



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: **Exasoft Holding a. s.**
sídlem Rudé armády 651/19a, 733 01 Karviná
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 20. 6. 2019, č. j. 23853/19/5300-21442-712243,
ve věci daně z přidané hodnoty,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 20. 6. 2019, č. j. 23853/19/5300-21442-712243 **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje

- 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 12. 8. 2019 domáhal přezkoumání shora uvedeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti platebním výměrům na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2014 a říjen 2014, oba ze dne 18. 6. 2018. Předmětem doměření daně jsou neuznané uplatněné odpočty, a to z přijetí předmětných zdanitelných plnění [(tonery, inkousty, cartridge CANON, HP a Samsung a herní konzole od společnosti Exa Soft Czech, a. s. (dále jen „ESC“)]. Žalovaný v tomto směru 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 řetězec zasažené podvodem na DPH a současně dospěl k závěru, že žalobce věděl, že se podílí na řetězových obchodních transakcích, které jsou stíženy 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.
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. Dále žalobce považuje za zcela protiprávní stanovení lhůty k vyjádření se k výsledkům kontrolních zjištění v rozsahu 62 stran v délce 10 dnů jako účelový a protiprávní.
4. Žalobce dále namítá, že žalovaný měl k dispozici daňové doklady společnosti ESC a subjektů z identifikovaných obchodních řetězců, které uznal, ačkoli jsou shodné jako žalovaným 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“). Na stranách 10-11 zprávy o daňové kontrole je uveden přehled faktur přijatých od ESC, které žalovaný správce daně, potažmo žalovaný rozporuje. Žalobce ve svém odvolání uvedl kompletní přehled faktur v předmětných zdaňovacích obdobích, které eviduje od dodavatele ESC – je skutečností, že správce daně o všech těchto fakturách věděl z evidencí DPH, které mu žalobce doložil. Přitom však faktury č. 361400652, 361400657, 361400658, 361400659, 361400662, 361400663, 361400664, 361400665 a 361400829 nebyly správcem daně potažmo žalovaným rozporovány a jedná se přitom o dodávku zboží, které ESC také nakoupila od žalovaným rozporovaných dodavatelů ESC – společnosti FLORIN CZ TRADE s. r. o. (dále jen „Florin“), Special Voice s. r. o. (dále jen „Special Voice“) a INSTRUKTATONER s. r. o. (dále jen „Instruktatoner“). Všechny uvedené obchodní transakce byly zobchodovány zcela

stejným způsobem, se stejným druhem zboží, v obdobných cenách a s identickými dodavateli jako v případě sporných transakcí. Je účelové tvrzení žalovaného, že uvedených 9 faktur nebylo předmětem daňové kontroly, když opak vyplývá ze zprávy o daňové kontrole.

5. Žalobce dále k výtkám žalovaného zdůraznil, že všichni dodavatelé ESC byli pro žalobce v moment obchodování kontaktní. Ve vztahu k virtuální adrese žalobce uvedl, že na tom, že subjekt sídlí na tzv. Virtuální adrese, nespatřuje nic nezákonného či nestandardního. Člen skupiny žalobce - společnost Europea Distribution, a. s. má aktuálně sídlo v Třinci a správci daně je známo, že je to také „virtuální sídlo“, protože všichni zaměstnanci pracují v Karviné. Dále žalobce uvedl, že v jeho oboru podnikání není možné na velkoobchodním trhu možné ověřit i podnikatelskou historii, protože informace typu kdo komu velkoobchodně dodává, či kdo komu prodává, jsou součástí obchodního tajemství.
6. Pokud se týče samotného detekování podvodu na DPH, namítl žalobce neprokázání existence chybějící daně.
7. Zdůraznil, že z platebních výměrů společnosti Florin za září a říjen 2014 je zřejmé, že daň byla této společnosti doměřena na základě neunesení důkazního břemene a neprokázání hmotněprávního nároku podle § 72 a § 73 ZDPH. Daň u této společnosti je tedy neodvedená, což však z hlediska judikatury SDEU samo o sobě nepostačuje pro závěr o podvodu. Žalobce odkázal na závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60 (dál jen „věc *Vyrtych*“).
8. Ve vztahu ke společnosti Stroathsam namítl žalobce, že vůbec nebylo možné identifikovat chybějící daň. Podle platebních výměrů měla totiž tato společnost uhradit za září a říjen 2014 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 neproběhlo daňové řízení, v rámci kterého by mohl být prokázán podvod na DPH.
9. Pokud se týče společnosti Special Voice, je z platebního výměru této společnosti za říjen 2014 zřejmé, že daň u této společnosti byla doměřena na základě neunesení důkazního břemene a neprokázání oprávnění nároku na odpočet daně podle § 72 a § 73 ZDPH. Daň za říjen 2014 je u této společnosti pouze neodvedená, podvod u této společnosti nebyl prokázán a samotné neodvedení daně pro závěr o podvodu nepostačí. Žalobce odkázal na závěry vyslovené v rozsudku ve věci *Vyrtych*. Obdobně argumentoval žalobce také ve vztahu ke společnosti REDMAC FOX.
10. U společnosti Instruktoner byla daň za 4. čtvrtletí 2014 doměřena na bázi fikce, kdy vzhledem k tomu, že uvedená společnost vystavila daňové doklady a uvedla na nich DPH, vznikla jí ve smyslu § 108 ZDPH povinnost přiznat a zaplatit daň uvedenou na daňových dokladech. V odůvodnění platebního výměru není podvod na DPH zmíněn, natož prokázán.
11. Žalobce se dále vyjádřil k žalovaným vytýkaným nestandardním okolnostem. Pokud žalovaný rozporuje dodavatele ESC jako neproověřené dodavatele, uvedl žalobce, že z hlediska prověřovaného období byl Florin již dodavatelem ověřeným, neboť dodával ESC zboží nepřetržitě již od ledna 2014. Taktéž ověřeným byl také Stroathsam i Special Voice,

stejně jako společnost REDMAC FOX, když dodávkám v posuzovaném období již předcházely dodávky v předcházejících měsících.

12. K případně neexistujícím internetovým stránkám dodavatelů žalobce uvedl, že z hlediska podnikání na velkoobchodním trhu v jeho oboru podnikání neměly internetové stránky žádnou návaznost. Neexistence internetových stránek nemůže být důkazem o podvodném jednání.
13. Pokud se jedná o skutečnost, že jednatel společnosti REDMAC FOX P. D. měl bydliště na adrese Úřadu městského obvodu Poruba, připomněl žalobce, že správce daně umožnil u této společnosti ke dni 8. 7. 2014 registraci k DPH, tedy veškeré údaje musely být zákonné a korektní.
14. Žalobce dále zdůraznil, že ESC resp. žalobce nakupovali zboží v daný okamžik za tržní ceny. K nabídkám předmětných dodavatelů žalobce uvedl, že tyto byly vyhodnoceny na bázi srovnání s jinými nabídkami na trhu, což potvrdil i svědek R. Pokud se týče otázky původu zboží, žalobci byl znám původ zboží ve smyslu jeho originality – součástí fyzické kontroly při příjmu zboží, kterou vždy provedli jeho skladníci, bylo i ověření originality, tedy toho, že se jedná o originální zboží původem od jeho výrobce. Zboží nikdy nebylo dodáváno s certifikáty autorizovaných distributorů, jak se mylně domnívá žalovaný. Žalobce dále namítl, že dodavatelé ESC nemuseli být uvedeni na stránkách výrobců Canon/HP, protože obchod s produkty Canon/HP není a nebyl na trhu nijak omezen.
15. Ke sjednaným platebním podmínkám a splatnosti faktur žalobce podotkl, že primárně je řešeno to, zda je dodavatel schopen dodat zboží na splatnost a ne na předplatu. ESC nevznikly v souvislosti se sjednanými platebními podmínkami jakékoli vícenáklady.
16. Tvrzení žalovaného o nedostatku času na kontrolu přijatého zboží považuje žalobce za pouhou spekulaci žalovaného. Jestliže žalovaný rozporuje ceny produktů, jsou ceny dodavatelů ESC podstatně nižší než ceny produktů uvedených v cenících Canon, protože za ceny uvedené v cenících Canon se na trhu neobchodovalo a tržní ceny byly odchýleny. Je to dáno tím, že Canon poskytuje distributorům množství výhod (slevy, zpětné rabaty, marketingové příspěvky, bonusy za včasnou úhradu aj.).
17. Žalobce namítl, že nebyl doložen adekvátní důkaz, kterým by byla vykonstruovaná tvrzení žalovaného prokázána; zjištění žalovaného nevypovídají nic o tom, že byl spáchán daňový podvod. Žalobce nesouhlasí s posouzením otázky přenosu důkazního břemene. Odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2018, č. j. 9 Afs 194/2017-34 s tím, že ve věci podvodu nelze přenášet důkazní břemeno na daňový subjekt, ale zůstává na správci daně.
18. Závěrem žalobce namítl, že obdobná problematika byla řešena žalovaným pod č. j. 5610/19/5300-22443-711745, kdy dne 14. 2. 2019 vyhověl žalovaný odvolání společnosti Best Lock Systems s. r. o. patřící do stejné skupiny.
19. Žalovaný k žalobním námitkám uvedl, že má za to, že se vypořádal se všemi odvolacími důvody. Správce daně nebyl nečinný, ze spisu vyplývá, že kontinuálně činil na sebe navazující úkony směřující ke správnému zjištění a stanovení daně za předmětná zdaňovací období. K námitce porušení § 8 odst. 2 daňového řádu žalovaný zopakoval, že není pravdou, že by správce daně v některých případech uznal žalobci nárok na odpočet, jelikož nebyla prokázána účast daňového subjektu na podvodu na DPH, neboť správce daně

předmětné obchody vůbec neprověřoval a nešetřil a nelze tak tvrdit, že rozhodoval odlišně. Žalovaný dospěl k závěru, že zjištěné skutečnosti o obchodních transakcích ve svém souhrnu napovídají tomu, že zapojené obchodní korporace nejsou běžnými obchodníky, ale o tom, že jsou zapojeny do podvodu na DPH. Pokud se týče chybějící daně, zdůraznil žalovaný, že za součást daňového úniku a porušení neutrality DPH je třeba chápat i takové jednání účastníků v řetězci, které neumožní kontrolu podaného daňového přiznání a tvrzené daně: Existence podvodu na DPH nebyla konstatována pouze na základě nekontaktnosti, ale s ohledem na celou řadu nesrovnalostí. Ve vztahu ke konkrétní chybějící dani odkázal na napadené rozhodnutí. Pokud se týče objektivních okolností, vyjádřil se žalovaný v zásadě shodně s argumentací obsaženou v napadeném rozhodnutí.

Zjištění z obsahu správních spisů

20. Z obsahu správních spisů soud pro potřeby přezkumu napadeného rozhodnutí zjistil, že žalobce podal za zdaňovací období září a říjen 2014 přiznání k DPH, ve kterých si uplatnil nárok na odpočet z přijatých plnění od společnosti ESC. Správce daně zahájil za tato zdaňovací období postup k odstranění pochybností, následně zahájil daňovou kontrolu, která byla ukončena dne 4. 6. 2018. Ve zprávě o daňové kontrole správce daně uzavřel, že žalobce nemá nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění, jelikož bylo podle něj prokázáno, že transakce s předmětným zbožím jsou zasaženy podvodem a dne 18. 6. 2018 vydal předmětné platební výměry. K odvolání žalobce proti platebním výměrům 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 dle § 51 odst. 1 s. ř. s.
22. 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 společností Florin, Stroathsam, Special Voice, REDMAC FOX a Instruktatoner. Žalobce zdůraznil, že výsledkem daňového řízení u společnosti Florin za září a říjen 2014 bylo doměření daně na základě neunesení důkazního břemene a neprokázání hmotněprávního nároku podle § 72 a § 73 ZDPH. Daň u této společnosti je tedy neodvedená, což však z hlediska judikatury

SDEU samo o sobě nepostačuje pro závěr o podvodu. Shodně argumentoval žalobce ve vztahu ke společností Special Voice a REDMAC FOX.

24. Pokud se týče společnosti Instruktor, namítal žalobce, že u této byla daň za 4. čtvrtletí 2014 doměřena na bázi fikce, kdy vzhledem k tomu, že uvedená společnost vystavila daňové doklady a uvedla na nich DPH, vznikla jí ve smyslu § 108 ZDPH povinnost přiznat a zaplatit daň uvedenou na daňových dokladech. V odůvodnění platebního výměru není podvod na DPH zmíněn, natož prokázán.
25. Zásadní námitku pak žalobce vznesl ve vztahu ke společnosti Stroathsam, když namítl, že vůbec u ní nebylo možné identifikovat chybějící daň. Podle platebních výměrů měla totiž tato společnost uhradit za září a říjen 2014 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 neproběhlo daňové řízení, v rámci kterého by mohl být prokázán podvod na DPH.
26. Pokud se týče námitek směřujících do doměření daně společností Florin, Special Voice a REDMAC FOX, je třeba při odpovědi vyjít z toho, jak funguje daň z přidané hodnoty. Žalobce od svého dodavatele přijal plnění, za které zaplatil cenu včetně daně z přidané hodnoty, kterou uplatnil jako odpočet daně na vstupu podle § 72 zákona o DPH. Také dodavatel žalobce, ESC zaplatil cenu plnění včetně daně z přidané hodnoty. Přijaté daně měli dodavatelé ESC přiznat a odvést. Daň neodvedli, neboť z předmětných plnění uplatnily nárok na odpočet daně na vstupu a tento započítali na daň na výstupu. Správce daně následně uplatněné odpočty u uvedených dodavatelů ESC neuznal, z důvodu neunesení důkazního břemene, tedy neprokázání hmotněprávního nároku ve smyslu § 72 a § 73 ZDPH. Za tyto daně odpovídají primárně právě dodavatelé ESC, když se jedná o jejich daňovou povinnost. Žalobce by za ni mohl odpovídat pouze v případě, kdy by transakce by zasaženy podvodem, kterého se žalobce vědomě účastnil, a tato daň je tou „podvodnou“ daní. Jinými slovy, podvodné jednání, kterého by se žalobce účastnil, by muselo směřovat právě k tomu, že nedůvodně nárokováným odpočtem nedojde k zaplacení právě daně od žalobce nebo – slovy shora uvedené judikatury - v důsledku toho získá žalobce nedůvodnou výhodu. Bez doměření daně dodavatelům ESC by žádná chybějící daň nebyla, neboť by existoval původní stav.
27. Doměřil-li správce daně daň jak dodavatelům ESC, tak žalobci, rozhodoval v zásadě o téže dani dvakrát, což je možné, neboť se tak stalo z různých důvodů. V posuzované věci mohla být tatáž daň doměřena žalobci jen proto, že byla nejdříve doměřena dodavatelům ESC a tito ji nezaplatili, když zde je podle žalovaného chybějící daň. Samotné nezaplacení doměřené daně dodavatelům ESC však podvodem jistě není, jak uvedl i Nejvyšší správní soud ve věci *Vyrtych*; dalším nutným předpokladem je, aby žalovaný prokázal, že prověřovaná transakce je zasažena podvodem, kterého se žalobce vědomě účastnil.
28. K otázce podvodu samotného se krajský soud vyjádří níže. Na tomto místě lze učinit dílčí závěr, že doměření daně dodavatelům ESC nebrání doměření téže daně žalobci z důvodu jeho zapojení do podvodu.
29. Důvod neuznání uplatněného odpočtu dodavatelům ESC je v rovině procesní, kdy aplikace ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu vedla k tomu, že nebylo prokázáno

naplnění předpokladů pro nárok na odpočet daně podle § 72 a násl. ZDPH. Jinými slovy, závěr správce daně v řízení u dodavatelů ESC, vedoucí k doměření daně, nic nevypovídá o skutečném stavu věci, neboť nebyl zjištěn; k doměření daně došlo z důvodu nesplnění procesních povinností, nikoliv proto, že by příslušný správce daně zjistil stav věci, ze kterého by vyplývaly důvody pro neuznání uplatněného odpočtu. Nelze tak vyloučit, že navzdory pravomocnému rozhodnutí správce daně o daňové povinnosti dodavatelům ESC bude v daňovém řízení u žalobce skutkový stav zjištěn jinak. Otázkou je, zda v nyní posuzované věci za této situace obстоjí závěr o existenci chybějící daně.

30. Jak bylo uvedeno výše, chybějící daň byla shledána u shora vymezených dodavatelů dodavatele žalobce, ESC v důsledku neuznání uplatněných odpočtů, což mělo vést ke vzniku výhody na straně žalobce. Pouze v případě, že následkem neuhrazené daně pro neuznaný odpočet došlo podvodně ke vzniku výhody na straně žalobce a žalobce o tom věděl nebo vědět měl, za tuto daň jako účastník podvodu odpovídá. Jestliže však u dodavatelů ESC nebyl v zásadě zjištěn stav věci, když daň byla doměřena z důvodu neprokázání naplnění podmínek ZDPH, závěr o tom, že právě zde je chybějící daň, která je základním kamenem podvodu, nemůže obstát, protože řečeno trestněprávní terminologií byla porušena jednota skutku. Pro názornost krajský soud velmi zjednodušeně konstatuje, že daňový podvod je proto podvodem, že státu chybí daň, která mu měla být správně odvedena, že tuto daň ve formě nezákonné výhody získala osoba za podvod odpovědná, a této osobě je z tohoto důvodu doměřena ve formě neuznání uplatněného odpočtu, na který jinak má zásadně právo. Může nastat situace, že takto chybějící daň „vytvoří“ správce daně tím, že u jedné z do podvodu zapojených společností neuzná odpočet pro nesplnění její důkazní povinnosti; pokud však v jiném, skutkově souvisejícím, řízení zjistí, že důvody pro odeprání odpočtu zde nejsou, nemůže na to nereagovat a setrvat na závěru o chybějící dani vzniklé jejím „vytvořením“, protože tato daň nemůže být tou výhodou, které se mělo podvodem dosáhnout. Jestliže správce daně ve vztahu k dodavatelům ESC, tedy potažmo dodavatelů žalobce dospěl v nynějším řízení k závěru, že byly splněny formální podmínky pro nárok na odpočet daně dle § 72 a násl. ZDPH, popírá tím (právě z důvodu v dřívějším řízení u dodavatelů nezjištěného skutkového stavu) své dřívější závěry o nenaplnění podmínek pro nárok na odpočet dle ZDPH.
31. Podobnou situaci řešil Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 3 Afs 308/2017 – 52 dne 11. 6. 2019, byť v poněkud skutkově odlišné věci; správce daně v řízení u jedné společnosti (dodavatele) zdanitelná plnění vyloučil, protože se jednalo o pouze fakturační obchody, které se reálně neuskutečnily, v řízení u druhé společnosti (odběratele) je vyloučil z důvodu zapojení do daňového podvodu, kde naopak je pojmovým znakem reálná existence takových plnění. Nejvyšší správní soud uzavřel, že *“výsledky daňového řízení v obou případech nejsou na sobě nezávislé a dospěje-li správce daně v souvisejících daňových řízeních k odlišným závěrům ohledně téže transakce, musí se v odůvodnění svého rozhodnutí s těmito rozdíly náležitě vypořádat a případné rozpory odstranit”* (viz bod 21. a zejména 22. odůvodnění).
32. V posuzované věci řízení u dodavatelů ESC a u žalobce spolu souvisí a žalovaný v nich v zásadě dospěl k odlišným závěrům. V napadeném rozhodnutí se však žalovaný těmito odlišným závěrům nijak nevěnoval. Žalovaný o téže transakci rozhodl ve dvou souvisejících řízeních odlišně, aniž by tento postup vysvětlil, odlišné závěry přitom bezprostředně souvisejí s určením chybějící daně, přičemž se navzájem vylučují (být a priori je nutné je vedle sebe jako možné připustit), a úvaha žalovaného o tom, zda a kde je

chybějící daň, je tak nepřezkoumatelná. Již z tohoto důvodu je proto nutno napadené rozhodnutí ve vztahu k doměření daně žalobci z důvodu neuznaného odpočtu pro zasažení prověřované transakce podvodem na dani zrušit.

33. Žalobní námitka nedostatečné resp. chybné identifikace chybějící daně je důvodná, a to také z důvodu nesprávné identifikace chybějící daně u společnosti Stroathsam. Krajský soud shledává zcela přílehavý odkaz 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 Stroathsam za předmětná zdaňovací období nevyměřil na výstupu žádnou daňovou povinnost, ale nulovou daňovou povinnost, současně tím rozhodl, že odběratel této společnosti, ESC, nemá nárok na odpočet daně a společnost Stroathsam 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 Stroathsam 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.
34. Krajský soud shledal jako důvodnou také námitku vadného postupu žalovaného v rozporu s § 8 odst. 2 daňového řádu. Ani žalovaný nerozporuje skutečnost, že u žalobcem vytčených faktur, tedy u konkrétních obchodních transakcí, které se *týkaly zkoumaných zdaňovacích období*, neodepřel nárok na odpočet daně. Jak však vysvětlil žalovaný, učinil tak „čistě jen proto, správce daně předmětné obchody vůbec neprovéřoval a nešetřil“. Takový postup žalovaného je ale podle krajského soudu neakceptovatelný. Jestliže správce daně, resp. žalovaný prověřují v rámci daňové kontroly co do jejího rozsahu *konkrétní zdaňovací období*, nikoli konkrétní obchodní transakce, znamená to, že správce daně určením rozsahu daňové kontroly ve vztahu k daňovému subjektu určil, tedy minimálně vyvolal očekávání daňového subjektu, že bude prověřovat veškeré transakce v daném období provedené. Je tedy na místě očekávání daňového subjektu, že u všech transakcí se shodným či obdobným předmětem plnění od shodných dodavatelů „bude měřeno stejným metrem“, tedy, že správce daně v rámci daňové kontroly prověří všechny transakce, a to shodným způsobem. Pokud se správce daně rozhodne některé transakce neprovéřovat, ačkoli se jedná o transakce, které jsou co do předmětu plnění a dodavatelů shodné či obdobné s jinými, u kterých správce daně shledal pochybnosti, či dokonce učinil závěr o daňovém podvodu a nereaguje ani na námitky daňového subjektu v tomto směru, nelze shledat jeho postup jako správný. Byť primárně zákon neukládá správci daně prověřit veškeré transakce v rámci určeného zdaňovacího období, v situaci, která nastala u žalobce, vyplývá taková povinnost 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->

dobře-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 ctil 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.

35. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný uvedené principy nectil právě tím, že se rozhodl určité obchodní transakce bez zjevného a přiměřeného důvodu nešetřit, ačkoli s ohledem na jeho závěry u ostatních transakcí by to bylo lze důvodně očekávat. Uvedeným postupem správce daně, potažmo žalovaný, porušili také povinnost vyplývající z § 8 odst. 2 daňového řádu, neboť bez zjevného důvodu svým postupem vytvořili v rámci kontroly konkrétních zdaňovacích období situaci, kdy při shodném či obdobném předmětu plnění a shodných dodavatelích byl u některých nárok na odpočet daně vyloučen a u jiných nikoli.
36. Pokud se týče dalších žalobních námitek, je zapotřebí zdůraznit, že důvodem pro odeprání nároku na odpočet DPH z předmětných plnění bylo v projednávané věci především nedostatečně obezřetné počínání spočívající v nepřijetí takových opatření ze strany žalobce, která by účast na podvodném jednání vyloučila a prokázala tak jeho dobrou víru. Povinnost přijmout patřičná opatření prokazující dobrou víru konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012-46, kde uvedl, že „stejně jako si daňový subjekt, jakožto dodavatel, nemůže při svých obchodních aktivitách počínat neopatrně, neboť by pak nebyl schopen prokázat dobrou víru, resp. musí přijmout všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že operace, kterou provádí, jej nepovede k účasti na daňovém podvodu, je i stát při prosazování svých zájmů (řádný výběr DPH) povinen brát výše uvedené principy na zřetel. Důkazní břemeno daňového subjektu, tj. přijetí všech opatření, tak může být státem vynucováno pouze s respektem k základním svobodám zavedeným Smlouvou o fungování EU, jako je zejména volný pohyb zboží a služeb.“ Zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH, nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu [viz rozsudek Soudního dvora ze dne 11. 5. 2006 *Commissioners of Customs & Excise a Attorney General proti Federation of Technological Industries a další*, C-384/04].
37. Nicméně, aby mohl správce daně, resp. žalovaný přistoupit ke zkoumání, zda je u žalobce dána jeho subjektivní odpovědnost za účast na daňovém podvodu spočívající v nepřijetí dostatečných opatření, které by jej z účasti vylučovaly, je nejprve nezbytné zjistit takové

skutkové (objektivní) okolnosti, ze kterých vůbec může vyplývat závěr, že se v případě předmětných transakcí jedná o daňový podvod.

38. Ačkoliv není povinností správních orgánů či dokonce správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, musí být v daňovém řízení nicméně postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval [srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2018, č. j. 1 Afs 427/2017-48]. Aby mohl žalovaný učinit závěr o nepřijetí dostatečných opatření, musel nejdříve zjistit existenci podvodného řetězce subjektů a chybějící daň.
39. Krajský soud po důkladném posouzení v dané věci dospěl k závěru, že žalovaný, resp. správce daně prvního stupně nezjistil takové objektivní okolnosti, které by ve svém důsledku vedly k závěru o existenci daňového podvodu, resp. žalovaným vyjevené okolnosti nejsou s to, nejen jednotlivě, ale ani v souhrnu učinit závěr o existenci daňového podvodu.
40. Podle krajského soudu okolnost, že dodavatelé ESC neměli internetové stránky, není v žádném případě okolností, která by jakkoli mohla svědčit o tom, že transakce s těmito dodavateli jsou zatíženy podvodem na DPH. Krajskému soudu není zřejmé, jakým způsobem může při úvahách o existenci podvodu na DPH hrát roli skutečnost, že dodavatelé ESC, potažmo žalobce neměli vlastní internetové stránky. To, že je v současné době běžné, že obchodní firma svou činnost prezentuje na internetových stránkách, ještě neznámá, že pokud někdo svou činnost takto neprezentuje a při své obchodní činnosti si vystačí s jinými běžnými způsoby navazování obchodní spolupráce, činí tak zásadně nestandardně. Taková okolnost totiž nevypovídá a nemůže vypovídat nic o jednání dodavatele v době provádění transakcí. Žalovaný nadto vůbec nezohlednil žalobcem namítanou bezpředmětnost webové prezentace dodavatelů v oboru jeho podnikání na velkoobchodním trhu.
41. Krajský soud ani nesdílí úvahy žalovaného stran rizikovosti dodavatelů ESC, naopak, přisvědčuje žalobci vtom, že pokud ESC s předmětnými dodavateli již delší dobu bez zřetelných problémů se shodným zbožím obchodovala, nelze dodavatele považovat za rizikové či neověřené. K tomu totiž nelze vyjma spekulativní úvahy žalovaného shledat žádný důvod. Naopak, rozumně se jeví je argumentace žalobce.
42. Pokud se týče vytýkané absence písemných smluv, není krajskému soudu zcela zřejmé, jak při žalobcem prezentovaném a žalovaným nezpochybněném způsobu obchodování by mohly písemné smlouvy přispět k eliminaci účasti žalobce na podvodu na DPH. Krajskému soudu se jeví jako logická argumentace žalobce, že ve vztahu k původu zboží součástí fyzické kontroly při příjmu zboží, kterou vždy provedli jeho skladníci, bylo i ověření originality, tedy toho, že se jedná o originální zboží původem od jeho výrobce. To, že tak činil až při naskladňování nemůže podle krajského soudu svědčit o rizikovosti jednání žalobce.
43. Vycházel – li žalovaný dále z toho, že zboží bylo nakupováno žalobcem za nižší ceny při porovnání s výhradními prodejci HP a Canon, je třeba žalovanému vytknout, že nikterak nezduvodnil, z jakého důvodu vycházel právě a jen z ceníků těchto společností a nikoli také jiných výhradních dodavatelů. Žalovaný se také nevypořádal dostatečně s argumentací žalobce, že žalovaný nezohledňuje skutečnost, že ceny odběratelů HP/Canon jsou ovlivněny akčními nabídkami, bonusy, slevami apod.

44. K označení segmentu trhu tiskového spotřebního materiálu za rizikový lze konstatovat pouze tolik, že optikou žalovaného vyjevenou v napadeném rozhodnutí je nutné za rizikové zboží označit téměř každé. Žalovaný neuvedl, z čeho onu rizikovost zboží dovozuje.
45. Za uvedené situace je tedy zřejmé, že rozhodnutí žalovaného nemůže obstát také proto, že ze strany žalovaného nebyly identifikovány tak zřetelné závažné nestandardní okolnosti, které by svědčily o tom, že předmětné transakce jsou zasažené podvodem. Nebyl tím tedy dán ani prostor pro jakékoli posuzování vědomosti žalovaného o účasti na domnělém podvodu.
46. Krajský soud si na závěr dovoluje také poznamenat, že pro identifikaci chybějící daně jako podmínky existence daňového podvodu skutečně nepostačí, pokud daňový subjekt, který je dodavatelem žalobce, přizná DPH z prodaného zboží, avšak ho již nezaplatí, pokud ze strany správce daně současně v době blízké přiznané avšak neuhrazené dani nejsou ze strany správce daně činěny relevantní úkony k vymožení přiznané daně. Samotná nezaplacená daň přitom při absenci úkonů správce daně a při absenci závažných objektivních okolností nepostačí k závěru, že transakce jsou zasažené daňovým podvodem.
47. Námitka žalobce, že lhůta, která mu byla poskytnuta k vyjádření se k rozsáhlému úřednímu záznamu o výsledku kontrolního zjištění, prodloužená k jeho žádosti, byla nepřiměřeně krátká.
48. 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.*
49. 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.
50. 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. Nutno dodat, že žalobcovým rozsáhlým odvoláním se žalovaný pečlivě zabýval, přičemž ani výtky směřující proti kontrolním zjištěním, ani jiné odvolací námitky neshledal důvodnými.

51. Ostatními námitkami se krajský soud blíže nezabýval pro nadbytečnost, s ohledem na výše uvedené.

Závěr a náklady řízení

52. 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.
53. 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 seps 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. Lhůtu k zaplacení soud stanovil v souladu s ustanovením § 160 odst. 1 občanského soudního řádu, neboť tato lhůta je přiměřená možnostem 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 9. června 2020

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu