



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **PREMIE group, s. r. o.**
sídlem Dolní náměstí 309, 755 01 Vsetín
zastoupený advokátkou Mgr. Nikolou Jílkovou
sídlem Drobného 324/72, 602 00 Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 4. 2019, č. j. 15929/19/5300-21441-712599

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 23. 4. 2019, č. j. 15929/19/5300-21441-712599, se **zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 15 342 Kč, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokátky Mgr. Nikoly Jílkové, sídlem Drobného 324/72, 602 00 Brno.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobce se podanou žalobou ze dne 1. 7. 2019 domáhal zrušení shora vymezeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo rozhodnuto o odvolání žalobce proti rozhodnutím Finančního úřadu pro Zlínský kraj ze dne 12. 4. 2018, dodatečným platebním výměřům, jímž byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2013 – září 2014 a dále listopad 2014 a leden až duben 2015.
2. Žalobce namítl absenci právní jistoty postavení žalobce v průběhu celého řízení; správce daně vyzýval žalobce k prokázání jak splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně, tak zároveň k prokázání dobré víry neúčasti na podvodu. Správce daně žalobce již od počátku stavěl do právní nejistoty, v jakém procesním postavení se nachází. Napadené rozhodnutí je v rozporu s uvedenými výzvami a je z tohoto pohledu nepřezkoumatelné, resp. nezákonné.
3. Dále žalobce obsáhle namítal absenci chybějící daně a daňového podvodu. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že shledal chybějící daň u jím zjištěných řetězců, když správce daně identifikoval 30 různých řetězců. V prvním řetězci popsal žalovaný chybějící daň v bodě [45] nekontaktností společností SELVI GROUP a A. M. invest, když odkázal na body [40] a [42] svého rozhodnutí s tím, že není možno ověřit údaje zahrnuté do daňových přiznání uvedených společností a tím splnění jejich daňové povinnosti na výstupu z šetřených poskytnutých zdanitelných plnění. Taková identifikace chybějící daně je nesprávná, když navíc z napadeného rozhodnutí „mezi řádky“ vyplývá, že uvedené společnosti podaly daňová přiznání a pravděpodobně i odvedly daň. Nelze v takovém případě založit úvahu o chybějící dani pouze na skutečnosti, že správce daně si nemohl údaje z daňového přiznání ověřit. Nadto, z napadeného rozhodnutí současně vyplývá, že správce daně vyslyšel J. S., bývalého jednatele společnosti SELVI GROUP, tedy při jeho výsledku mohl údaje obsažené v daňových přiznáních ověřit. Obdobně identifikoval žalovaný chybějící daň u dalších řetězců.
4. Žalobce ani ze zprávy o daňové kontrole ani z napadeného rozhodnutí nezjistil, v čem správce daně spatřuje v předmětných řetězcích chybějící daň, když žalovaný nevymezil chybějící daň ani co do hodnoty, ani co do času. Žalobce s poukazem na judikaturu správních soudů, např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60, zdůraznil, že z rozhodnutí daňových orgánů musí být jasně patrné, že došlo k narušení daňové neutrality.
5. V popisu napadeného rozhodnutí absentuje, na jakých skutkových okolnostech jsou jednotlivé tvrzené podvody založeny.
6. Žalobce dále snesl protiargumenty k nestandardním okolnostem vymezeným žalovaným, které mají svědčit o existenci daňového podvodu. Vytýkal žalovanému také absenci údajů o postavení daňového subjektu v řetězcích.

7. V průběhu řízení žalobce opakovaně namítal, a činí tak také v rámci žalobních námitek, že požadavek správce daně, aby žalobce prokazoval dobrou víru, je v rozporu se zákonem. Namítal, že dobrá víra se presumuje, její existenci není třeba prokazovat. Je to naopak správce daně, kdo je povinen prokázat, že daňový subjekt v dobré víře nejednal.
8. Žalobce označil s odkazem na závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2018, č. j. 1 Afs 427/2017-48, za účelové tvrzení žalovaného, že neměl-li dodavatel žalobce uloženy uzávěrky ve Sbírce listin, jednalo se o problémový subjekt. Obdobně to platí o virtuálních sídlech dodavatelů. Žalobce se kontrolním mechanismům věnoval, jak vymezil mj. ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, přičemž daňové orgány tomuto podání nevěnovaly pozornost a ani neuvedly, proč uvedená opatření nebyla z jejich pohledu dostačující.
9. Kromě uvedených argumentů namítl žalobce zejména také nezákonnost úkonů správce daně; uvedl, že ačkoli nezákonnost úkonů namítal v řízení opakovaně, žalovaný na ni nikterak nereagoval a napadené rozhodnutí je proto nepřezkoumatelné. Nejedná se přitom a námitku marginální.
10. Jak vyplývá z daňového spisu i ze zprávy o daňové kontrole, uskutečnil správce daně dne 25. 8. 2015 jednání s panem J. S., zaprotokolované jako jednání se třetí osobou pod č. j. 153018/15/3312-60562-803400, přičemž v rámci tohoto jednání pan Satrník úředním osobám mimo jiné sdělil, že pronajímá některé plochy na budovách, že z hlavy neví, musel by se podívat do papírů, přičemž se jedná o plochy ve Vsetíně a ve Zlíně; ve Vsetíně je nějaká reklama s náradím a ještě asi něco na stadionu. Obsahově obdobná rozprava proběhla s paní Š. O. dne 23. 2. 2015, zaznamenaná do protokolu o ústním podání č. j. 402792/15/3312-60562-803400. Tato osoba byla následně volána také jako svědek, přičemž se u výpovědi podívovala, proč musí znovu vypovídat o tom, co již uvedla dříve. Úřední osoby dále jednaly dne 26. 8. 2015 s paní M. B., přičemž průběh jednání byl zaznamenan do protokolu o ústním podání č. j. 1530752/15/3312-60562-803400, přičemž dne 2. 9. 2015 proběhl výslech této osoby jako svědka.
11. Správce daně také získal sdělení p. Ing. L. S., a to formou dožádání, kdy tento při jednání podrobně popisoval spolupráci s obchodním partnerem. Pan S. následně ani jako svědek předvolán nebyl. Obdobně úřední osoby jednaly dne 6. 5. 2015 s panem L. F., který byl následně slyšen dne 12. 7. 2017 jako svědek a správce daně se po svědkovi dožadoval vyjádření k jeho dřívějšímu tvrzení při ústním jednání dne 6. 5. 2015.
12. Žalobce namítá, že úřední osoby uskutečňovaly jiné úřední úkony namísto výslechu svědka. Není možné bez dalšího hovořit s osobami, které obchodovaly s žalobcem a klást jim otázky jako svědkům. Tento postup nemůže být zhojen ani tím, že následně některé osoby byly předvolány ke svědecké výpovědi, tím spíše, když svědci byli směřováni k tomu, aby znovu sdělili to, co již úředním osobám sdělili dříve. Výpovědi získané mimo výslech svědka jsou tak nepoužitelné.
13. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. K námitce nezákonnosti výzev k prokázání skutečností uvedl, že správce daně zprvu vyzýval žalobce k prokázání přijetí plnění od deklarovaného dodavatele a použití přijatého plnění v rámci své ekonomické činnosti. V následném průběhu daňového řízení správce daně konstatoval a žalobce několikrát informoval o tom, že má splnění hmotněprávních i formálních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně dle § 72 a § 73 ZDPH za prokázané. Správci daně však vznikly pochybnosti, zda byl

nárok uplatněn v souladu se smyslem a účelem Směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému DPH, když nabyl podezření o zasažení detekovaných řetězců podvodem. V předmětných výzvách k prokázání skutečností zcela konkrétně popsal nestandardní podmínky obchodních transakcí. Výzvy správce daně, jakož i obsah zprávy o daňové kontrole, nejsou vnitřně rozporné. Pokud správce daně vyzval žalobce k prokázání dobré víry prostřednictvím přijatých rozumných opatření, postupoval v souladu s tehdejšími pojmami rozložení důkazního břemene v rámci prokazování účasti na daňovém podvodu. V následujícím období se Nejvyšší správní soud přiklonil k názoru, že důkazní břemeno leží výlučně na správci daně a nelze jej ani v části prokazování přijetí ochranných opatření přenést. Avšak ani optikou takto pojímaného rozložení důkazního břemene nelze dovozovat nezákonnost předmětných výzev.

14. Pokud se týče absence chybějící daně a daňového podvodu, uvedl žalovaný, že pojem „chybějící daň“ judikatura nikde blíže nekonkretizuje. S ohledem na neustálý vývoj není mnohdy reálné pro správce daně jednoznačně vyčíslit konkrétní výši chybějící daně. Správce daně na svou povinnost nerezignuje a za konstatováním porušení daňové neutrality stojí vyhledávací činnost správce daně, která často vyústí do strohé konstatování o nekontaktnosti dodavatele. Za tímto konstatováním se však skrývá celá škála možných situací, kdy dochází ke zmizení článku v řetězci. Společnosti typu „missing trader“ jsou do struktury daňových podvodů vkládány za účelem znemožnění správci daně rozkrýt celý řetězec společností. Pokud by nemožnost ověřit řádné stanovení daně vylučovala konstatování podvodu na DPH, stačilo by společností organizujícím podvod na dani, aby do řetězce vložily jednu nekontaktní společnost. Ve správcem

daně detekovaných a popsaných obchodních řetězcích byla identifikována chybějící daň, a to jak u přímých dodavatelů žalobce, tak i u předchozích článků řetězce.

15. Podle žalovaného byly správcem daně ve 30 dodavatelsko odběratelských řetězcích zjištěny okolnosti svědčící o podvodu na DPH, které jsou podrobně popsány v napadeném rozhodnutí, kde je také popsáno postavení žalobce v řetězcích.
16. Pokud se týče námitky nezákonnosti úkonů správce daně, nedošlo podle žalovaného k obcházení zákona a krácení práv daňového subjektu. Správce daně při vedení ústního jednání nebo konkrétně výslechu svědka postupoval zcela v souladu se zákonem, kdy podle § 60 daňového řádu sepsal protokol se všemi nezbytnými náležitostmi.

Zjištění z obsahu správních spisů

17. Ze správních spisů soud pro účely soudního přezkumu zjistil, že správce daně zahájil u žalobce daňovou kontrolu na DPH za říjen 2014, která byla následně postupně rozšiřována na projednávaná zdaňovací období.
18. Z obsahu spisu vyplývá, že na základě dožádání správce daně učiněného ještě před zahájením daňové kontroly, se dne 14. 4. 2015 uskutečnilo u dožádaného správce daně – Finančního úřadu pro Olomoucký kraj – ústní jednání, ke kterému se na základě telefonické domluvy dostavil Ing. L. S., jednatel obchodní společnosti HC ZUBR Přerov s. r. o., a to za účelem podání informací vztahujících se k ověření uskutečnění zdanitelného plnění mezi společnostmi HC ZUBR Přerov s. r. o. a Brněnská produkční s. r. o. na základě Smlouvy o pronájmu reklamních ploch ze dne 1. 9. 2014. Z obsahu protokolu o tomto ústním jednání jednak vyplývá, že mu nebyl přítomen žalobce, ani, že by byl k jednání předvolán, či o něm obeznámen, a dále, že dožádaný správce daně kladl podrobné dotazy

týkající se ověření uskutečnění zdanitelného plnění mezi společnostmi HC ZUBR Přerov s. r. o. a Brněnská produkční s. r. o. na základě Smlouvy o pronájmu reklamních ploch ze dne 1. 9. 2014.

19. Dále, na základě dožádání správce daně učiněného ještě před zahájením daňové kontroly, se dne 4. 5. 2015 uskutečnilo u dožádaného správce daně – Finančního úřadu pro Zlínský kraj – ústní jednání, ke kterému se dostavila Mgr. D. S., která byla dotazována ve věci umístění reklamních bannerů obchodních společností STZ-servis, a.s. a VERSTA s. r. o. ve sportovní hale Euronics. Z obsahu protokolu o tomto ústním jednání jednak vyplývá, že mu nebyl přítomen žalobce, ani, že by byl k jednání předvolán, či o něm obeznámen, a dále, že dotazy směřovaly mj. také k transakcím týkajícím se žalobce.
20. Dále, na základě dožádání správce daně, se dne 4. 5. 2015 uskutečnilo u dožádaného správce daně – Finančního úřadu pro Olomoucký kraj – ústní jednání, ke kterému se dostavil na základě telefonického ujednání bývalý jednatel společnosti AGENTURA SIRIUS, s. r. o., J. T., který byl dotazován ve věci prověření obchodní spolupráce se společností PREMIE group s. r. o. v roce 2014. Z obsahu protokolu o tomto ústním jednání vyplývá, že mu nebyl přítomen žalobce ani že by byl k jednání předvolán, či o něm obeznámen.
21. Z daňového spisu se podává, že správce daně předvolal na 2. 9. 2015 k podání svědecké výpovědi osoby J. S. a M. B. a na 7. 9. 2015 osobu J. T.
22. Z obsahu spisu dále vyplývá, že dne 25. 8. 2015 se ke správci daně dostavil z *vlastní iniciativy* J. S., který uvedl, že mu volala paní B., že by se měl dostavit k podání vysvětlení. Z obsahu protokolu vyplývá, že ústnímu jednání nebyl přítomen žalobce, ani o něm nebyl obeznámen, přičemž J. S. se vyjadřoval k pronájmu reklamních ploch společností A.M. invest s. r. o., mj. také žalobci.
23. Z obsahu spisu dále vyplývá, že dne 26. 8. 2015 se ke správci daně dostavila z *vlastní iniciativy* M. B., která uvedla, že se dostavila jako bývalá jednatelka společnosti SELVI GROUP s. r. o., kdy mělo něco přijít od správce daně. Z obsahu protokolu vyplývá, že ústnímu jednání nebyl přítomen žalobce, ani o něm nebyl obeznámen, přičemž M. B. se vyjadřovala k pronájmu reklamních ploch mj. také žalobci.
24. Dne 2. 9. 2015 provedl správce daně výslech svědkyně M. B. za účasti žalobce. Dne 7. 9. 2015 provedl správce daně výslech svědka J. T. (bez účasti žalobce, s jeho souhlasem).
25. Dne 13. 1. 2017 provedl správce daně výslech svědkyně Š. O. ve věci pronájmu reklamních ploch na domě ve Smetanově ul. čp. X ve Vsetíně v letech 2014 a 2015. V rámci tohoto výslechu byla svědkyně také dotazována ke skutečnostem, které uvedla dne 23. 2. 2015 při ústním jednání u správce daně, které se týkalo téhož předmětu.
26. Ze spisu dále vyplývá, že správce daně prováděl dokazování výsledky dalších svědků a dalšími důkazními prostředky, nicméně s ohledem na rozsah žalobních námitek má soud za to, že není zapotřebí rekapitulovat veškeré úkony správce daně v průběhu daňového řízení.
27. Z obsahu spisu se dále podává, že správce daně vyzýval žalobce výzvy k prokázání tvrzení tak, jak jsou vymezeny blíže v žalobě, včetně jejich obsahu, tedy, že u v žalobě specifikovaných výzev správce daně vyzýval žalobce jak k prokázání splnění hmotněprávních podmínek dle § 72 a 73 ZDPH, tak k prokázání dobré víry neúčasti na daňovém podvodu.

28. Po uskutečněné daňové kontrole vydal správce daně předmětné platební výměry, přičemž k odvolání žalobce bylo rozhodnuto napadeným rozhodnutím.

Posouzení věci krajským soudem

29. 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 přitom krajský soud rozhodl bez nařízení jednání ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s., neboť dospěl k závěru, že v průběhu řízení došlo ze strany správce daně, potažmo žalovaného, k postupům, které jsou svou povahou vadou řízení, jež mohly mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci.
30. Krajský soud se nejprve vyjádří právě k námitce nezákonnosti (vadnosti) postupů správce daně.
31. Podle § 78 odst. 1, 2 a 3 daňového řádu
- (1) Správce daně vyhledává důkazní prostředky a daňové subjekty a zjišťuje plnění jejich povinností při správě daní před zahájením řízení i v jeho průběhu.
 - (2) Vyhledávací činnost provádí správce daně i bez součinnosti s daňovým subjektem.
 - (3) V rámci vyhledávací činnosti správce daně
 - a) ověřuje úplnost evidence či registrace daňových subjektů,
 - b) zjišťuje údaje týkající se příjmů, majetkových poměrů a dalších skutečností rozhodných pro správné zjištění, stanovení a placení daně,
 - c) shromažďuje a zpracovává informace a využívá informační systémy v rozsahu podle § 9 odst. 3,
 - d) opatřuje nezbytná vysvětlení,
 - e) provádí místní šetření.
32. V citovaném ustanovení jsou vymezeny úkony správce daně, které tento provádí v rámci tzv. vyhledávací činnosti, kterou, jak vyplývá z odst. 2 tohoto ustanovení, provádí správce daně i bez součinnosti s daňovým subjektem. S ohledem na obsah žalobní námítky týkající se vadných postupů správce daně bylo na krajském soudu posoudit, zda žalobcem namítané úkony – tj. ústní jednání s třetími osobami – J. S., M. B., L. S. a Š. O., ale i s osobami dalšími, bylo možné podřadit pod úkony v rámci tzv. vyhledávací činnosti bez součinnosti s žalobcem. Krajský soud dospěl k závěru, že nikoliv.
33. Podstatné pro posouzení zákonnosti těchto úkonů správce daně totiž je především obsah úkonů; ze všech protokolů o ústním jednání s uvedenými osobami (v době ještě před jejich výslechem v postavení svědků) totiž zcela jednoznačně vyplývá, že správce daně zjišťoval již konkrétní okolnosti týkající se transakcí mající spojitost s žalobcem za kontrolovaná období. Podle krajského soudu uvedené úkony nesměřovaly ke zjištění skutečností předvídaných § 78 odst. 3 daňového řádu; nejednalo se o *nezbytná* vysvětlení, nebyly ani zjišťovány *pouze* skutečnosti týkající se příjmů, majetkových poměrů a dalších skutečností rozhodných pro správné zjištění, stanovení a placení daně. Je zcela zřejmé, že správce daně, byť i v rámci dožádání, zjišťoval již *konkrétní* okolnosti zkoumaných transakcí majících

spojitost s žalobcem za kontrolovaná období. Uvedená činnost správce daně tedy výrazně přesáhla rozsah možné vyhledávací činnosti. Nutno podotknout, že pochybení správce daně bylo lze zhojit tím, že žalobce by měl možnost se těchto ústních jednání zúčastnit tak, aby měl možnost tzv. třetím osobám klást otázky a následně na zjištění reagovat.

34. Vadný postup správce daně však už nebylo možno zhojit tím, že uvedené osoby byly následně vyslechnuty jako svědci při možnosti aktivní účasti žalobce. Správce daně totiž vedl zjišťování skutečností důležitých pro správné stanovení daně poté, co již měl nezákonně získané informace a prostřednictvím výsledku uvedených osob v postavení svědka v podstatě hodlal dosáhnout zákonnosti již dříve nezákonně získaných informací. Podle krajského soudu je nezbytné striktně odmítnout postup, kdy správce daně v rámci „předzvědné činnosti“ nejprve od třetích osob zjistí, „co ví“, aby je následně k témuž mohl vyslechnout v řádném procesním postavení za možnosti aktivní účasti daňového subjektu.
35. Krajský soud má za to, že uvedeným postupem skutečně došlo ke zkrácení práv žalobce, přičemž tento vadný postup mohl zcela jistě vést k nezákonnému rozhodnutí ve věci, neboť napadené rozhodnutí je co do skutkových zjištění postaveno mj. také na skutečnostech zjištěných právě od osob, u nichž žalobce nezákonný postup namítá.
36. Pokud se týče dalších námitek, směřují v převážné části do nesprávného posouzení okolností vedoucích k závěru o účasti žalobce na transakcích zasažených podvodem na DPH, včetně nesprávného závěru o existenci samotného podvodu, jakož i chybějící daně a v té souvislosti také v neunesení důkazního břemene ze strany žalovaného.
37. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, mj. uzavřel, že nelze nepřipustně zakládat objektivní daňovou odpovědnost kteréhokoli subjektu zapojeného v obchodním řetězci za pohyb a osud zboží. *A contrario* lze naopak konstatovat, a to i s ohledem na evropskou judikaturu, že k učinění závěru o účasti na daňovém podvodu, resp. účasti na obchodním řetězci, kde jedna nebo i více transakcí jsou zasaženy daňovým podvodem ve smyslu ve smyslu judikatury SDEU, je vyžadována subjektivní odpovědnost daňového subjektu, jemuž je v důsledku účasti na daňovém podvodu odepřen nárok na odpočet DPH, tj. odpovědnost za zavinění ve formě alespoň nevědomé nedbalosti. Při nevědomé nedbalosti daňový subjekt neví, že svým jednáním může způsobit účast na daňovém podvodu a následek spočívající v odepření nároku na odpočet DPH, ačkoliv o tom vzhledem k okolnostem a ke svým osobním poměrům vědět měl a mohl. Ve srovnání s vědomou nedbalostí u nevědomé nedbalosti absentuje u daňového subjektu vědomí toho, že svým jednáním může způsobit uvedený následek. Jeho daňová odpovědnost je tedy v rovině subjektivní stránky jeho jednání založena pouze na povinnosti a současně možnosti předvídat takový následek. Tato možnost předvídat ho - a tedy i být si ho vědom - je u daňového subjektu posuzována na základě jeho subjektivních poměrů a objektivně existujících okolností daného obchodního případu. O nedbalost na jeho straně přitom

jde, pokud na jedné straně měl možnost následek předvídat a byl toho schopen a na druhé straně byl současně povinen ho předvídat.

38. Podvod na DPH, resp. jeho účast na něm, důsledkem čehož je odepření nároku na odpočet daně uhrazené na vstupu, je přitom v zásadě soudní konstrukcí; judikatura SDEU jako podvod na DPH 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 uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám [viz např. rozsudky ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise*, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Sb. (dále jen „*Optigen*“), a ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, (dále jen „*Kittel*“), naposledy rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech *Mahagében kft a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11, (dále jen „*Mahagében*“)]. Zásadní je, že důkazního břemeno ohledně prokázání skutečnosti účasti daňového subjektu (žalobce) na řetězci obchodních transakcí zatížených podvodem na DPH tíží výhradně správce daně. Ostatně v již cit. rozsudku ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, Nejvyšší správní uvedl, že „zásadně nesouhlasí s úvahami žalovaného o jakémkoli přenášení důkazního břemene zpět na stěžovatele na základě „vědomostního testu“ (aniž by tento instrument náležitě popsal). Skutečnost, že stěžovatel mohl vědět, měl vědět či dokonce přímo věděl o veškerých popsanych objektivních okolnostech (týkajících se osob a dílčích transakcí od jeho smluvního dodavatele odlišných), které následně žalovaný zjistil, a z čeho tak žalovaný usuzuje, prokazuje zásadně vždy správce daně. Pokud stěžovatel předestře své verze podložené relevantními skutečnostmi o tom, že obchodní transakce či některé její části byly v rámci jeho běžné obchodní praxe standardní, je naopak na správci daně, aby přesvědčivě odůvodnil, že se o běžnou obchodní praxi nejednalo a na základě čeho tak usuzuje.“.

39. Důvodem pro odepření nároku na odpočet DPH bylo v projednávané věci mj. také 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].
40. 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.

41. 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.
42. Krajský soud po důkladném posouzení v dané věci dospěl k závěru, že žalovaný, resp. správce daně prvního stupně nesprávně identifikoval chybějící daň.
43. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že ve vztahu k dodavatelům žalobce, společnosti SELVI GROUP a A. M. invest identifikoval správce daně chybějící daň z důvodu nekontaktnosti těchto subjektů a nemožnosti ověřit údaje zahrnuté do daňových přiznání těchto společností. Zároveň ale k uvedeným společnostem uvedl, že společnost SELVI GROUP byla v rozhodném období čtvrtletním plátcem daně, do konce roku 2014 podávala daňová přiznání a malé daňové povinnosti z nich vyplývající hradila. Společnost A. M. invest podávala daňová přiznání do srpna 2015, přičemž nehradila vykázané malé daňové povinnosti. Krajskému soudu není zřejmé, z čeho, vyjma pouhé nekontaktnosti uvedených společností, správce daně, potažmo žalovaný, dovozují existenci chybějící daně, a to navíc právě ve vztahu k transakcím s žalobcem. Pokud společnost SELVI GROUP hradila vykázané daňové povinnosti, lze jen stěží hovořit o chybějící dani v řetězci. Správce daně, ani žalovaný neidentifikovali nijak blíže skutečnosti, které by o *chybějící dani* mohly svědčit. Žalovaný nevymezil, v čem došlo k narušení daňové neutrality, tedy že nebyla odvedena daň jedním ze subjektů v řetězci, zatímco jiný subjekt si daň odečetl za účelem daňového zvýhodnění. Nemůže být kladeno k tíži žalobce, že daňové orgány nebyly schopny v době provádění daňové kontroly u žalobce ověřit daňové povinnosti jeho dodavatelů, pokud dodavatelé vykázané daňové povinnosti plní. Jednání žalobce není možno hodnotit pouze v kontextu jednání jeho dodavatelů (viz rozsudek *Optigen*).
44. Obdobně platí úvahy krajského soudu ohledně dalších dodavatelů, resp. článků správcem daně identifikovaného řetězce.
45. Z dalších článků je třeba zdůraznit skutečnosti zjištěné u společnosti MAC LEVEL, kdy žalovaný v napadeném rozhodnutí uvádí, že tato společnost v podaných daňových přiznáních za leden až červenec 2015 vykazovala nulové hodnoty s nulovou daňovou povinností a za období srpen, září a říjen 2015 byla daň stanovena podle pomůcek, tedy *činností správce daně*. Z výsledku této činnosti (stanovení daně podle pomůcek) přitom nevyplynula žádná okolnost, z níž by mohlo být jakkoli zřejmé, že transakce mezi uvedenými dodavateli a žalobcem jsou zatíženy podvodem na DPH, resp. žádný takový výsledek nebyl správcem daně v průběhu daňového řízení, ani žalovaným v napadeném rozhodnutí, prezentován. V tomto smyslu je třeba při respektu shora vytýčené judikatury podotknout, že samotné nedovedení daně ještě nemůže samo o sobě svědčit o existenci podvodu. Je zapotřebí zdůraznit, že pokud v projednávané věci daň byla stanovena dodavatelům žalobce, resp. článkům řetězce, činností správce daně (podle pomůcek), bylo na žalovaném, aby identifikoval, v čem tkví ony závažné okolnosti svědčící o tom, že transakce jsou zatíženy podvodem.
46. Obdobně, u společnosti FOODSTAR došlo k tomu, že správcem daně v rámci daňové kontroly, tedy *činností správce daně*, nebyl této společnosti uznán nárok na odpočet daně z přijatých plnění za pronájem reklamních ploch, přičemž společnost se proti vydaným

platebním výměřům neodvolala. Žalovaný v tomto případě opět neuvedl žádné bližší okolnosti, tedy není zřejmé, z jakého důvodu nebyl uvedenému společnosti uznán nárok na odpočet DPH, přičemž k uvedenému došlo v důsledku činnosti správce daně, tedy bylo opět na daňových orgánech, aby přesně vymezili, na základě čeho dovozují u uvedené společnosti chybějící daň. Jako zcela irrelevantní je to, že společnost se neodvolala proti vydaným platebním výměřům.

47. Také ve vztahu ke společnosti Brněnská produkční není krajskému soudu zřejmé, z čeho žalovaný dovozuje narušení daňové neutrality, přičemž neobstojí konstatování, že u této společnosti neexistují přímá přijatá zdanitelná plnění, která by mohla snižovat výslednou daňovou povinnost. Jedná se o obecné, ničím blíže nepodložené konstatování.
48. Pokud se jedná o chybějící daň u společnosti LTSB CENTRUM, konstatoval správce daně, že tato zahrnula uskutečněné plnění pro žalobce do podaného daňového přiznání, ale současně si tato kompenzovala přijatými plněními od společností, u kterých nebylo prokázáno, zda plnění uskutečnily. Z uvedeného opět nelze zjistit bližší specifikaci skutečně chybějící daně ve smyslu shora vymezené judikatury.
49. Krajský soud má s ohledem na uvedené závěry za to, že správce daně, potažmo žalovaný identifikoval chybějící daň ve smyslu evropské judikatury týkající se podvodů na DPH nesprávně.
50. Za uvedené situace je tedy zřejmé, že z důvodu vadného postupu správce daně vytčeného shora a z důvodu nesprávné identifikace chybějící daně a tudíž také základních okolností existence daňového podvodu nemůže napadené rozhodnutí obstát. Je tedy nadbytečné se blíže vyjadřovat k jednotlivým „objektivním okolnostem“ domnělého podvodu, jakož i blíže posuzovat vědomost žalobce o účasti na domnělém podvodu.
51. Nad rámec uvedeného, pokud se týče námitky žalobce stran nezákonných výzev k prokázání skutečností, je třeba přisvědčit žalobci, že postup správce daně byl nesprávný, pokud zároveň vyzýval žalobce k prokázání naplnění hmotněprávních podmínek ve smyslu § 72 a § 73 ZDPH a zároveň, v rozporu se shora vymezenou judikaturou, vyzýval žalobce rovněž j prokázání neúčasti na daňovém podvodu. Nicméně, s ohledem na důvody zrušení napadeného rozhodnutí je nadbytečné se uvedenými pochybeními správce daně blíže zabývat, neboť jsou bez vlivu na rozhodnutí ve věci.

Závěr a náklady řízení

52. Krajský soud uzavírá, že shledal žalobu důvodnou, a proto napadené rozhodnutí pro vady řízení a pro nezákonnost podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. a § 78 odst. 1, 4 s. ř. s. zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, ve kterém bude žalovaný vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
53. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce byl v řízení procesně úspěšný a vzniklo mu tak vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení. Náklady žalobce tvoří:
 - a) zaplacený soudní poplatek 3 000 Kč
 - b) náklady právního zastoupení advokátem
 - 1) odměna advokáta za zastupování v řízení ve výši 3 100 Kč / úkon při těchto úkonech právní služby:

- | | | |
|-----------------------------------|---------------------------|----------|
| 1) příprava a převzetí věci | | |
| 2) podání žaloby | § 7, § 9 odst. 4 písm. d) | |
| 3) replika k vyjádření žalovaného | vyhl. č. 177/1996 Sb. | 9 300 Kč |

- | | | |
|--|---------------------------------------|--------|
| II) paušální náhrada hotových výdajů
advokáta ve výši 300 Kč / úkon
při úkonech právní pomoci
vypočtených pod písm. II) | § 13 odst. 4
vyhl. č. 177/1996 Sb. | 900 Kč |
|--|---------------------------------------|--------|

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

Soud proto uložil žalovanému zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení tuto částku, a to dle § 64 s. ř. s. ve spojení s § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších změn a doplnění (dále jen „o. s. ř.“) k rukám advokátky, která žalobce v řízení zastupovala. Vzhledem k odlišné úpravě s. ř. s. a o. s. ř., týkající se nabytí právní moci rozhodnutí (srov. § 54 odst. 5 s. ř. s., § 159, § 160 odst. 1 o. s. ř.), uložil soud žalovanému povinnost zaplatit náhradu nákladů řízení ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku.

Poučení:

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

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

Ostrava 28. května 2020

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu