



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. a JUDr. Václava Štencla, MA v právní věci

žalobce: **KRPOL s.r.o.**, IČ 29295149
sídlem náměstí Svobody 93/22, 602 00 Brno
zastoupený společností UNTAX, s.r.o., oprávněnou poskytovat
daňové poradenství
sídlem U Továren 256/14, 102 00 Praha 10

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 1. 2018, č. j. 3734/18/5300-21442-712226,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 30. 1. 2018, č. j. 3734/18/5300-21442-712226, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 19 456 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce, společnosti UNTAX, s.r.o., se sídlem U Továren 256/14, 102 00 Praha 10.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobce se žalobou ze dne 9. 4. 2018 doručenou zdejšímu soudu téhož dne domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 1. 2018, č. j. 3734/18/5300-21442-712226 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném ke dni vydání napadeného rozhodnutí (dále jen „daňový řád“) zamítl odvolání žalobce a potvrdil platební výměry Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 6. 1. 2017, č. j. 26529/17/3001-51521-709382 a č. j. 26731/17/3001-51521-709382, na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2013 ve výši 15 737 Kč a zdaňovací období červen 2014 ve výši 52 500 Kč (dále jen „platební výměry“). Správce daně žalobci neuznal nárok na odpočet daně z přidané hodnoty podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro předmětná zdaňovací období (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), jelikož se měl žalobce účastnit podvodu na dani z přidané hodnoty.

II. Obsah žaloby

2. Žalobce stručně shrnul dosavadní průběh daňového řízení a následně vymezil žalobní body. Namítal neexistenci daňového podvodu na dani z přidané hodnoty, tento nebyl prokázán a nebylo prokázáno ani zapojení žalobce v takovém podvodu. Žalovaný a správce daně vůbec nevysvětlili, že nesplněním obecné daňové povinnosti třetí osobou nutně došlo ke spáchání podvodu, který se týkal předmětných nakupovaných vozidel a tahačů. Žalovaný toliko popsal nesplnění daňových povinností třetími osobami, aniž by konkretizoval příčinnou souvislost s předmětnými vozidly a návěsy, tj. že by vozidla a návěsy měly být zasaženy podvodem na dani z přidané hodnoty jenom tím, že společnost ALS BUILDING s.r.o. nesplnila svoji daňovou povinnost obecné povahy. Navíc pouhá nekontaktnost jednoho z dodavatelů v řetězci dodávek, který nebyl ani v přímém kontaktu se žalobcem, není podvodem na dani z přidané hodnoty ve smyslu příslušné judikatury Soudního dvora Evropské unie.
3. Již v rámci odvolacího řízení žalobce namítal neprokázání daňové ztráty. Žalovaný až v napadeném rozhodnutí nově uvedl, že společnost ALS BUILDING s.r.o. přiznání podala, ale daň neodvedla. Tímto byla narušena zásada dvojstupňovosti řízení, neboť se k této otázce žalobce nemohl ani vyjádřit. Pouhé nezaplacení daně není podvodem na dani z přidané hodnoty, jelikož k nezaplacení může dojít z mnoha příčin. Žalovaný nezkoumal, zda se tak nestalo například z důvodu insolvence, a zkratkovitě konstatoval podvod na dani z přidané hodnoty, v důsledku čehož jsou závěry žalovaného nepřezkoumatelné a zjevně logicky vadné. Správní orgány neprokázaly, že žalobce o nezaplacení této daně z přidané hodnoty věděl nebo měl vědět, a už vůbec neprokázaly, že by o tom měl mít žalobce povědomost v okamžiku operace. Tvzení žalovaného, že se jedná o zločinný řetězec, který se pokouší získat nárok na odpočet daně nezákonně a v němž je zapojen žalobce, je pouhou fabulací neopřenu o důkazy.
4. Správní orgány nezdůvodnily ani to, že by smyslem posuzovaných transakcí mělo být získání daňového zvýhodnění. Naopak bylo v řízení zjištěno používání daných vozidel a návěsů k vlastní ekonomické činnosti žalobce, který musel daň z přidané hodnoty z přijatých zdanitelných plnění dodavateli zaplatit. Žádné daňové zvýhodnění žalobce tak v daném případě nenastalo. Žalobce proto nemůže být trestán za spáchání podvodu na dani z

přidané hodnoty jinými subjekty. Jedná se o nedovolený přenos odpovědnosti za jednání třetích osob a nedovolený přenos odpovědnosti státu za vymáhání plnění povinností jiných osob.

5. Kromě neexistence daňového podvodu žalobce namítal rovněž neprokázání své účasti na podvodu na dani z přidané hodnoty. Žalovaný poukazuje pouze na jakési neplnění povinností třetími osobami, na nichž se žalobce nepodílel a o jejichž plnění žalobce v době uzavírání obchodů neměl a ani nemohl mít žádnou povědomost. Žalobce byl sice v některých momentech účasten v některých korporacích, nicméně jeho účast se nepřekrývala s dobou, kdy byly obchody uzavírány. Dále brojil proti jednotlivým „objektivním okolnostem“, které byly správními orgány vyjádřeny.
6. Žalobce nesouhlasí ani s tím, že by nepřijal dostatečná opatření pro to, aby nepořídil zboží zasažené podvodem na dani z přidané hodnoty. Žalovaný neoznačil, jaká konkrétní chybějící opatření měl žalobce přijmout. Nelze vycházet ze zamlčené premisy žalovaného, že opatření byla nedostatečná, pořídí-li kdokoli zboží zasažené podvodem na dani z přidané hodnoty. Před uzavřením obchodů žalobce neměl k dispozici žádné okolnosti vzbuzující podezření stran možného zasažení těchto obchodů podvodem na dani z přidané hodnoty, v důsledku čehož žalobce neměl důvod svého dodavatele vyšetřovat, a tedy přijímat nějaká speciální opatření. Žalobce současně přijal všechna rozumná opatření, která bylo možné po něm před uzavřením obchodů vyžadovat – prověřil svého dodavatele ve veřejných databázích včetně řádně registrovaného bankovního účtu u správce daně. Také k této žalobní námitce žalobce hojně citoval relevantní judikaturu, zejména Soudního dvora Evropské unie a správních soudů.
7. Postup žalovaného považoval žalobce za neústavní. Žalovaný vybočil z mezí stanovených ústavními kautelami, zejména pak těmi zakotvenými v čl. 2 odst. 2 a v čl. 4 odst. 1 Listiny základních práv a svobod (*secundum et intra legem*). Žalovaný v podstatě uplatňuje vůči žalobci ručení za neodvedenou daň třetími osobami, tato je však upravena v § 109 zákona o dani z přidané hodnoty, podle něhož je žalovaný povinen postupovat, avšak v projednávané věci tak neučinil a postupoval *praeter legem*.
8. V neposlední řadě žalobce namítal nezákonné ukončení daňových kontrol. Účelovým jednáním správce daně bylo žalobci upřeno právo na projednání zpráv o daňových kontrolách, v důsledku čehož bylo napadené rozhodnutí vydáno dříve, než to připouští zákon. Správce daně nezodpověděl všechny otázky, které žalobce správci daně v průběhu ústního jednání položil, přesto bylo žalobci doručeno sdělení ve věci ukončení daňové kontroly včetně zprávy o daňové kontrole za zdaňovací období prosinec 2013 a červen 2014. Žalobce nesouhlasí s tím, že by se účelově snažil o oddálení podpisu příslušných zpráv o daňové kontrole nebo že by se vyhýbal projednání těchto zpráv. Naopak za účelové považoval jednání správce daně, jehož smyslem bylo zbavit žalobce práva na projednání zpráv o daňových kontrolách. Následkem tohoto jednání správce daně je proto nezákonnost napadeného rozhodnutí.

III. Vyjádření žalovaného

9. Žalovaný se k žalobnímu návrhu vyjádřil podáním ze dne 28. 5. 2018, v němž poukázal na shodnost žalobních a odvolacích námitek, pročež v podrobnostech odkázal na napadené rozhodnutí a obsah spisového materiálu. Změna právního názoru provedená žalovaným (konstatování naplnění hmotněprávních podmínek pro uznání odpočtu daně z přidané

hodnoty a shledání podvodu na dani z přidané hodnoty) byla provedena v souladu se zákonem.

10. K námitce neexistence daňového podvodu žalovaný setrvává na svém názoru o jeho existenci, což podporuje odkazy na judikaturu Soudního dvora Evropské unie a Nejvyššího správního soudu. Chybějící daň byla v šetřeném řetězci zjištěna u společnosti ALS BUILDING s.r.o., která sice za předmětná zdaňovací období podala přiznání k dani z přidané hodnoty, avšak daň nebyla touto společností uhrazena. Vědomá účast žalobce na podvodu na dani z přidané hodnoty nebyla dovozována z nekontaktnosti společnosti ALS BUILDING s.r.o.; tato nekontaktnost byla hodnocena jako jedna z nestandardností, která v souhrnu s dalšími prokazovala existenci podvodu na dani z přidané hodnoty. Žalobce byl ohledně chybějící daně u ALS BUILDING s.r.o. seznámen a mohl se k této skutečnosti vyjádřit.
11. Ve vztahu k neprokázání účasti žalobce na podvodu na dani z přidané hodnoty žalovaný poukázal na existenci objektivních okolností i nepřijetí rozumných opatření zajišťujících neúčast žalobce v daňovém podvodu a prokazující jeho dobrou víru. V této souvislosti znovu poukázal na personální propojení v řetězci zapojených společností, kdy v době prověřování dodávek zboží správcem daně pan M. zastupoval na základě plných mocí jak žalobce, tak společnost TEREIO s.r.o. a společnost ALS BUILDING, s.r.o.
12. V případě námítky týkající se přijetí rozumných opatření žalovaný poukázal na body 64 až 66 a 92 až 96 napadeného rozhodnutí, v nichž se otázkou přijetí rozumných opatření ze strany žalobce zabýval.
13. Dále žalovaný nesouhlasil s názorem žalobce o nutnosti upřednostnění institutu ručení, jelikož je tento názor rozporný se závěry judikatury Soudního dvora Evropské unie k podvodům na dani z přidané hodnoty (nárok na odpočet daně z přidané hodnoty totiž v případě podvodu vůbec nevznikne). Nadto je ručení institut roviny platební, zatímco v případě žalobce se jedná o řízení nalézací. Žalovaný nesouhlasil ani s tím, že by jeho postup vybočoval z mezí stanovených ústavními kautelami.
14. Konečně žalovaný rozporoval argumentaci žalobce stran ukončení daňové kontroly. Žalobce měl možnost seznámit se s výsledky kontrolního zjištění a vyjádřit se k nim ve stanovené lhůtě, které však nevyužil. Nejedná se o pochybení žalovaného, že žalobce své právo nekonsumoval, a správce daně tak přistoupil k projednání zpráv o daňových kontrolách. Dotazy vznesené žalobcem až v průběhu ústního jednání dne 12. 10. 2016 obsahově směřovaly k výsledkům kontrolního zjištění, ke kterým se však žalobce ve stanovené lhůtě nevyjádřil. Správce daně se nad rámec své povinnosti jimi zabýval ve sdělení termínu projednání zpráv o daňových kontrolách a odpověděl. Nadto tyto námítky mohl žalobce směřovat do odvolacího řízení. Podle žalovaného v případě žalobce nastaly takové okolnosti, které nasvědčují tomu, že se žalobce převzetí zprávy o daňové kontrole vyhýbá, resp. ji odmítá projednat. Správce daně tak oprávněně postupoval podle § 88 odst. 5 daňového řádu.

IV. Další procesní vyjádření účastníků řízení

15. Na vyjádření žalovaného reagoval žalobce replikou ze dne 3. 8. 2018, v níž znovu zopakoval čtyři zásadní body uvedené již v žalobním návrhu – neprokázání podvodu na dani z přidané hodnoty (nevysvětlení skutkových a právních okolností páchaného podvodu, nedoložení nezaplacení daně společností ALS BUILDING s.r.o.), neprokázání

účasti žalobce na tomto podvodu (zejména neprokázání zahrnutí vozidel do podvodu, absence důkazů prokazujících vědomou účast žalobce na podvodu, nedostatečnost žalovaným uvedených „objektivních“ okolností, absence konkrétních opatření, která měl žalobce přijmout), neústavnost postupu žalovaného (mělo být postupováno podle § 109 zákona o dani z přidané hodnoty) a nezákonné ukončení daňové kontroly (nesdělení odpovědí na dotazy žalobce a nesprávné ukončení daňové kontroly).

16. Žalovaný se k replice žalobce vyjádřil podáním ze dne 31. 10. 2018, v němž rozporoval možnost aplikace institutu ručení a svou předchozí argumentaci rozsáhle doplnil, jelikož se podle žalovaného jedná o zásadní právní otázku. V případě existence daňového podvodu totiž nárok na odpočet daně z přidané hodnoty vůbec nevznikne. Princip možnosti odepření nároku na odpočet daně z přidané hodnoty se uplatní v nalézacím řízení, zatímco § 109 zákona o dani z přidané hodnoty upravující ručení se uplatní v řízení o placení daní, přičemž takové ustanovení nelze označit za speciální ustanovení k principu vztahujícímu se pouze na nalézací řízení. Nejde tak o právní úpravu vztahující se na totožnou věc a ani o jedné z těchto úprav nelze říct, že by byla užší právní normou a druhá širší právní normou. Žalobce tak nesprávně aplikuje kolizní pravidlo „lex specialis derogat generali“. Oba právní instituty mají rovněž jinou funkci – ochrana a zajištění fungování systému daně z přidané hodnoty v případě odepření nároku na odpočet daně, zatímco u ručení jde o funkci získání chybějící daně. Institut ručení je možné nadto aplikovat výlučně na jeden konkrétní článek odběratelsko-dodavatelského řetězce zasaženého podvodem, jedná se o institut zajišťovací mající znaky akcesority a subsidiarity. Institut ručení skýtá riziko možného zneužití ze strany podvodných subjektů, k jejichž nepřipustnému zvýhodnění (nevyměrováním penále) by přijetím a aplikováním právního názoru žalobce došlo.
17. Také k tomuto podání žalovaného se žalobce vyjádřil, a to podáním ze dne 7. 1. 2020. Žalobce setrval na svých dřívějších argumentech. Žalovaný upřednostňuje zásadu zákazu zneužití práva před zásadou neutrality daně z přidané hodnoty, nicméně tato přednost z příslušné judikatury nevyplývá, neboť jsou sledovány oba cíle. V případě existence daňového podvodu nepostačuje zjištění, že některý ze subjektů zapojených v obchodním řetězci neodvedl daň, ale je nutno prokázat, že neodvedení daně se týká (vztahuje) právě k transakci zasažené daňovým podvodem, resp. k plnění uplatňovanému k odůvodnění nároku na odpočet. Existenci příčinné souvislosti mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu v projednávané věci však správní orgány neprokázaly.

V. Posouzení věci krajským soudem

18. Žaloba byla podána v zákonné dvouměsíční lhůtě dle ustanovení § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) osobou k tomu oprávněnou dle ustanovení § 65 odst. 1 s. ř. s. a jde o žalobu přípustnou ve smyslu ustanovení § 65, § 68 a § 70 s. ř. s.
19. Krajský soud v Brně přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první, s. ř. s.), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že žaloba je **důvodná**. O žalobě soud rozhodl, aniž by nařizoval jednání, za podmínek vyplývajících z ustanovení § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

20. Podstatou projednávané věci je především otázka, zda žalobci nebyl oprávněně uznán nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z důvodu účasti na podvodu na dani z přidané hodnoty.
21. Ve stručnosti lze připomenout, že, má-li být daňovému subjektu uznán nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, musí být nejprve splněny hmotněprávní a formální podmínky nároku na odpočet daně z přidané hodnoty plynoucí z § 72 a 73 zákona o dani z přidané hodnoty. Při splnění těchto hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně je daňovému subjektu nárok na odpočet daně zpravidla přiznán, neboť nárok na odpočet daně ve smyslu čl. 167 a násl. Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty je nedílnou součástí mechanismu této daně a jako takový nemůže být v zásadě omezen (k tomu blíže např. rozsudky Soudního dvora Evropské unie ze dne 6. 7. 1995, BP Supergaz, C 62/93, Recueil, s. I 1883, bod 18, a ze dne 21. 3. 2000, Gabalfrisa a další, C 110/98 až C 147/98, Recueil, s. I 1577, bod 43).
22. V případě hmotněprávních podmínek se jedná o poskytnutí plnění mezi osobami povinnými k dani z přidané hodnoty a použití pro uskutečňování ekonomické činnosti (srov. rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 6. 9. 2012 ve věci C-324/11 G. T., bod 26). To je v souladu s § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, dle něhož je plátce daně oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování plnění uvedených pod písm. a) až e) tohoto ustanovení. Musí tak být ověřeno, zda bylo plnění opravdu uskutečněno a zda bylo uskutečněno pro účely uskutečňování zdanitelných plnění (srov. rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 6. 12. 2012 ve věci C-285/11 Bonik EOOD, bod 31). Daňový subjekt proto musí v daňovém řízení prokázat to, že fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, že je použil k uskutečnění své ekonomické činnosti a kdo mu ono plnění poskytl (srov. například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, a ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008-100).
23. K formálním podmínkám lze odkázat na § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, podle něhož je plátce povinen předložit daňový doklad se zákonem stanovenými náležitostmi, aby mu mohl být přiznán nárok na odpočet daně.
24. Případná neúčast na daňovém podvodu je sekundární podmínkou nároku na odpočet daně. Pokud je plnění zasaženo daňovým podvodem a osoba povinná k dani je účastníkem tohoto podvodu (věděla či vědět mohla, že plnění je zasaženo daňovým podvodem), nenáleží jí nárok na odpočet daně (srov. rozsudky Soudního dvora EU ze dne 6. 7. 2006, ve věci Axel Kittel, C-439/04, či ze dne 12. 1. 2006, ve spojených věcech Optigen a ostatní, C-354/03). K posouzení existence daňového podvodu zpravidla dochází až tehdy, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky pro nárok na odpočet daně (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37, bod 52 an.; ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014-34, bod 38; ze dne 23. 11. 2015, č. j. 6 Afs 180/2015-17, bod 22; ze dne 24. 5. 2017, č. j. 5 Afs 144/2016-32 či ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 252/2016-35, bod 13).
25. V projednávané věci žalovaný postavil napadené rozhodnutí na skutečnosti, že nedisponoval jakýmkoliv pochybnostmi stran naplnění hmotněprávních a formálních podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, nýbrž konstatoval existenci daňového podvodu na základě objektivních okolností, o kterých žalobce musel vědět, v důsledku čehož měl přijmout rozumná opatření, aby mu mohl být nárok na

odpočet daně z přidané hodnoty přiznán. Žalovaný tak vyjádřil odlišný právní závěr oproti správci daně, který konstatoval neprokázání splnění podmínek pro přiznání nároku na osvobození od daně z přidané hodnoty dle § 72 a 73 zákona o dani z přidané hodnoty a zároveň vyjádřil podezření o účasti žalobce v řetězci zatíženém daňovým podvodem (bod 42 napadeného rozhodnutí).

26. Problematikou podvodného jednání ve spojitosti s daňovými subjekty uplatňovanými nároky na odpočet daně z přidané hodnoty se ve své judikatuře mnohokrát zabýval Nejvyšší správní soud (s inspirací v judikatuře Soudního dvora Evropské unie týkající se zneužití práva či karuselových podvodů na dani z přidané hodnoty – kromě již výše uvedených také například ve věci Mahagében). Cílem tzv. karuselového podvodu zpravidla není reálná ekonomická činnost, ale neuhrazení daně z přidané hodnoty na výstupu plátcem typu „*missing trader*“ (plátce, který daň na výstupu z titulu dodání zboží dalšímu plátcovi ve stejném státě nepřiznává v podaném daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty, nebo ji přiznává, ale neplatí, popř. vůbec nepodává a stává se pro správce daně nekontaktní) a následované inkasem nadměrného odpočtu plátcem typu „*broker*“ (plátce, kterému vzniká nadměrný odpočet z titulu uplatněného odpočtu z přijatého zdanitelného plnění v daném členském státě a osvobozeného od plnění při dodání zboží do Evropské unie). Dalším subjektem, který je do řetězce zpravidla zařazován, je „*buffer*“, jehož úkolem v řetězci je navenek působit jako běžný obchodník a vytvořit tak zdání legality plnění zasaženého daňovým podvodem, tedy zastřít vazby mezi jednotlivými články řetězce (zejména mezi *missing traderem* a ostatními články řetězce), a znesnadnit či znemožnit tak odhalení daňového podvodu. „*Pojmem ...podvod na DPH...se v souladu s touto judikaturou označují 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 šesté směrnice, neboť uskutečněné 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*“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 94/2009-156).
27. Podvod na dani z přidané hodnoty může být důvodem pro neuznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Současně však musí být prokázáno, že o tomto podvodu osoba povinná k dani věděla nebo vědět mohla a měla (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2018, č. j. 4 Afs 228/2017-31). Daňové subjekty, které přijmou veškerá opatření, jež od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na dani z přidané hodnoty, nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2018, č. j. 1 Afs 427/2017-48).
28. Ve shodě s judikaturou správních soudů proto krajský soud přistoupil k hodnocení, zda v daném případě žalovaný a správce daně prokázali existenci první podmínky, jež musí být splněna při odepření nároku daňového subjektu na odpočet daně z přidané hodnoty, tj. zda zjištěné skutečnosti nasvědčují tomu, že v posuzované obchodní transakci (řetězci) došlo k podvodnému jednání na dani z přidané hodnoty a tedy, že nedošlo k odvedení daně jedním z účastníků řetězce.
29. Hlavním a základním znakem daňového podvodu je jednání, jehož účelem je narušení daňové neutrality tím, že jeden subjekt v řetězci obchodních transakcí, čítajících alespoň

dva články, nesplní svou daňovou povinnost tím, že neodvede příslušnou daň z přidané hodnoty na výstupu, zatímco další článek v tomto řetězci uplatní u správce daně odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu. Povinností správních orgánů přitom není prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, jak ovšem zdůraznil i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, „*povinností správce daně je specifikovat, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval*“, neboť „*samotné neodvedení daně, které žalovaný vzal za podvodné jednání, podvodem ve smyslu judikatury SDEU není*.“ (obdobně srov. např. ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Afs 37/2012-50). Této povinnosti žalovaný, ani správce daně v nyní projednávaném případě dle krajského soudu nedostáli, neboť neprokázali dostatečným způsobem samotnou existenci daňového podvodu a v jakých skutkových okolnostech měl daňový podvod spočívat.

30. Z obsahu správního spisu vyplývá, že se měl žalobce účastnit řetězce obchodních transakcí mezi celkově 4 subjekty, a to konkrétně společností TAX-TECH EU, s.r.o. → ALS BUILDING, s.r.o. → TERE0 s.r.o. (v současné době vystupuje pod názvem TELEMACHOS s.r.o.) → žalobce, kdy předmětem vytýkaných obchodních transakcí bylo pořízení tahačů a návěsů, které následně po koupi žalobce pronajal zpět společnosti TERE0. Podle žalovaného měla společnost TERE0 předmětné tahače a návěsy pořídit od společnosti ALS BUILDING, která dané zboží zakoupila zřejmě od společnosti TAX-TECH EU. Chybějící daň ve smyslu příslušné judikatury správních soudů a Soudního dvora Evropské unie žalovaný zjistil u společnosti ALS BUILDING, která za předmětná zdaňovací období podala daňová přiznání k dani z přidané hodnoty, avšak tato daň nebyla uhrazena. S ohledem na nekontaktnost této společnosti nebylo možné ověřit správnost výše přiznané daně. Žalovaný dále upozornil na společné znaky svědčící o podvodném charakteru tohoto řetězce dodavatelů. Jednalo se o virtuální sídlo žalobce, TERE0 a TAX-TECH EU (sídlo ALS BUILDING se nacházelo v bytovém domě, kde nebyla tato společnost k zastížení, a nepovedlo se ji kontaktovat ani na deklarované adrese provozovny). Společnost ALS BUILDING dále se správcem daně nekomunikuje, od 14. 7. 2015 jí byl udělen status nespolehlivého plátce. Dané společnosti nezveřejňovaly ani účetní závěrky, nebylo možné nalézt jejich webové stránky a mezi těmito společnostmi existovalo personální propojení v osobě pana J. M. (jednatel žalobce od 3. 10. 2014; jednatel TERE0 od 5. 4. 2007 do 14. 6. 2007 a od 4. 8. 2010 do 16. 2. 2012; společník TERE0 od 29. 6. 2005 do 23. 7. 2008; jednatel TAX-TECH EU od 3. 5. 2011 do 19. 4. 2013; společník TAX-TECH EU od 30. 6. 2010 do 16. 5. 2013; v době prověřování daných obchodů zastupoval na základě plné moci žalobce, TERE0 i ALS BUILDING), pana L. K. (v době nákupu daného zboží jednatel žalobce; jednatel TERE0 od 14. 6. 2007 do 4. 8. 2010; společník TERE0 od 27. 7. 2012; jednatel TAX-TECH EU od 25. 1. 2008 do 30. 6. 2010), případně pana V. C. V případě p. M. a p. K. žalovaný doplnil, že jejich podíly na společnosti TERE0 jsou postiženy několika exekucemi. Nákup a prodej předmětného zboží v tomto řetězci probíhal ve velmi krátkých intervalech. Žalovaný upozornil též na nesoulad v kupních smlouvách ke zdaňovacímu období prosinec 2013 mezi ALS BUILDING a TERE0, kdy v hlavičce jsou označeny tyto subjekty, nicméně jsou podepsány a opatřeny razítkem TERE0 (v pozici prodávajícího) a žalobce (v pozici kupujícího).
31. S takovým hodnocením existence daňového podvodu v předmětném řetězci však krajský soud nemůže souhlasit. Jak sám žalovaný uvedl v napadeném rozhodnutí, „ALS BUILDING zřejmě nakoupil dané zboží od TAX-TECH EU“ a „původ tohoto zboží nebyl zjištěn“. Nicméně součástí správního spisu není žádný důkaz, který by prokazoval,

že se společnost TAX-TECH EU skutečně do žalovaným vymezeného obchodního řetězce zapojila. Žalovaný tento závěr zřejmě dovodil ze skutečnosti, že společnost ALS BUILDING za zdaňovací období listopad 2013 přijala určitá zdanitelná plnění od společnosti TAX-TECH EU a že v obou společnostech figurovaly shodné hlavní osoby jako u žalobce, nicméně tyto dvě uvedené skutečnosti nedokládají, že společnost TAX-TECH EU byla skutečně zapojena v daném řetězci, tj. že obchodovala s předmětnými tahači a návěsy. Žalovaný neměl ani nijak doloženo, že by společnost TAX-TECH EU těmito tahači a návěsy disponovala.

32. K tomu je nutné přičíst fakt, že příslušné kupní smlouvy vztahující se ke zdaňovacímu období prosinec 2013 mezi společnostmi ALS BUILDING a TEREIO obsahují podpisy a razítka společností TEREIO a žalobce. Navzdory jisté podezřelosti vyplývající z odlišné „hlavičky“ těchto smluv a připojených podpisů tak není prokázáno ani to, že mezi ALS BUILDING a TEREIO skutečně došlo k prodeji daných tahačů a návěsů ve zdaňovacím období prosinec 2013.
33. Je proto otázkou, zda předmětný řetězec skutečně fungoval mezi společnostmi TAX-TECH EU → ALS BUILDING → TEREIO → žalobce.
34. Současně se soud zaměřil na existenci chybějící daně jako jednoho z předpokladů pro konstatování existence podvodu na dani z přidané hodnoty. Žalovaný shledal chybějící daň u společnosti ALS BUILDING, která tuto daň deklarovala, avšak neuhradila. Vycházel tak z odpovědi na žádost o informace místně příslušného správce daně společnosti ALS BUILDING ze dne 16. 6. 2015 (vztahující se ke zdaňovacímu období prosinec 2013; poř. č. A 64 správního spisu) a ze dne 2. 2. 2016 (vztahující se ke zdaňovacímu období červen 2014; poř. č. A 66 správního spisu). Ve svých úvahách však již žalovaný nezohlednil úřední záznam ze dne 17. 5. 2017 a jeho přílohy (poř. č. A 67 správního spisu). Z těchto dokumentů vyplývá, že společnost ALS BUILDING podala za zdaňovací období prosinec 2013 přiznání k dani z přidané hodnoty, v němž deklarovala daň na výstupu 1 173 497 Kč (ze základu daně 5 588 065 Kč) a daň na vstupu ve výši 1 170 603 Kč (s tím souvisel základ daně ve výši 5 574 300 Kč). Celková daňová povinnost společnosti ALS BUILDING za toto období činila 2 894 Kč. Místně příslušný správce daně u této společnosti vedl za toto zdaňovací období daňovou kontrolu, jejímž výsledkem bylo stanovení daňové povinnosti ve výši 0 Kč (na tuto částku byl následně vydán příslušný platební výměr ze dne 8. 9. 2016), kdy této společnosti vznikla daň na výstupu i daň na vstupu ve výši 0 Kč. Místně příslušný správce daně tak společnosti ALS BUILDING neuznal deklarovaný základ daně u vstupu i výstupu, jelikož tato společnost neposkytla potřebnou součinnost k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně (vůbec nereagovala na výzvu k odstranění pochybností) a neměl za prokázané, že by tato společnost uskutečnila určitá plnění, z nichž by byla povinna odvést daň z přidané hodnoty, stejně jako plnění, z nichž by si mohla nárokovat odpočet daně z přidané hodnoty. V případě zdaňovacího období červen 2014 společnost ALS BUILDING deklarovala v přiznání k dani z přidané hodnoty daň na výstupu 1 040 855 Kč (ze základu daně 4 956 454 Kč) a daň na vstupu ve výši 1 038 144 Kč (s tím souvisel základ daně ve výši 4 943 543 Kč). Celková daňová povinnost společnosti ALS BUILDING za toto období činila 2 711 Kč. Také ve vztahu k tomuto zdaňovacímu období místně příslušný správce daně vydal platební výměr ze dne 10. 6. 2016 na částku ve výši 0 Kč, opět byla deklarována daňová povinnost žalobce na vstupu i výstupu ve výši 0 Kč. Na základě takto vyměřených daňových povinností společnosti ALS BUILDING za zdaňovací období prosinec 2013 a červen 2014 nelze konstatovat, že by tato společnost

příslušnou daň neuhradila, když daňová povinnost této společnosti byla stanovena ve výši 0 Kč. Žalovaný se pak v napadeném rozhodnutí s tímto úředním záznamem, jeho přílohami a z nich vyplývajících výše rekapitulovaných zásadních skutečností nijak nevypořádal, nýbrž vycházel toliko z odpovědí na žádost o informace, které z časového hlediska předcházely předmětnému úřednímu záznamu. Skutečnosti vyplývající z příloh daného úředního záznamu však vzbuzují pochybnosti stran tvrzení, že ALS BUILDING daň z přidané hodnoty z obchodů s tahači a návěsy neuhradila.

35. Nadto z uvedených skutečností lze dovodit ještě jednu zásadní skutečnost pro konstatování případné existence podvodu na dani z přidané hodnoty. Společnost ALS BUILDING deklarovala daň na vstupu i výstupu ve značně vyšší hodnotě než činila hodnota prodávaných tahačů a návěsů. Žalovaný ani místně příslušný správce daně společnosti ALS BUILDING nedisponovali žádnou dokumentací k výši tvrzené daně na vstupu i výstupu této společnosti, tudíž nemohli mít za podložené to, zda součástí těchto deklarovaných plnění byly skutečně i předmětné tahače a návěsy.
36. Z takto zjištěných skutkových okolností pak nemohl žalovaný uzavřít, že společnost ALS BUILDING neuhradila daň z přidané hodnoty z prodeje předmětných tahačů a návěsů, jelikož neměl za prokázanou existenci neuhrazené daně. Nehledě na skutečnost, zda tato společnost daně tahače a návěsy prodala, viz bod 32 tohoto odůvodnění, a to minimálně ve vztahu ke zdaňovacímu období prosinec 2013.
37. Žalovaný tedy nemohl mít za prokázané to, zda jsou prodeje tahačů a návěsů zatíženy podvodem na dani z přidané hodnoty a zda existuje souvislost mezi neuhrazením daně u společnosti ALS BUILDING a nárokem na odpočet daně z přidané hodnoty, který uplatnil žalobce.
38. Za této situace se krajský soud nezabýval zbylými dvěma podmínkami, které musí být splněny, aby nebyl uznán nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z důvodu existence podvodu na dani z přidané hodnoty, tj. podmínkou existence objektivních okolností svědčících o vědomosti žalobce o podvodném jednání a přijetí adekvátních opatření ze strany žalobce, které po něm mohly být v dané věci vyžadovány, a jeho dobrou vírou. Nebyla-li totiž splněna první podmínka (existence podvodu na dani z přidané hodnoty), nemohou být posuzovány zbývající dvě podmínky pro konstatování podvodu na dani z přidané hodnoty, na základě něhož je následně možné nepřiznat nárok na odpočet daně z přidané hodnoty.
39. Podmínek pro neuznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty z důvodu podvodu na této dani se netýká žalobní bod nazvaný „neústavnost postupu žalovaného“, jehož podstatou byl nesouhlas žalobce s tím, že mu žalovaný neuznal nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z důvodu podvodu na dani z přidané hodnoty a nepostupoval podle § 109 zákona o dani z přidané hodnoty, v němž je upraven institut ručení, když podstata činnosti žalovaného je právě uplatnění ručení za neodvedenou daň třetími osobami. Tímto žalovaný vybočil z mezí stanovených ústavními kautelami, zejména pak těmi zakotvenými v čl. 2 odst. 2 a v čl. 4 odst. 1 Listiny základních práv a svobod (secundum et intra legem). Žalobce svou argumentaci opírá také o rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 20. 12. 2017, č. j. 22 Af 33/2016-60.
40. Zdejší soud však předně k vypořádání této námítky uvádí, že uvedený rozsudek Krajského soudu v Ostravě byl rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 12. 2018, č. j. 7 Afs 8/2018-56, zrušen, přičemž samotnou podstatou nyní vznesené žalobcovy námítky se

Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku zabýval velmi detailně. Soud proto vychází z tohoto rozsudku Nejvyššího správního soudu.

41. Jak mimo jiné konstatoval Nejvyšší správní soud, ručení a neuznání nároku na odpočet daně jsou dva samostatné instituty mající své místo v jiných fázích daňového řízení. Zatímco neuznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty spadá do řízení nalézacího, jehož smyslem je zjištění a stanovení vlastní daňové povinnosti daňového subjektu (což bylo podstatou i předmětného daňového řízení žalobce), institut ručení souvisí s placením daní a uplatňuje se v rámci řízení o placení daní.
42. Institut ručení spadá do fáze placení daní také systematicky. V rámci této fáze správy daní funguje jako akcesorický a subsidiární prostředek zajištění úhrady daně již stanovené jinému daňovému subjektu (odborná literatura v této souvislosti uvádí, že ručení míří na nedoplatek, tedy na stanovenou, splatnou a neuhrazenou daň – srov. BAXA, J., DRÁB, O., KANIOVÁ, L., LAVICKÝ, P., SCHILLEROVÁ, A. a ŠIMEK, K.. *Daňový řád. Komentář*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011).
43. Na příslušnost ručení nikoliv do roviny nalézací, ale do roviny platební (resp. na nutnost odlišování těchto dvou fází daňového řízení) upozorňuje i sám zákonodárce, který v důvodové zprávě k § 172 daňového řádu uvádí následující: „*Nutno připomenout, že daňové řízení probíhá ve dvou fázích. Cílem první fáze je daň zjistit a stanovit (fáze nalézací). V druhé fázi je nutné zajistit zaplacení stanovené daně (fáze platební). Ve fázi nalézací je daňové řízení vztahem mezi daňovým subjektem a správcem daně. Ručitel v tomto případě nemá postavení dalšího účastníka řízení, což odpovídá zejména zásadě procesní ekonomie i zásadě přiměřenosti, neboť opačný přístup by vedl k tomu, že by se veškerá komunikace musela vést jak s daňovým subjektem, tak s ručitelem, přičemž ručitele se výsledek tohoto řízení bude přímo týkat pouze v nepatrném procentu případů (tehdy, kdy daňový subjekt nesplní svou platební povinnost). To by ve svých důsledcích vedlo k nevhodnému zatěžování ručitelů, kterým by tak byly zasílány písemnosti ze strany finančních úřadů, které se jich přímo netýkají. Ručitele se tak přímo dotýká až fáze platební, a to pouze v případě, kdy nastanou podmínky uvedené v § 171.*“
44. Kromě toho lze poukázat také na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2018, č. j. 5 Afs 78/2017 - 33, podle něhož „*[i] pro ručení zakotvené v § 109 zákona o dani z přidané hodnoty platí obecná východiska právní teorie. Je institutem zajišťovacím a přistupuje k hlavnímu závazku, má akcesorický charakter a proto je existenčně vázán na zajištěný hlavní závazek a sleduje jeho osud; rozsah ručení je odvozen od hlavního závazku; zaniká společně se závazkem hlavním, není-li zákonem stanoveno jinak (§ 171 odst. 2 daňového řádu). Dalším znakem ručení je jeho subsidiární povaha; může nastoupit až v okamžiku, kdy dlužník nesplní svůj dluh (nebo jeho část), který je ručením zajištěn.*“
45. I v právu soukromém je ručení institutem zajišťovacím a akcesorickým, jehož základní podmínkou je existence platného závazku mezi věřitelem a dlužníkem (a nikoliv institutem patřícím do fáze zjišťování existence závazku). Nejvyšší správní soud přitom setrvalé akcentuje institut jednotnosti a nerozpornosti právního řádu. Ten mimo jiné vyžaduje, aby stejný právní institut, který je vlastní více právním odvětvím, byl koncipován a vykládán shodně. K tomu viz např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 9 Afs 58/2007-96, č. 1754/2009 Sb. NSS, ve kterém se dále uvádí, že „*nelze přijmout názor, podle kterého jsou ručení ve veřejném právu a ručení v soukromém právu něco odlišného. Ručení je obecným institutem vlastním celému právnímu řádu, pro který mohou, pokud je to racionální anebo pokud tak zákonodárce výslovně stanoví, existovat v jednotlivých*

právních odvětvích odlišnosti. Ty ostatně existují i v rámci samotného práva soukromého (srovnej odlišnosti v úpravě ručení dle občanského zákoníku a zákoníku obchodního odůvodněné rozdílnými požadavky na zajištění závazků ve vztazích mezi občany oproti obchodnímu životu). Odlišnosti však nikdy nemohou přesáhnout do samé podstaty tak tradičního institutu, jakým ručení bezesporu odedávna je. Je-li veřejnoprávní úprava strohá, neúplná či rozporná, její výklad v aplikační praxi správních orgánů a soudů by měl hledat shodu, nikoliv vytvářet umělé rozpory (srov. v tomto ohledu rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 26. 10. 2005, č. 1 Afs 86/2004 - 54, č. 792/2006 Sb. NSS; tomuto právnímu názoru výslovně přitakalo plénum Ústavního soudu v nálezu ze dne 29. 1. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 72/06, č. 291/2008 Sb., bod 50).“

46. Podpůrně lze poukázat i na rozsudek ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, č. 3705/2018 Sb. NSS, v němž Nejvyšší správní soud konstatoval, že „odepření nároku na odpočet daně je třeba striktně odlišovat od ručení za daňovou povinnost jiné osoby. Jak odpočet daně, tak i ručení totiž podléhají různým podmínkám a ustanovením směrnice o DPH.“ Uvedený závěr pátého senátu byl vyjádřen i ve stanovisku Generální advokátky SDEU Juliane Kokott předneseném dne 19. 12. 2013 ve věci C-107/13, FIRIN“ OOD proti Direktor na Direkcia „Obžalvane i danačnoosiguritelna praktika“ Veliko Tarnovo pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencia za prichodite. V rozsudku ze dne 13. 3. 2014 Soudní dvůr Evropské unie v uvedené věci označil ručení a nárok na odpočet daně odvedené na vstup za „dva různé aspekty právní úpravy DPH“ (viz bod 28).

47. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 18. 12. 2018, č. j. 7 Afs 8/2018-56, dále uvedl:

[38] Na výše uvedeném nic nemění to, že § 109 odst. 1 zákona o DPH neváže vznik ručitého závazku pouze na nezaplacení daňové povinnosti na straně osoby, za kterou ručitel ručí, nýbrž i na to, že subjekt věděl nebo vědět měl a mohl o zákonem vyjmenovaných situacích uvedených v § 109 odst. 1 zákona o DPH (stran § 109 odst. 2 zákona o DPH viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2018, č. j. 5 Afs 78/2017 - 33). Podmínka, že daňový subjekt věděl nebo vědět měl a mohl, nezakládá srovnatelnost ručení s doktrínou odepření nároku na odpočet daně, nýbrž je „pouze“ dalším předpokladem pro aplikaci ručení (předpokladem vycházejícím zejména ze zásady právní jistoty a ze zásady proporcionality – viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2018, č. j. 5 Afs 78/2017 - 33).

[39] Jinak řečeno, současná podoba § 109 odst. 1 zákona o DPH představuje „pouhý“ zvláštní případ ručení jako zajišťovacího institutu majícího své místo v dílčím daňovém řízení při placení daní, nikoliv obecnou úpravu reakce na veškeré myslitelné daňové podvody (k tomu viz stanovisko Generálního advokáta Colomera ke spojeným věcem Kittel, C-439/04 a C-440/04, podle kterého existují podvodné varianty tak neobvyklé a spletité, jako je představitelství těch, kteří je připravují).“ (pozn. zvýraznění a podtržení provedeno zdejším soudem).

48. Kromě toho Nejvyšší správní soud v daném rozsudku poukázal na praktické obtíže spojené s uplatňováním institutu ručení i setrvalou aplikaci doktríny neuznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, a to i po zavedení institutu ručení do zákona o dani z přidané hodnoty.
49. Ze všech uvedených skutečností krajský soud nepřisvědčil tvrzení žalobce o nesprávném postupu žalovaného. Institut ručení v dané věci neměl být přednostně aplikován namísto institutu neuznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Žalovaný nevybočil z ústavních mezí zakotvených v čl. 2 odst. 2 a v čl. 4 odst. 1 Listiny základních práv a svobod (secundum et intra legem).

50. Konečně žalobce namítal nezákonné ukončení daňových kontrol. Tuto žalobní námitku krajský soud rovněž neshledal důvodnou, přičemž se ztotožnil s hodnocením správních orgánů.
51. Ze správního spisu plyne, že správce daně dne 1. 7. 2016 vydal sdělení, v němž stanovil den 20. 7. 2016 jako den seznámení žalobce s výsledkem kontrolních zjištění na nevyměřené dani z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2013 a červen 2014. Žalobce reagoval sdělením ze dne 15. 7. 2016, v němž považoval osobní seznámení s tímto kontrolním zjištěním za neefektivní a zbytečně nákladné, přičemž požádal správce daně o zaslání tohoto seznámení do datové schránky žalobce. Správce daně tak učinil dne 25. 7. 2016, současně téhož dne vydal rozhodnutí o stanovení lhůty 30 dnů k vyjádření k výsledku kontrolního zjištění. Dne 6. 9. 2016 správce daně vydal sdělení k projednání zpráv o daňových kontrolách na dani z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období a stanovil termín tohoto projednání na 20. 9. 2016, eventuálně 22. 9. 2016. Žalobce se z projednání zpráv o daňové kontrole omluvil dne 18. 9. 2016 s tvrzením, že dne 15. 9. 2016 zmocnil svého stávajícího zástupce k zastoupení v předmětném daňovém řízení, přičemž je nezbytné tomuto zástupci poskytnout dostatečný časový prostor k zevrubnému prostudování případu. Dne 23. 9. 2016 správce daně vydal sdělení k projednání zpráv o daňových kontrolách na dani z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období a stanovil termín tohoto projednání na 12. 10. 2016. Dne 12. 10. 2016 se u správce daně dané jednání uskutečnilo. Žalobce v průběhu jednání požadoval zejména to, aby správce daně identifikoval, v čem měl spočívat podvod na dani z přidané hodnoty a jak byl spáchán, a jaké zvýhodnění v rozporu se 6. směrnicí (směrnice Rady 2006/112/ES) měl žalobce uplatněním odpočtu z přijatých plnění získat, neboť tyto skutečnosti postrádal. Správce daně žalobce odkazoval na kontrolní zjištění, k nimž se žalobce nevyjádřil, nebo uvedl, že na dotazy žalobce odpoví mimo toto jednání písemně. Jednání bylo ukončeno v 17:30. Dne 15. 11. 2016 správce daně vydal sdělení k projednání zpráv o daňových kontrolách na dani z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období a stanovil termín tohoto projednání na 29. 11. 2016, případně na 6. 12. 2016. Současně v tomto sdělení stran výše specifikovaných dotazů žalobce odkázal na odůvodnění daných zpráv, která jsou shodná s odůvodněními uvedenými v Seznámeních s výsledky daňové kontroly za příslušná zdaňovací období, k nimž se měl žalobce možnost vyjádřit, avšak tak neučinil. Žalobce podal dne 5. 12. 2016 omluvu z nařízeného jednání na 6. 12. 2016, v němž rozporoval skutečnosti uvedené v kontrolních zjištěních a znovu vyzval správce daně k zodpovězení otázek uvedených již na ústním jednání dne 12. 10. 2016. Až po poskytnutí těchto odpovědí byl žalobce dle svého vyjádření připraven projednat příslušné zprávy o daňových kontrolách. Správce daně dne 16. 12. 2016 přikročil k vydání zpráv o daňové kontrole za zdaňovací období prosinec 2013 a červen 2014 a současně téhož dne vydal sdělení ve věci ukončení daňových kontrol na dani z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období. Tvrzení žalobce vyhodnotil jako nesouhlas s výsledkem kontrolního zjištění, ke kterému se nevyjádřil, ač tak učinit mohl. Dále správce daně vyhodnotil omluvu žalobce jako formální, tato neobsahovala žádné závažné důvody, tyto nebyly ani doloženy. O následcích spojených s nedostavením se k projednání zpráv o daňových kontrolách byl žalobce řádně poučen. Ukončení daňové kontroly nemůže být závislé na tom, až daňový subjekt sdělí, že je dostatečně uspokojen odpověďmi správce daně. Ze všech správci daně známých skutečností vyhodnotil správce daně chování žalobce tak, že se vyhýbá projednání zpráv o daňových kontrolách a snaží se oddálit jejich podpis. Proto přistoupil

k zaslání příslušných zpráv o daňových kontrolách současně se sdělením o ukončení daňových kontrol v souladu s § 88 odst. 5 daňového řádu.

52. Podle § 88 odst. 1 daňového řádu platí, že o zahájení, průběhu a ukončení daňové kontroly sepiše správce daně zprávu o daňové kontrole, která obsahuje výsledek kontrolního zjištění, včetně hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly, a odkaz na protokoly nebo úřední záznamy o a) zahájení daňové kontroly podepsaný úřední osobou a daňovým subjektem, b) jednáních vedených v průběhu daňové kontroly, c) skutečnostech zjištěných správcem daně mimo jednání, d) seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění, e) vyjádření daňového subjektu obsahující tvrzení, návrhy nebo výhrady daňového subjektu k výsledku kontrolního zjištění, f) stanovisku správce daně k jednotlivým tvrzením, návrhům nebo výhradám daňového subjektu.
53. Správce daně dle § 88 odst. 2 daňového řádu seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření.
54. Dle § 88 odst. 3 daňového řádu 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 navrhopvat jeho další doplnění.
55. Zprávu o daňové kontrole podepisuje dle § 88 odst. 4 daňového řádu kontrolovaný daňový subjekt a úřední osoba. Správce daně po podpisu předá stejnopis zprávy o daňové kontrole kontrolovanému daňovému subjektu. Podpisem zprávy o daňové kontrole je ukončeno její projednání, zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola.
56. Podle § 88 odst. 5 daňového řádu odmítne-li se kontrolovaný daňový subjekt seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo se jejímu projednání vyhýbá, doručí mu ji správce daně do vlastních rukou; den doručení zprávy o daňové kontrole se pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly.
57. Postup správce daně, jak byl rekapitulován v bodě 51 tohoto odůvodnění tak byl v souladu s příslušnými zákonnými ustanoveními. Žalobce sám preferoval písemné vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, k čemuž správce daně v souladu s § 88 odst. 3 stanovil přiměřenou lhůtu 30 dnů, v níž se však žalobce nevyjádřil. Po uplynutí této lhůty již nebylo možné v rámci projednání zpráv o daňových kontrolách žádat jejich další doplnění. Jelikož následně žalobce setrval na stanovisku, že žádá odpovědi správce daně na jim uvedené otázky, které správce daně zodpověděl prostřednictvím odkazu na skutečnosti uvedené již v kontrolních zjištěních, a z tohoto důvodu se omluvil z pořadí třetího nařízeného projednání zpráv o daňových kontrolách, přistoupil správce daně k jejich projednání podle § 88 odst. 5 daňového řádu. V tomto postupu soud neshledal pochybení správce daně, neboť z procesního průběhu daňového řízení v druhé polovině roku 2016 bylo možné mít za to, že se žalobce vyhýbá projednání zpráv o daňových kontrolách.
58. Nad rámec tohoto posouzení pak soud toliko dodává, že i v případě, kdyby přisvědčil žalobci, by se jednalo pouze o procesní pochybení, které by nemělo vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, zvláště s ohledem na další procesní postup žalovaného, který

oproti správci daně vyjádřil jiný právní názor a s tímto byl žalobce řádně seznámen v průběhu odvolacího řízení.

59. Závěrem se soud vypořádal s tvrzením žalobce o narušení zásady dvojstupňovosti řízení, s ohledem na nemožnost vyjádřit se k otázce chybějící daně u společnosti ALS BUILDING. Dané námitce však nepřisvědčil, neboť žalovaný má obecně možnost změnit právní posouzení určitého případu oproti správci daně, jak se stalo i v právě projednávané věci. S takovou změnou právního názoru však musí být daňový subjekt seznámen. To se v dané věci stalo prostřednictvím Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 22. 11. 2017 (součástí spisu odvolacího řízení; nadto žalobce toto seznámení připojil rovněž k žalobnímu návrhu). Žalobce na tento přípis žalovaného reagoval nejprve žádostí o prodloužení lhůty, následně vyjádřením k odlišnému právnímu názoru dle přípisu žalovaného ze dne 22. 11. 2017. Není tak pravdou, že by se žalobce nemohl vyjádřit ke skutečnosti chybějící daně u společnosti ALS BUILDING, v důsledku čehož by měla být narušena zásada dvojstupňovosti řízení. Uvedená žalobní námitka je proto nedůvodná.

VI. Shrnutí a náklady řízení

60. S ohledem na vše shora uvedené dospěl krajský soud k závěru, že napadené rozhodnutí žalovaného nebylo vydáno v souladu se zákonem a žalobní námitky uplatněné žalobcem jsou důvodné. Soudu tedy nezbylo, než napadené rozhodnutí zrušit podle § 78 odst. 1 s. ř. s. a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení dle § 78 odst. 4 s. ř. s., ve kterém bude správní orgán vázán právním názorem zdejšího soudu dle ustanovení § 78 odst. 5 s. ř. s.
61. Výrok o nákladech řízení má oporu v § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Úspěšnému žalobci přísluší právo na náhradu nákladů řízení spočívající v náhradě nákladů za právní zastoupení a za zaplacený soudní poplatek. Na náhradě nákladů za právní zastoupení přísluší dle vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, v platném znění [tarifní hodnota dle § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu], odměna za 4 úkony právní služby dle § 11 odst. 1 advokátního tarifu (převzetí a příprava právního zastoupení, sepsání žaloby, 2x replika), a to za každý tento úkon částka ve výši 3 100 Kč [§ 7 bod 5. ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu]. Náhrada hotových výdajů činí za každý učiněný úkon podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu 300 Kč. Náhrada nákladů za právní zastoupení tak činí částku 13 600 Kč. Protože ustanovený zástupce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se tento jeho nárok o částku 2 856 Kč, kterou je povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona o dani z přidané hodnoty. Dále pak žalobci náleží zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč. Celkově tak žalobci na náhradě nákladů řízení přísluší částka ve výši 19 456 Kč, kterou je žalovaný povinen uhradit v soudem stanovené třicetidenní lhůtě.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 24. června 2020

JUDr. Jaroslava Skoumalová v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje P. H.