



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Petra Hlušíka, Ph. D. a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D. ve věci

žalobce: **ROKA steel s. r. o.**
sídlem Místecká 1120/103, 703 00 Ostrava
zastoupen advokátem Mgr. Jakubem Hajdučíkem
sídlem Sluneční nám. 14, 158 00 Praha

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 5. 2018, č. j. 23438/18/5300-22441-712084,
ve věci daně z přidané hodnoty

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 25. května 2018, č. j. 23438/18/5300-22441-712084 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 Mgr. Jakuba Hajdučíka, advokáta, sídlem Sluneční náměstí 2588/14, 158 00 Praha 5.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobce se žalobou doručenou soudu dne 30. 7. 2018 domáhal přezkoumání shora uvedeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým byly k odvolání žalobce částečně změněny platební výměry na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden a duben roku 2015 ze dne 30. 3. 2016.
2. Žalobce předně namítl, že napadená rozhodnutí byla vydána po marném uplynutí prekluzivní lhůty, když ve vztahu k DPH za leden 2015 počala lhůta běžet dne 25. 2. 2015 a marně uplynula dne 26. 2. 2018, přičemž napadené rozhodnutí bylo doručeno žalobci až dne 30. 5. 2018. Ve vztahu k DPH za duben 2015 počala lhůta běžet dne 25. 5. 2015 a marně uplynula dne 28. 5. 2018.
3. Žalobce dále namítl, že mu správce daně znemožnil se vyjádřit k nově zjištěným důkazům, které si žalovaný opatřil v odvolacím řízení, znemožnil žalobci předložit své nové důkazní návrhy a podstatně tak zasáhl so práva žalobce garantovaného § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“). Žalovaný žalobci doručil rozhodnutí ze dne 12. 4. 2018, ve kterém mu sdělil, že má nové důkazy, které ale žalobci nepředložil. Žalovaný zároveň stanovil žalobci patnáctidenní lhůtu pro vyjádření se k novým skutečnostem a zároveň jej poučil, že pokud tato lhůta uplyne marně, nebude žalovaný k vyjádření žalobce přihlížet. Nadto žalobce poučil, že poskytnutá lhůta je lhůtou, se kterou zákon spojuje zánik práva a nelze ji prodloužit. Žalobce přesto dne 16. 4. 2018 podal žádost o prodloužení lhůty, přičemž odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2017, č. j. 1 Afs 321/2016-31. Žalovaný však dne 24. 4. 2018 vydal rozhodnutí, který zastavil řízení o žádosti o prodloužení lhůty. Žalobce uvedl, že potvrzuje, že byl přípisem ze dne 12. 4. 2018 seznámen s hodnocením nových důkazů, nikoli však se samotnými důkazy.
4. Dále žalobce namítl, že přednost před odepřením nároku na odpočet daně má institut ručení.
5. Žalobce nesouhlasí se závěrem žalovaného, že došlo ke spáchání daňového podvodu. Napadené rozhodnutí trpí nedostatkem ve vztahu k závěru o existenci chybějící daně. Ten totiž žalovaný založil pouze na tom, že společnost eurolabel s. r. o. (dále jen „eurolabel“) je nekontaktní. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142 argumentoval, že nekontaktnost dodavatelské společnosti žalobce ve spojení s neuhrazením příslušného DPH nepostačuje ke spolehlivému závěru o účasti

žalobce na daňovém podvodu, neboť každé daňově relevantní plnění musí být zohledněno samo o sobě a jednání žalobce nelze hodnotit jen v kontextu jednání jeho dodavatele. Žalobce zdůraznil, že žalovaný ani nepřímě neprokázal, že by obchodoval se stejnými feroslitinami, které nakoupil od společnosti CORLEONE stavební a obchodní s. r. o. (dále jen „CORLEONE“). Žalovaný neprokázal zmizelou daň a porušení daňové neutrality. Podle žalobce žalovaný ani neprokázal existenci podvodného jednání. Žalovaný vůbec nepopsal, jakou měl žalobce spojitost s daní na vstupu, kterou eurolabel uplatnil prý neoprávněně.

6. Pokud se týče jednotlivých objektivních okolností – tvrzení, že na předložených daňových dokladech a dodacích listech bylo příliš obecné plnění bez atestu a obsahu jednotlivých kovů ve slitině bylo vyvráceno žalobcem předloženými protokoly o kontrole obsahu prvků. K tvrzení, že feroslitiny jsou rizikovou komoditou, není argument relevantní pro posouzení přiměřené obezřetnosti žalobce. Pokud se jedná o virtuální sídlo CORLEONE, nestíhá žalobce povinnost prověřovat faktické místo výkonu ekonomické činnosti jeho dodavatele. Ve vztahu k pouhé písemné objednávce u dvou dodavatelů namísto písemné smlouvy žalobce zdůraznil, že žalovaný neobjasnil, jakou souvislost má písemná objednávka a jak z tohoto faktu lze dovodit, že dodavatel či odběratel se účastní podvodu.
7. Zároveň žalobce namítl, že žalovaný v napadeném rozhodnutí neříká, jaká opatření měl žalobce přijmout a v čem spočívá jejich schopnost odhalit domnělý podvod, který měl spáchat eurolabel. V té souvislosti odkázal na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 30. 4. 2014, č. j. 22 Af 22/2012-247.
8. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby a předně odkázal na napadené rozhodnutí. K námitce uplynutí prekluzivní lhůty uvedl, že v projednávané věci došlo v důsledku odeslání žádosti o mezinárodní dožádání ve smyslu § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu ke stavění lhůty pro stanovení daně, a to ode dne 13. 10. 2015 do 26. 1. 2016. V předmětných zdaňovacích obdobích došlo ke stavění lhůty po dobu 106 dnů, přičemž v případě zdaňovacího období leden 2015 připadl poslední den lhůty pro stanovení daně na 11. 6. 2018 a pro zdaňovací období duben 2015 na 8. 9. 2018.
9. Ve vztahu k námitce nemožnosti se seznámit s důkazy v rámci odvolacího řízení konstatoval, že nelze dovodit, že by žalobce byl zkrácen na svých právech. Žalobci byl nepochybně dán prostor k vyjádření se ke skutečnostem zjištěným při dokazování v rámci odvolacího řízení. Otázka přednosti ručení byla již vyřešena Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 18. 12. 2018, č. j. 7 Afs 8/2018 – 56. K otázce chybějící daně uvedl, že existence podvodu není konstatována pouze vzhledem k chybějící dani, ale i vzhledem k nestandardnostem v celém řetězci. Podle žalovaného bylo prokázáno, že účast žalobce na podvodném jednání byla úmyslná a nelze aplikovat závěry rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 30. 4. 2014, č. j. 22 Af 22/2012-247.

Zjištění z obsahu správních spisů

10. U žalobce byl dne 25. 3. 2015 správcem daně zahájen postup k odstranění pochybností ve vztahu k DPH za zdaňovací období ledna 2015 a dne 24. 6. 2015 ve vztahu ke zdaňovacímu období dubna 2015. Výsledkem bylo vydání platebních výměrů dne 11. 8. 2015 a 18. 8. 2015, kterým byla vyměřena DPH za předmětná zdaňovací období. K odvolání žalobce proti těmto platebním rozhodl prvostupňový správce daně tak, že vyměřené daně snížil;

proti těmto rozhodnutím pak bylo podáno odvolání, o kterých bylo rozhodnuto napadeným rozhodnutím poté, co ze strany žalovaného bylo doplněno odvolací řízení.

Posouzení věci krajským soudem

11. 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 je důvodná; ve věci rozhodl u ústního jednání dne 21. 7. 2020, u kterého účastníci setrvali na svých stanoviscích.
12. Z ustálené judikatury Soudního dvora Evropské unie a Nejvyššího správního soudu dále vyplývá, že jestliže daňový subjekt prokáže přijetí zdanitelného plnění a splní zákonem stanovené podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně, může správce daně neuznat odpočet jen v případě, že prokáže podvod na DPH (jeden z účastníků řetězce neodvede státní pokladně daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem příslušné evropské směrnice) nebo zneužití práva. Ve vztahu k existenci podvodu daňové orgány musí vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, či vylicit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017 - 63). Teprve poté, kdy správce daně prokáže, že k daňovému podvodu vůbec došlo, je možné přistoupit ke zkoumání subjektivní stránky účasti konkrétního daňového subjektu na podvodu na dani (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016 - 55).
13. Pro závěr o existenci daňového podvodu musí být postaveno najisto, že *v systému DPH nebyla odvedena daň*. Tuto podmínku nelze vnímat omezeně jen v tom smyslu, že některý z článků řetězce jednoduše v určitém okamžiku v minulosti nesplnil svou daňovou povinnost (ať již povinnost daň přiznat, přiznat ji pravdivě, nebo daň zaplatit). Je třeba dostatečným způsobem ozřejmit, že *chybějící daň je důsledkem podvodného jednání a konkrétní transakce je spojená právě s tímto podvodem* (srov. např. rozsudek Soudního dvora ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 *Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL*, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2019, č. j. 7 Afs 321/2018 - 80).
14. Společným typickým znakem podvodů na dani z přidané hodnoty je častá praktická nemožnost dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně, stejně jako organizátorů a beneficentů podvodu. Aby však bylo možné konstatovat existenci daňového podvodu na DPH, musí správce daně v odůvodnění rozhodnutí srozumitelně a přehledně popsat všechny skutečnosti, které svědčí o tom, že došlo k podvodnému jednání, a podložit je zjištěními majícími podklad ve spisu. Je třeba zjistit takové objektivní okolnosti, které ve svém celkovém souhrnu mohou případně představovat dostatečný podklad pro přijetí domněnky, že chybějící daň je v konkrétní věci následkem cílené snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění. Užívané spojení „existence daňového podvodu“, případně „prokázání existence daňového podvodu“, je v určitém smyslu poněkud zavádějící, neboť v zásadě nebude možné existenci daňového podvodu nad veškerou pochybnost prokázat; přesnější by proto bylo hovořit o důvodné domněnce existence daňového podvodu. Pokud ovšem daň sice nebyla přiznána nebo zaplacená, avšak (pravděpodobný) daňový dlužník, který inkasoval při poskytnutí plnění částku odpovídající dani z přidané hodnoty, není nekontaktní a není vyloučeno, že se podaří mu daň doměřit či přiznanou daň vymoci,

nepřiznat nárok na odpočet z důvodu existence daňového podvodu bude zpravidla předčasné (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018 - 43).

15. Závěr o existenci podvodu na dani tudíž nebude možné učinit pouze vážením pravděpodobnosti, zda je chybějící daň spíše důsledkem ekonomického selhání nebo podvodného úmyslu, jak předestírá stěžovatel v kasační stížnosti. Správce daně musí vždy zjistit takové okolnosti, které svědčí důvodné domněnce podvodu, třebaže například právě pro nekontaktnost dotčených subjektů nebude vždy možné prokázat všechny podrobnosti uskutečnění obchodování.
16. Z pohledu uvedeného je třeba zdůraznit žalobní námitky, podle kterých žalovaný neprokázal, že by společnost eurolabel obchodovala se stejnými feroslitinami, které žalobce nakoupil od společnosti CORLEONE, že nepopsal, jakou měl žalobce spojitost s daní na vstupu, kterou eurolabel uplatnil neoprávněně. Podle žalobce žalovaný nepopsal podmínky zmizelé daně. Krajský soud těmto námitkám přisvědčuje, neboť při zohlednění shora vymezených judikturních závěrů je třeba žalovanému vytknout, že z napadeného rozhodnutí skutečně nevyplývá jednak, že by údajná chybějící daň byla důsledkem podvodného jednání a zejména, že by byla spojena právě transakcemi, které jsou žalovaným, resp. daňovými orgány sporovány. Není také zřejmé, jakou měl žalobce spojitost s daní na vstupu uplatněnou společností eurolabel.
17. K identifikaci chybějící daně žalovaným za těchto okolností nemůže obstát konstatování žalovaného v bodě [38] napadeného rozhodnutí, že o tom, že na straně společnosti eurolabel nebyla přiznána, resp. odvedena daň ve správné výši svědčí to, že je společnost nekontaktní. Ačkoli totiž nekontaktnost společnosti může být určitým znakem pro závěr o podvodném jednání, samotná nekontaktnost dodavatele – navíc v projednávané věci nikoli přímého dodavatele žalobce - nemůže postačovat pro závěr o chybějící dani, a to za situace, kdy společnost eurolabel ve zdaňovacích obdobích leden 2014 až duben 2015, tedy včetně prověřovaných období, které jsou předmětem přezkumu soudem, vykazovala obraty na vstupu i výstupu, byť s nepatrnou daňovou povinností.
18. Krajský soud tedy za situace, kdy žalovaný ani neprokázal spojitost chybějící daně u společnosti eurolabel s transakcemi mezi dodavatelem žalobce společností CORLEONE a žalobcem, dospěl k závěru o nedostatečné identifikaci chybějící daně v řetězci jako esenciálního znaku daňového podvodu. Správce daně v projednávané věci podle krajského soudu vyměřil daň tomu, u něhož je to z hlediska vymahatelnosti práva jednodušší a je zjevné, že daňový výnos bude zaručen. Takový postup je však zapovězen, jak vyplývá mj., ze závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60. Má-li být totiž daň správně stanovena (§ 1 odst. 2 daňového řádu), zahrnuje to samozřejmě i to, že je stanovena právě tomu, komu daňová povinnost v té které výši ze zákona svědčí.
19. Pokud se týče jednotlivých žalovaným vytčených objektivních okolností, které měly svědčit o závěru, že předmětné transakce jsou zasaženy podvodem, ani ty krajský soud neshledal jako natolik zjevné, že by k závěru správce daně mohly svědčit. O podvodu na DPH za skutkových zjištění správce daně nemůže svědčit personální propojenost společností eurolabel a Bertoda (dodavatelé dodavatele žalobce), ani chybějící atesty kvality na fakturách, když ve vztahu ke kontrole kvality žalobce v odpovědi na výzvu správce daně ze dne 22. 6. 2017 informoval žalovaného o protokolech o kontrole o obsahu prvků, což však žalovaný v napadeném rozhodnutí nezohlednil. Krajskému soudu se také jeví jako

nedostatečně vypořádané pochybnosti žalovaného ohledně vysokých hotovostních výběrů, potažmo pohybu v pokladně, když žalovaný v bodu [47] napadeného rozhodnutí uvedl, že má pochybnosti o správnosti údajů v přehledu s ohledem na časový nesoulad mezi datem přijetí peněžních prostředků do pokladny a datem odečtení prostředků z účtu žalobce.

20. Krajský soud shledal také důvodnou námitku žalobce, že žalovaný vytýkal žalobci v napadeném rozhodnutí nepřijetí relevantních opatření při obchodování s feroslitinami, avšak zároveň v rozporu se závěry judikatury, zejm. rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 30. 4. 2014, č. j. 22 Af 22/2012-247, v zásadě nikterak nespecifikuje, co by měl podle žalovaného žalobce učinit a neučinil, snad kromě ověření existence dodavatele v místě jeho sídla či pokusu o zjištění informací o dosavadním podnikání. Uvedené shledává krajský soud jako nedostatečné, když ani není zřejmé, jak by přijetím těchto opatření žalobce odvrátil účast na daňovém podvodu.
21. Oproti tomu, pokud se jedná o žalobní námitku, že žalobce byl zkrácen postupem žalovaného, který mu neprodloužil lhůtu k vyjádření se ke skutečnostem v odvolacím řízení, nutno konstatovat, že postup žalovaného lze sice shledat s ohledem na dlouhodobou judikaturu správních soudů, nicméně, žalobce v žalobě nijak blíže nepředestřel, v čem mu neprodloužení lhůty zabránilo v uplatnění jeho práv a čím tak byl ve výsledku postupem žalovaného zkrácen na svých právech. Taktéž námitku, že žalovaný nebyl seznámen v rámci odvolacího řízení s novými důkazy hodnotí krajský soud jako nedůvodnou, neboť žalobce byl prokazatelně seznámen se skutečnostmi zjištěnými v odvolacím řízení a nadto, obdobně jako u námitky neprodloužení lhůty v žalobě nijak blíže nepředestřel, v čem mu údajně nesprávný postup žalovaného zabránil v uplatnění jeho práv a čím tak byl ve výsledku postupem žalovaného zkrácen na svých právech.
22. Konečně nedůvodnou shledal krajský soud také námitku uplynutí prekluzivní lhůty, když přisvědčuje žalovanému, že v projednávané věci došlo v důsledku odeslání žádosti o mezinárodní dožádání ve smyslu § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu ke stavění lhůty pro stanovení daně, a to ode dne 13. 10. 2015 do 26. 1. 2016. V předmětných zdaňovacích obdobích došlo ke stavění lhůty po dobu 106 dnů, přičemž v případě zdaňovacího období leden 2015 připadl poslední den lhůty pro stanovení daně na 11. 6. 2018 a pro zdaňovací období duben 2015 na 8. 9. 2018.

Závěr a náklady řízení

23. S ohledem na uvedené skutečnosti tak krajský soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení podle § 78 odst. 1, 4 s. ř. s., ve kterém bude žalovaný vázán závěry vyslovenými v tomto rozsudku dle § 78 odst. 5 s. ř. s.
24. Vzhledem k tomu, že v řízení byl plně procesně úspěšný žalobce, vzniklo mu v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. právo na náhradu nákladů řízení, k jejichž náhradě soud žalovaného zavázal. Náklady řízení žalobce představují zaplacený soudní poplatek za podání žaloby ve výši 3 000 Kč, dále odměna ze zastoupení advokátem podle vyhlášky č. 177/1996 Sb. ve výši 3 100 Kč, podle § 7 bod 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., a to za 3 úkony právní služby - příprava a převzetí zastoupení, sepsí žaloby a účast u jednání, 3x režijní paušál ve výši 300,- Kč za každý z těchto úkonů právní služby podle § 13 odst. 4 vyhlášky, a dále DPH z těchto částek s výjimkou zaplaceného soudního poplatku podle § 57 odst. 2 s. ř. s. Všechny tyto náklady řízení podle obsahu spisu žalobci prokazatelně vznikly a jedná se o náklady nezbytně nutné k uplatnění jeho práva. Soud

žalovaného k zaplacení účelně vynaložených nákladů v celkové výši 15 342 Kč zavázal, a to k rukám zástupce žalobce podle § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb. občanského soudního řádu ve spojení s ustanovení § 64 s. ř. s. Lhůtu k zaplacení soud stanovil v souladu s ustanovení § 160 odst. 1 občanského soudního řádu, neboť tato lhůta je přiměřená možností žalovaného.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **je možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů po doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

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

Ostrava 21. července 2020

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu