4
advokáta ve výši 300 Kč / úkon vyhl. č. 177/1996 Sb.
při shora uvedených úkonech právní pomoci 900 Kč

Celkem včetně DPH 21% (vyjma soudního poplatku) 15 342
Kč

Soud uložil žalovanému zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení uvedenou částku, a to dle § 64 s. ř. s. ve spojení s § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších změn a doplnění k rukám advokáta, který žalobce v řízení zastupoval.

Vzhledem k odlišné úpravě s. ř. s. a o. s. ř., týkající se nabytí právní moci rozhodnutí (srov. § 54 odst. 5 s. ř. s., § 159, § 160 odst. 1 o. s. ř.), uložil soud žalovanému povinnost zaplatit náhradu nákladů řízení ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Ostrava 8. října 2020

JUDr. Monika Javorová

předsedkyně senátu