



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **Europea Distribution, a. s.**
sídlem Lidická 544, 739 61 Třinec - Lyžbice
zastoupen advokátem JUDr. Jaromírem Kremerem
sídlem Úzká čp. 1108, 735 14 Orlová - Lutyně

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 5. 2019, č. j. 2232/19/5300-21444-712153,
ve věci daně z přidané hodnoty,

takto:

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 31. 5. 2019, č. j. 2232/19/5300-21444-712153 **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 11 228 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokáta JUDr. Jaromíra Kremera, sídlem Úzká 1108, 735 14 Orlová - Lutyně.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobce se žalobou doručenou soudu dne 5. 8. 2019 domáhal přezkoumání shora uvedeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2014, ze dne 11. 5. 2018. Předmětem vyměření daně jsou jednak neuznané uplatněné odpočty z přijetí zdanitelných plnění tuzemského plátce daně GANMARO GROUP, s. r. o. (dále jen „GANMARO“) a jednak vyměření DPH z důvodu neprokázání osvobození plnění od daně při ukutečnění dodání zboží do jiného členského státu – Německa, na základě daňových dokladů vystavených ve prospěch odběratelské společnosti sídlící v Maďarsku, a to společnosti Singatrade Korlátolt Felelősségű Társaság (dále jen „Singatrade“). Ve vztahu k pořízení zboží od společnosti GANMARO žalovaný konstatoval, že žalobce splnil formální a hmotněprávní podmínky nároku na odpočet DPH dle § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), avšak identifikoval obchodní řetězce zasažené podvodem na DPH a současně dospěl k závěru, že žalobce věděl nebo vědět mohl, že se podílí na řetězových obchodních transakcích, které jsou stiženy podvodem.
2. Podle žalobce se žalovaný vypořádal s odvolacími námitkami uvedenými žalobcem v odvolání zcela účelově, bez vzájemných souvislostí, bez posouzení vlivu skutkového stavu a zcela v rozporu se zákonnou úpravou a související judikaturou.

A) Pořízení zboží od společnosti GANMARO

3. Žalobce namítá nesprávné posouzení daného případu žalovaným, když tento nesprávně vyhodnotil, že zdanitelná plnění byla zatížena daňovým podvodem a pochybil v procesu identifikování daňového podvodu, chybně označil některé nestandardní okolnosti.
4. Podle žalobce měl žalovaný k dispozici daňové doklady, které nerozporoval, ačkoli se jednalo o shodné nebo obdobné obchodní transakce jako správcem daně rozporované daňové doklady a s tím související transakce. Správce daně prvního stupně ani žalovaný nepostupovali v souladu s § 8 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“). Správce daně v rámci daňové kontroly za listopad 2014 ověřoval skutečnosti související s přijatými zdanitelnými plněními dle daňových dokladů – faktur č. FA6140566, FA6140577, FA6140578, FA6140584, FA6140598 a FA6140601, kdy se jedná o skutkově shodné či obdobné obchodní transakce. Tyto transakce správce daně i žalovaný nerozporovali s odůvodněním, že nárok na odpočet daně nebyl zpochybněn, protože správce daně nedisponoval důkazními prostředky, kterými by byl schopen prokázat, že přijatá zdanitelná plnění byla zasažena účastí žalobce na daňovém podvodu. Žalovaný však

nijak nezdůvodnil, čím se žalovaným rozporované a uvedené nerozporované obchodní transakce žalobce lišily a jak měl žalobce v moment obchodování rozlišit obchodní transakce, u kterých dle názoru žalovaného žalobce věděl nebo vědět mohl a měl o údajném podvodu, od transakcí, u kterých zůstal nárok na odpočet DPH neupřen, když veškeré obchodní transakce byly z hlediska svého typu i průběhu identické.

5. Pokud se týče samotného detekování podvodu na DPH, namítl žalobce neprokázání existence chybějící daně.
6. Ve vztahu k dodavateli svého dodavatele, společnosti Fluid Electronics (dále jen „Fluid“) žalobce namítl, že vůbec nebylo možné identifikovat chybějící daň. Správce daně totiž této společnosti vyměřil daň ve výši 0 Kč; správce daně tak neměl co po společnosti vymáhat. Neexistuje-li nedoplatek na dani, neexistuje ani chybějící daň. V tomto smyslu odkázal žalobce na závěry přijaté v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017-63. Chybějící daň nemohou dokládat pouhé úvahy správce daně. U uvedené společnosti nebyl prokázán podvod na DPH.
7. Žalobce se dále vyjádřil k žalovaným vytýkaným nestandardním okolnostem. Pokud žalovaný vytýká žalobci, že za něj navázal obchodní spolupráci se společností GANMARO předseda představenstva prostřednictvím emailu, kterým přenechal další jednání s novým obchodním partnerem zaměstnanci A. H., i když nový partner nebyl nijak prověřen, uvedl, žalobce, že při schvalování nového dodavatele jej žalobce vždy prověřoval ve všech veřejných registrech. Žalobce začal obchodovat se společností GANMARO v květnu 2014 a je nepravdivé tvrzení žalovaného, že již první obchodní transakce byla realizována v hodně bez DPH ve výši 6,5 mil. Kč. Zaměstnanec A. H. uvedl, že jakýkoli dodavatel musel projít interním schválením, musel se dokládat údajem, na jaké účty chce platit, ověřovaly se veřejné registry. Svědek pan R. potvrdil, že pan H. s ním musel jako s nadřízeným konzultovat zahájení spolupráce a firma musel projít kontrolními mechanismy a zároveň musela být nabídka výhodná pro společnost. Žalobce dále uvedl výčet svých kontrolních mechanismů – kontrola obchodního rejstříku, živnostenského rejstříku, insolvenčního rejstříku, registrace DPH, registrace bankovního účtu, seznamu nespolehlivých plátců, nabízených cen, daňových dokladů při zadávání, dodávky zboží, dále pak kamerový systém, kontrola daňových dokladů při účtování, kontrola finančních rizik, ostatních rizik, práv a povinností, indicií, dále pak platba s identifikací příjemce, kontrolní mechanismus na bázi prodeje a reklamací zboží a audit.
8. Pokud se týče nestandardních okolností týkajících se způsobu naskladnění, skladování a vyskladnění zboží ve skladu DS Hellmann, nebyly žalobci informace o tomto v moment obchodování známy a nemohou tak tyto skutečnosti být kladeny k tíži žalobce.
9. Ve vztahu k označení paměťových karet, akceptoval žalobce označení dodavatele kapacitou karty 64 GB, z čehož je zjevné, že se jedná o karty SDXC. Žalobce namítl, že žalovaný je v oboru IT naprostý laik a zdůraznil, že produkty informačních technologií jsou na trhu prodávány pod obchodní značkou a to, kdo je skutečným výrobcem, nebývá často zveřejněna.
10. Žalobce dále argumentoval také k ostatním žalovaným zjištěným tzv. nestandardním okolnostem.

B) Neprokázání osvobození při dodání zboží do jiného členského státu

11. Neuznání nároku na osvobození z plnění dodaného do jiného členského státu (dále jen „JČS“) žalovaný zdůvodnil odpovědí německé finanční správy na žádost o mezinárodní výměnu informací, kdy nebylo potvrzeno přijetí, zúčtování, přiznání ani zdanění zboží, jelikož firma Singatrade a Eger Trans GbR jsou nekontaktní. Žalobce však doložil mimo jiné také dodací listy, CMR listy, daňový doklad k přepravě, potvrzení plateb a opisy emailové komunikace, daňové doklady přijaté od spediční firmy – Společnosti MARFSPED s. r. o., které dokládají, že tato společnost účtovala žalobci přepravu zboží do Německa, tedy tyto doklady dokládají, že zboží bylo fakticky dodáno do JČS; dále byla předložena i potvrzení o provedení plateb společností Singatrade ve prospěch žalobce. Podle žalované tyto doklady nelze považovat za průkazné, neboť zboží nemalé hodnoty obdržela společnost Eger Trans GbR, aniž by žalobce předložil jediný důkazní prostředek, ze kterého by vyplynulo, že by tato společnost byla k převzetí zboží v hodnotě přesahující 1 mil. EUR oprávněna a nemohl mít postaveno na jisto, že zboží převzal opravdu jím deklarovaný odběratel.
12. K tomu žalobce argumentuje, že v souhrnném hlášení o intrakomunitárních plněních za duben 2014 byla zahrnuta mj. také faktura č. FA5140141 vystavená na Singatrade a za červen 2014 faktura č. FA5140217 vystavená na tutéž společnost. Obě tyto faktury správce daně, potažmo žalovaný nerozporoval, ač o jejich existenci věděl ze souhrnných hlášení, čímž byly obě obchodní transakce dle uvedených faktur označeny za prokázané a standardní. Žalobce zdůraznil, že zboží z těchto faktur bylo zobchodováno zcela identickým způsobem, včetně identické dodací adresy, uhrazeno identickým subjektem apod., jako všechny ostatní obchody se Singatrade. Tím porušil žalovaný § 8 odst. 1 a odst. 2 daňového řádu. Totéž lze konstatovat i v případě daňové kontroly za listopad 2013 ve vztahu k obchodní transakci s odběratelem Singatrade, kdy byl žalobci také uznán nárok na osvobození při dodání zboží do JČS.
13. Důkazním prostředkem prokazujícím, že zboží bylo dodáno společnosti Singatrade, jsou bezhotovostní úhrady zboží, kdy je z doložených bankovních výpisů zřejmé, že za zboží platila společnost Singatrade ze svého bankovního účtu. S tímto důkazním prostředkem se žalovaný nijak nevypořádal.
14. Dalším důkazním prostředkem také byly dvě písemnosti – jednak „Alapító okirat“ – písemnost v maďarštině, a jednak o písemnost v němčině. Žalobce dále namítá, že nebyl prostřednictvím mezinárodního dožádání konfrontován Eger Trans GbR, aby se k věci vyjádřil a specifikoval pohyb zboží včetně smluvních vztahů. To, že je společnost Singatrade nekontaktní, nemůže být kladeno k tíži žalobce. Ze všech odpovědí na čtyři mezinárodní dožádání týkající se obchodní spolupráce s firmou Singatrade nevyplývá, že by firma nepodala v Německu přiznání k DPH za období 4 – 12/2014 a ani není tvrzeno, že firma nepřiznala pořízení zboží za uvedená zdaňovací období. Tyto skutečnosti nebyly prověřovány. Žalovaný se vůbec nezabýval základním principem dodání zboží, tedy převodem práva nakládat se zbožím jako vlastník. V rámci běžného obchodního styku není nezbytné, aby pro naplnění podmínky převodu práva nakládat jako vlastník kupující zboží fyzicky obdržel či byl schopen s ním fyzicky nakládat. Odkázal na bohatou judikaturu SDEU. Postupem žalovaného nedošlo k přenosu důkazního břemene, když žalovaný neprokázal ve smyslu § 92 odst. 5 daňového řádu skutečnosti vyvracející věrohodnost důkazních prostředků uplatněných žalobcem.
15. Žalobce dále namítl procesní pochybení správce daně, potažmo žalovaného.

16. Uvedl, že dne 15. 1. 2018 mu byla doručena výzva v rozsahu 43 stran a výzva v rozsahu 11 stran, kdy v obou výzvách byla stanovena nejkratší možná lhůta 8 dní, kdy správce daně nijak nezohlednil složitost a rozsáhlost dané problematiky, kterou sám správce daně řešil několik let. Žalobce požádal o prodloužení lhůty ve vztahu k oběma výzvám, přičemž žalovaný obě žádosti zamítl. Správce daně úplným zamítnutím obou žádostí účelově zamezil, s ohledem na blížící se prekluzi dne 16. 4. 2018, v odpovědi a nijak se nezabýval složitostí problematiky. Došlo tak k porušení § 36 odst. 2 daňového řádu.
17. Žalobce dále namítl, že dne 6. 11. 2017 v 11:02 doručil správce daně žalobci vyrozumění o provedení výslechu svědka K. V., ačkoli výslech byl proveden uvedeného dne v 8:30 hodin a dne 13. 11. 2017 v 18:01 mu doručil vyrozumění o výslechu svědka T. P., ačkoli výslech byl proveden uvedeného dne v 8:00 hodin. Svědkové V. a P. byli přitom řidiči přepravce MARFSPED, kteří vykonali přepravu zboží z Karviné do Německa pro odběratele Singatrade.
18. Žalobce také namítl, že zpráva o daňové kontrole mu byla doručena dne 21. 5. 2018, ačkoli platební výměr byl vydán již 11. 5. 2018.
19. Žalovaný se věci vyjádřil v zásadě shodně s obsahem napadeného rozhodnutí, na které ostatně také ve svém vyjádření odkázal.

Zjištění z obsahu správních spisů

20. Z obsahu správních spisů soud pro potřeby přezkumu napadeného rozhodnutí zjistil, že správce daně zahájil dne 20. 2. 2015 u žalobce daňovou kontrolu DPH mj. také za období listopadu roku 2014. Po proběhlé kontrole správce daně uzavřel, že žalobce nemá nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění od společnosti GANMARO, jelikož bylo podle něj prokázáno, že transakce s předmětným zbožím jsou zasaženy podvodem. Ve vztahu k dodání zboží do JČS správce daně dospěl k závěru, že žalobce neprokázal splnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění osvobození v rámci intrakomunitárního dodání zboží dle § 64 ZDPH. Dne 11. 5. 2018 vydal předmětný platební výměr, kterým byla žalobci za zdaňovací období měsíce listopadu 2014 doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 14 331 976 Kč. K odvolání žalobce proti platebnímu výměru rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím.

Posouzení věci krajským soudem

21. 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 bez jednání v souladu s § 76 odst. 1 písm. b) a c) s. ř. s.
22. Ve vztahu k plnění přijatému od společnosti GANMARO krajský soud považuje za zcela zásadní námitku nesprávné identifikace chybějící daně. Je třeba zdůraznit, že existence chybějící daně je esenciálním znakem daňového podvodu; bez chybějící daně jakékoliv jednání, vedené byť k podvodu směřujícím úmyslem, není z podstaty věci podvodem, který by měl za následek neuznání uplatněného odpočtu daně. To vyplývá ze samé podstaty daňového podvodu, jak jej chápe konstantní judikatura jak českých správních soudů, tak Soudního dvora Evropské unie. Judikatura přitom za podvod označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice o DPH, neboť skutečné

operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Za takové situace je pak z hlediska posouzení nároku na odpočet daně rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 94/2009 – 156).

23. Žalovaný v napadeném rozhodnutí identifikoval chybějící daň u společnosti Fluid, když žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že z odpovědi na dožádání týkající se této společnosti, vyplynulo, že společnost Fluid podala přiznání k DPH za listopad 2014, avšak toto podání nebylo potvrzeno uznávaným elektronickým podpisem a podaný e-tiskopis obsahoval podpis jednatelky korporace Fluid, který se neshodoval s podpisem obsaženým na e-tiskopise za předchozí zdaňovací období roku 2014. Vzhledem ke skutečnosti, že společnost Fluid nereagovala na výzvu k odstranění vad podání ani na výzvu k podání přiznání k DPH, vyměřil místně příslušný správce daně daň ve výši 0 Kč. Z toho žalovaný dovodil narušení neutrality daně, když společnost Fluid byla zcela pasivní. Nadto žalovaný uvedl, že z *podaného daňového přiznání společnosti Fluid* jednoznačně vyplývá, že společnost v předmětném zdaňovacím období deklarovala uskutečněná plnění a plnění přijatá, ze kterých si nárokovala odpočet, přičemž tento nebylo možné pro nekontaktnost společnosti ověřit. Je tedy pravděpodobné, že *skutečná daň, kterou by společnost měla uhradit, by byla vyšší*.
24. Krajský soud shledává uvedený postup žalovaného nezákonný. Krajský soud považuje za zcela příléhavý odkaz žalobce na závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017-63; jestliže totiž, ať už z jakéhokoli důvodu, správce daně společnosti Fluid za předmětné zdaňovací období nevyměřil na výstupu žádnou daňovou povinnost, ale *nulovou* daňovou povinnost, současně tím rozhodl, že odběratel této společnosti, GANMARO, nemá nárok na odpočet daně a společnost Fluid nemá v souvislosti se spornými obchodními transakcemi žádnou daňovou povinnost; logicky tedy státnímu rozpočtu v souvislosti s těmito transakcemi žádnou daň na výstupu nedluží. Nemůže být tedy v žádném případě identifikována v tomto smyslu chybějící daň. Nadto, za situace, kdy žalovaný dospěl k závěru, že žalobce ve vztahu k dodávkám od společnosti Fluid splnil formální podmínky dle § 72 a násl. ZDPH pro vznik nároku na odpočet daně, není zřejmé, na základě jakých důvodů byl žalobci nárok na odpočet daně odepřen.
25. Nelze také odhlédnout od toho, že žalovaný na jedné straně dovozuje nekontaktnost společnosti Fluid z toho, že tato společnost podala daňové přiznání, nikoliv však v řádné formě a se sporným podpisem oprávněné osoby, přičemž společnost nereagovala ani na výzvu k podání daňového přiznání dle § 145 odst. 1 daňového řádu; z toho by bylo lze ve smyslu § 74 daňového řádu dovodit (ačkoli o tom v napadeném rozhodnutí není zmínka), že daňové přiznání společnosti Fluid za předmětné zdaňovací období považoval správce daně za neúčinné. Na druhou stranu však z *téhož* daňového přiznání (které podle všeho podle správce daně nevyvolalo žádné právní účinky) dovozuje žalovaný, že společnost Fluid v předmětném zdaňovacím období deklarovala uskutečněná plnění a plnění přijatá, ze kterých si nárokovala odpočet, přičemž tento nebylo možné pro nekontaktnost společnosti ověřit a že je pravděpodobné, že *skutečná daň, kterou by společnost měla uhradit, by byla vyšší*. Takový postup žalovaného je neakceptovatelný. Jestliže správce daně považuje úkon daňového subjektu za neúčinný, resp. k němu z určitých důvodů nepřihlíží, nemůže z něj zároveň činit žádné závěry. Nadto, uvedené závěry učinil

žalovaný v neprospěch žalobce, který z logiky věci nemohl žádným způsobem postup společnosti Fluid při podání daňového přiznání jakkoli ovlivnit.

26. Ve vztahu k části žaloby, směřující proti závěrům žalovaného o neprokázání osvobození při dodání plnění do JČS – společnosti Singatrade, považuje krajský soud za zcela důvodnou námitku závažného procesního pochybení týkajícího se výsledku svědka K. V. Žalovaný v napadeném rozhodnutí sice připustil, že došlo k namítanému pochybení, kdy výslech svědka byl zahájen a proběhl dříve, než byl žalobce vůbec vyrozuměn o konání výslechu. Uvedl však, že v otázce, do jaké míry tato skutečnost zasáhla do práv žalobce, je nezbytné uvést, že v den konání svědecké výpovědi svědka V. byly plánovány také výslechy dalších řidičů společnosti MARFSPED, o jejichž konání byl žalobce uvědoměn v dostatečném předstihu a nedostavil se k nim, čímž projevil vůli nevyužít svého práva být přítomen svědeckým výpovědím řidičů spediční společnosti a klást jim otázky.
27. Krajský soud považuje úvahy žalovaného za nepřijatelné, neboť žalovaný dovozuje úmysl žalobce týkající se účasti u výslechu všech svědků – řidičů společnosti MARFSPED – pouze z toho, že k předcházejícím výpovědím se nedostavil. Taková úvaha je však pouhou ničím neodůvodněnou a neodůvodnitelnou spekulací. Není úkolem ani právem žalovaného posuzovat úvahy žalobce o tom, kterých výsledků svědků se zúčastní a kterých nikoli, neboť k tomu mohou žalobce vést nejrůznější důvody, které nemá povinnost žalovanému sdělovat. Naopak, je povinností žalovaného umožnit žalobci konzumovat své právo přítomnosti u výslechu svědků a je právem žalobce se rozhodnout, zda a z jakých důvodů se toho kterého výsledku zúčastní. Zásadně není možné daňovému subjektu shora popsaným postupem žalovaného upřít *možnost* ve smyslu § 96 odst. 5 daňového řádu; v dané věci je nezákonný postup žalovaného umocněn tím, že se jednalo svědka – řidiče spediční společnost, z jehož výpovědi bylo možno obecně vzato zjistit podstatné skutečnosti potřebné pro správné stanovení daně.
28. Oproti tomu krajský soud neshledává důvodnou námitku týkající se výsledku svědka P., neboť, jak vyplývá ze spisu, žalobce byl emailem předsedovi představenstva žalobce ze dne 9. 11. 2017 informován o termínu výpovědi svědka dne 13. 11. 2017, přičemž dle potvrzení zaslaného z emailové schránky předsedy představenstva vyplývá, že zprávu si ještě tentýž den přečetl. Uvedené skutečnosti žalobce ani v žalobě nerozporoval. Pokud tedy bylo žalobci do datové schránky doručeno vyrozumění o konání výslechu svědka až v den výslechu ve večerních hodinách, nedošlo tím s ohledem na uvedené podle soudu ke zkrácení práv žalobce vyplývajících z § 96 odst. 5 daňového řádu.
29. Krajský soud ve vztahu ke všem zkoumaným transakcím (tedy ve smyslu námitek v obou částech žaloby) shledal jako důvodnou také námitku vadného postupu žalovaného v rozporu s § 8 odst. 2 daňového řádu. Pokud totiž správce daně, potažmo žalovaný, na rozdíl od sporných transakcí, u některých transakcí provedených v blízkém časovém období období kontrolovanému a tím spíše provedených v rámci kontrolovaného období, dospěje k závěru o naplnění podmínek pro uznání nadměrného odpočtu, resp. uznání osvobození od daně, aniž by to racionálně odůvodnil, za situace, kdy se jednalo o shodný či obdobný typ transakcí se shodnými subjekty, vyvolal minimálně očekávání daňového subjektu, že „bude měřeno stejným metrem“, tedy, že závěry vyplývající z kontrol u jednotlivých transakcí budou totožné. Nelze akceptovat závěr žalovaného, že u některých transakcí, které vykazují totožné znaky (předmět plnění, způsob dodání, odběratel, dodavatel apod.) dospěje k závěru, že neexistují na jeho straně dostatečné důkazní

prostředky k odepření zákonného nároku a u jiných, aniž by jakkoli vymezil odlišnosti, pro které tak činí, nárok odepřel. Povinnost jednat očekávatelným způsobem při zkoumání shodných transakcí, byť třeba ještě jednání daňových orgánů nedosahuje takové intenzity, aby bylo mohlo vyvolat legitimní očekávání daňového subjektu, vyplývá z principu dobré správy, které jsou aplikovatelné jednak v horizontální rovině mezi vykonavateli veřejné správy, jednak ve vertikálním vztahu mezi veřejnou správou a jejími adresáty (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 9. 2008, č. j. 1 As 30/2008 - 49, publ. pod č. 1746/2009 Sb. NSS). Mezi tyto principy lze zařadit zejména *soulad s právem, nestrannost, včasnost, předvídatelnost, přesvědčivost, přiměřenost, efektivnost, odpovědnost, otevřenost a vstřícnost*. Takto byly vymezeny principy dobré správy veřejným ochráncem práv na konferenci *Principy dobré správy* konané dne 22. 3. 2006 (viz *Principy dobré správy, Sborník příspěvků přednesených na pracovní konferenci, Masarykova univerzita, Brno, 2006, ISBN 80-210-4001-7*); blíže také viz <http://www.ochrance.cz/stiznosti-na-urady/pripady-a-stanoviska-ochrance/principy-dobre-spravy/>. Za zásadní zdroj při vymezení těchto principů lze mj. považovat *Evropský kodex řádné správní praxe* schválený usnesením Evropského parlamentu ze dne 6. 9. 2001 (dostupný na <http://www.ombudsman.europa.eu/cs/resources/code.faces#/page/1>). Uvedené platí pro celou oblast veřejné správy, žalovaného nevyjímaje. Bylo tedy na žalovaném, aby ve svém postupu tyto principy ctíl a promítl je v předmětné věci. Individuální správní akt orgánu veřejné správy musí být jasný, určitý a srozumitelný a zejména pak přesvědčivý. Adresát tohoto aktu musí být odpovídajícím způsobem seznámen se skutkovými a právními závěry správního orgánu v jeho věci (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 5. 2010, č. j. 8 As 60/2009 - 73). Pokud rozhodnutí orgánu veřejné moci postrádá uvedené atributy, nemůže plnit svou funkci; mohou tak být založeny důvody pro jeho zrušení v rámci případného soudního přezkumu podle § 76 odst. 1 s. ř. s.

30. Žalovaný však uvedené principy ze shora vymezených důvodů podle krajského soudu nectil, čímž došlo k porušení povinnosti vyplývající z § 8 odst. 2 daňového řádu, čímž žalovaný nemohl dostát své povinnosti vyplývající z § 1 odst. 2 daňového řádu, tedy správně zjistit a stanovit daň.
31. Namítal-li žalobce porušení § 36 odst. 2 daňového řádu tím, že správce daně v rozporu se zákonem neprodloužil lhůtu k reakci na výzvy správce daně ze dne 15. 1. 2018, je potřeba uvést, že postup správce daně, potažmo žalovaného skutečně nelze shledat za souladný se zákonem. Nicméně, krajský soud s ohledem na žalobní argumentaci dospěl k závěru, že práva žalobce nebyla zasažena takovým způsobem, aby to mohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. K uvedenému pochybení došlo v řízení před prvostupňovým správcem daně a s ohledem na zásadu jednoty daňového řízení měl žalobce možnost, které také bohatě využil, se ke všem podstatným skutečnostem v průběhu daňového řízení, zejména pak v řízení odvolacím, vyjádřit.
32. Obdobně krajský soud neshledal zásah do práva žalobce tím, že zpráva o daňové kontrole byla žalobci doručena později, než byl vydán odvoláním napadený platební výměr. Žalobce kromě obecného tvrzení o porušení jeho procesních práv ani v žalobě netvrdí, jak se postup správce daně negativně projevil na jeho veřejných subjektivních právech.
33. Dalšími v řízení vznesenými námitkami se krajský soud pro nadbytečnost nezabýval. V případě transakcí se společností GANMARO proto, že identifikuje-li žalovaný chybějící daň v rozporu se zákonem u společnosti Fluid a ze spisu ani nevyplývá, že by ji shledával i

jinde, je nadbytečné se vypořádávat s dalšími podmínkami pro závěr daňových orgánů o existenci podvodu na DPH, včetně hodnocení zjištěných tzv. nestandardních okolností, neboť zcela absentuje základní „kámen“ pro takový závěr, spočívající v existenci chybějící daně, potažmo narušení daňové neutrality.

34. Ve vztahu k transakcím do JČS pak krajský soud považuje napadené rozhodnutí za předčasné, a to s ohledem na v důsledku vadného postupu nedostatečně zjištěný skutkový stav. Bude totiž nezbytné, po provedení výsledku svědka V. při splnění zákonných podmínek se zabývat nově zjištěnými skutečnostmi a tyto vyhodnotit v návaznosti na skutečnosti již zjištěné.
35. Zásadní pro rozhodnutí ve vztahu ke všem transakcím bude také, aby se žalovaný, bude-li trvat na svých závěrech, přezkoumatelně a podrobně vypořádal s odlišným posouzením transakcí stejného obsahu, resp. transakcí shodných či obdobných co do jejich předmětu, rozsahu, odběratelů či dodavatelů či dalších shodných znaků. Teprve pak bude možné učinit ve věci celkové závěry o daňových povinnostech žalobce.

Závěr a náklady řízení

36. 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.
37. 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 2 úkony právní služby - příprava a převzetí zastoupení a sepsí žaloby, dále dvakrát 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 11 228 Kč zavázal, a to k rukám zástupce žalobce podle § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb. občanského soudního řádu ve spojení s ustanovením § 64 s. ř. s.

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 9. června 2020

Mgr. Jiří Gottwald

předseda senátu