



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

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

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

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 11. 2018, č. j. 47569/18/5300-21444-700333, ve věci daně z přidané hodnoty,

takto:

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 15. 11. 2018, č. j. 47569/18/5300-21444-700333 **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 15 342 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 21. 1. 2019 domáhal přezkoumání shora uvedeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2012 – srpen 2013 ze dne 27. 10. 2017 a za zdaňovací období měsíce dubna roku 2014 ze dne 27. 10. 2017. Předmětem doměření daně jsou vždy neuznané uplatněné odpočty za reklamní služby poskytnuté žalobci dodavatelem společností PROPAG-STORM a. s. (dále „Propag“). 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 řetězce zasažené podvodem na DPH a současně dospěl k závěru, že žalobce věděl nebo minimálně vědět mohl, že se v případě obchodů s marketingovými a reklamními službami podílí na řetězových obchodních transakcích, které jsou stiženy podvodem.
2. Podle žalobce se žalovaný vypořádal s odvolacími námitkami uvedenými žalobcem v odvolání zcela účelově, bez vzájemných souvislostí, bez posouzení vlivu skutkového stavu a zcela v rozporu se zákonnou úpravou a související judikaturou.
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. Žalobce dále namítá procesní pochybení žalovaného. Namítá, že podkladová rozhodnutí správce daně byla vydána dne 27. 10. 2017 za situace, kdy podkladem pro odůvodnění napadených rozhodnutí byla v daný okamžik neprojednaná zpráva o daňové kontrole (tato byla žalobci doručena dne 6. 11. 2017). Dále, z důvodu čerpání dovolené statutárního zástupce žalobce se žalobce nemohl vyjádřit k výsledku kontrolních zjištění, dále žalobce považuje za zcela protiprávní stanovení lhůty k vyjádření se k výsledkům kontrolních zjištění v řádu stovek stran v délce 8 dnů jako účelový a protiprávní. Žalobce dále namítl, že nedošlo k přenosu důkazního břemene dle § 92 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), porušení § 92 odst. 7, § 8 odst. 2 a § 6 odst. 1 daňového řádu.
4. Pokud se týče hmotněprávních podmínek, žalovaný nezdůvodnil, jakým konkrétním způsobem se předmětné transakce vymykaly z běžných obchodních transakcí žalobce, přičemž se nelze ztotožnit s tvrzením žalovaného, že v rámci obchodních řetězců došlo k narušení neutrality daně, jež je důsledkem podvodného jednání a že předmětné obchodní transakce byly s tímto podvodným jednáním spojené. Žalobce nesouhlasí se závěrem, že je

posledním článkem řetězce a konečným příjemcem reklamních služeb a že z jeho uhrazených finančních prostředků za tyto služby bylo žalobci vráceno cca 80 až 85 % ze základu daně. Žalobce zdůraznil, že objednal přímo od společnosti Propag reklamní služby, které mu byly nabídnuty v balíčku akcí. Předmětem schůzek s v řízení vyslechnutými svědkyněmi K. a O. bylo výlučně obchodní jednání o reklamních službách, nepadla zmínka o vrácení části prostředků. Obě svědkyně nikdy neuvedly přímo žalobce, vždy hovořily pouze o odběratelích nebo klientech. U tvrzeného předávání peněz nikdy nebyla žádná ze svědkyň. Výpověď svědkyň K. a O., které se doznaly ke své trestné činnosti, tedy dlouhodobě porušovaly zákonná ustanovení, nemůže mít v daňovém řízení s žalobcem stejnou váhu jako tvrzení žalobce či tvrzení vyslechnutých svědků D. či M. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že sice nebylo prokázáno, která konkrétní osoba vratku finančních prostředků za žalobce převzala, nicméně bylo postaveno na jisto, na jakém principu údajný podvod spočíval. Jedná se o zjevnou důkazní nouzi žalovaného.

5. K tíži žalobce nemůže jít skutečnost, že společnost Propag nebyla členem Asociace reklamních agentur a dále, že některé společnosti jsou nekontaktní a plnění vůči společnosti Propag nebylo možno ověřit.
6. Žalobce nakoupil od společnosti Propag reklamní služby v rámci balíku nabídnutých služeb, který byl pro odběratele výhodný z hlediska všestrannosti a zahrnoval provedení velkého spektra reklamy a tím i zviditelnění žalobce. Služby nabízené společností Propag byly na trhu jedinečné, přičemž žalobce nenašel na trhu jiný subjekt, který by nabízel identickou službu jako společnost Propag, což potvrdila i svědkyně O. Není sporu o tom, že k provedení reklamních služeb došlo. Žalovaný zcela ignoruje ekonomický přínos reklamy.
7. Žalovaný klade žalobci za vinu, že neměl povědomí o subdodavatelích společnosti Propag. Chování žalobce nelze považovat za neobezřetné; žalobce si ověřil, že společnost Propag byla plátcem DPH od 28. 11. 2007, se zveřejněnými účty, s historií společnosti od roku 2007, se stabilními statutárními orgány, nesídlí na virtuální adrese, má uloženy každoročně výsledky hospodaření, její činnost každoročně generuje zisk a nevykazuje daňové nedoplatky. Po žalobci tak nelze požadovat získávání informací o subdodavatelích. Odebraná reklamní služba vedla ke zvýšení tržeb žalobce.
8. Žalovaný nepřihlédl k závěrům rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 (věc „Vyrtych“). Žalobce namítá porušení zásady legitimního očekávání s ohledem na závěry zprávy o daňové kontrole za zdaňovací období předcházející období spornému.
9. Žalobce dále zdůraznil, že výsledkem daňového řízení u společnosti Propag bylo doměření daně, jelikož nebylo prokázáno, že by deklarovaní dodavatelé předmětné služby společnosti Propag dodali. Tedy, společnosti Propag nebyla daň doměřena z důvodu prokázání daňového podvodu. Výsledek daňového řízení u společnosti Propag je v rozporu s tvrzeními žalovaného v napadeném rozhodnutí.
10. Pokud se týče výsledku svědkyň O. a K. ve dnech 21. 2. 2017 a 17. 1. 2018, tyto proběhly v rozporu s § 96 odst. 2 daňového řádu bez jeho účasti. Žalobce nebyl seznámen s prováděním výslechů svědkyň dne 21. 2. 2017, přičemž měl být následně tento procesní nedostatek napraven prostřednictvím žalovaného. Sdělení o opakování svědeckých výpovědí dne 17. 1. 2018 bylo žalobci řádně doručeno až dne 15. 1. 2018, tedy 2 dny před

termínem výslechů, v rozporu s § 32 daňového řádu. Přesto se žalobce snažil k výsledku svědkyň dostavit. Svědecká výpověď svědkyň byla naplánována na dálničním oddělení Policie ČR až v Bernarticích 44 na 64. kilometru dálnice D1, tedy cca 350 km od sídla žalobce. Místo konání výslechů bylo přitom nutné dosáhnout prostřednictvím dálnice D1. Bohužel uvedeného dne došlo k několikanásobné havárii automobilů v důsledku kalamity a dálnice byla na 20 h uzavřena. Zástupce žalobce, který jel z Havířova, se v důsledku uvíznutí na D1 nemohl dostavit, žádal telefonicky správce daně o posunutí termínu výslechů svědkyň, avšak mu nebylo vyhověno.

11. Ve vztahu k výsledkům svědkyň O. a K. žalobce zásadně namítá, že jejich výpovědi nelze považovat za věrohodné a nestranné s ohledem na jejich trestní stíhání. Žalovaný se nevypořádal s tím, že odpovědi svědkyň na obdobně kladené otázky zaprotokolované v různých protokolech jsou zcela odlišné a rozdílná tvrzení nemohou být prověřena. Svědkyně přitom vypovídaly o tom, co si samy dovodily a vydedukovaly, resp., co se dozvěděly od jiných osob, což je v přímém rozporu s klíčovou zásadou svědecké výpovědi, kterou by měla být jejich nezprostředkovatelnost. Na takovém svědectví nemohou být postaveny klíčové důkazy žalovaného.
12. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby a předně odkázal na napadené rozhodnutí. Zdůraznil, že je zjevné, že zdanitelná plnění přijatá žalobcem byla postupně fakturována jednotlivým společnostem v identifikovaných řetězcích transakcí, přičemž prvním článkem byla společnost E-MOTION, s. r. o. V řetězci transakcí se vždy vyskytovala jedna ze společností, u nichž nebylo v důsledku jejich nekontaktnosti možné ověřiv vykázanou daň a ani zda tato obsahuje daň z plnění odběrateli, které bylo následně dodáno v řetězci žalobci. Za chybějící daň je nutno považovat rovněž daň, která byla z důvodu neprokázání přijetí zdanitelných plnění od deklarovaných dodavatelů pravomocně stanovena dodavateli žalobce, společnosti Propag a která nebyla touto společností uhrazena. Pokud žalobce následně uplatnil nárok na odpočet daně z titulu přijetí zdanitelných plnění ze strany dodavatele Propag, došlo k narušení neutrality daně. Žalovaný dále vyzdvihl zejména zjištěný princip fungování řetězce transakcí, který byl vytvořen za účelem vygenerování vratky ve výši 80 – 85 % z plateb za zdanitelná plnění poskytnutá společností Propag jejím odběratelům. Tvrzení žalobce, že mu vrácené finanční prostředky poskytovány nebyly, nemění nic na tom, že daň v řetězcích nebyla odvedena v její zákonné výši, čímž byla narušena neutralita systému daně z přidané hodnoty. Zapojení žalobce do řetězců zasažených podvodem na DPH je skutečností, o které není sporu, jelikož přijetí zdanitelných plnění od společnosti Propag nebylo v posuzované věci zpochybněno. Žalovaný také připomněl, že nepojal za prokázanou skutečnost, že by žalobce obdržel zpětné úplaty ze zdanitelných plnění, a proto ani nebyla považována za jednu z objektivních skutečností. Pokud žalobce zpochybňuje věrohodnost svědkyň K. a O., žalovaný uvedl, že je prakticky vyloučeno, aby obě svědkyně co se týká vrácení finančních prostředků vypovídaly v rozporu se skutečností. Žalovaný se dále v souladu s obsahem napadeného rozhodnutí vyjádřil k obsahu jednotlivých jím identifikovaných objektivních skutečností vedoucích k závěru o existenci podvodu na DPH.
13. Pokud se týče rozporu v kontrolním zjištění u společnosti Propag a u žalobce, žalovaný uvedl, že daňová řízení u různých subjektů jsou na sobě nezávislá, přičemž společnost Propag se nacházela oproti žalobci v odlišné důkazní situaci, když neprokázala ani, že zdanitelná plnění přijala. K provedení výslechů svědkyň bez účasti žalobce žalovaný pouze uvedl, že rozhodnutí o místě provedení svědeckých výpovědí nebylo v moci správce daně;

žalobci bylo umožněno, aby se účastnil výsledků svědkyň dne 17. 1. 2018 a skutečnost, že se jej nemohl zúčastnit z důvodů, které neměly původ na straně správce daně, nemůže mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

Zjištění z obsahu správních spisů

14. Z obsahu správních spisů soud pro účely přezkumu napadeného rozhodnutí zjistil, u žalobce byla zahájena daňová kontrola na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období a zdaňovací období říjen 2012 – srpen 2013 a za zdaňovací období měsíce dubna roku 2014. V každém z šetřených období žalobce deklaroval mj. přijetí zdanitelného plnění od společnosti Propag. Předmětem těchto plnění byla marketingová reklamní činnost na základě rámcových smluv uzavřených mezi žalobcem a Propag. Správce daně dospěl k závěru, že žalobce od společnosti Propag deklarované služby skutečně přijal, avšak tato plnění byla zasažena daňovým podvodem, o kterém žalobce měl a mohl vědět, přičemž nepřijal potřebná opatření, která by jeho účast na daňovém podvodu zamezila, a proto nárokový odpočet nepřiznal. Z tohoto důvodu nebyl přiznán nárok na odpočet daně podle § 72 a 73 ZDPH. Na základě těchto závěrů správce daně vydal dodatečné platební výměry. Proti nim podal žalobce odvolání.
15. V odvolacím řízení byly provedeny výsledky svědků L. O. a H. K., a to dne 17. 1. 2018, přičemž ze spisu je zřejmé, že v uvedený den žalobce telefonicky kontaktoval správce daně s tím, že z důvodu kalamity na dálnici D1 se nebude moci zúčastnit výsledku svědkyň a požádal o přesunutí na jiný termín, v čemž mu však nebylo vyhověno a výsledky byly provedeny bez přítomnosti žalobce. Žalovaný poté, co žalobce seznámil se skutečnostmi zjištěnými v rámci odvolacího řízení, vydal napadené rozhodnutí. U deklarovaných přijatých plnění od společnosti Propag žalovaný detekoval řetězec počínající společností E-MOTION, s. r. o. a končící žalobcem. Žalovaný zjistil chybějící daň u dodavatele žalobce, společnosti Propag, které byla daň z přidané hodnoty doměřena z důvodu neprokázání oprávněnosti nároku na odpočet daně podle § 72 a 73 ZDPH. Tato daň nebyla zaplacená. Žalovaný se s názorem správce daně ztotožnil; chybějící daň identifikoval u společnosti Propag. Současně konstatoval, že chybějící daň lze v předestřených řetězcích nalézt rovněž u některých dodavatelů společnosti Propag, když společnosti Levimexo, DMAX a GEETERA byly pro správce daně nekontaktní a nebylo možno uskutečnění plnění vůči společnosti Propag ověřit.

Posouzení věci krajským soudem

16. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná; ve věci rozhodl u ústního jednání dne 4.3. 2020, u kterého účastníci setrvali na svých stanoviscích, přičemž žalobce nad rámec toho zdůraznil, že proti žalobci bylo zahájeno trestní stíhání v souvislosti s předmětnými transakcemi, přičemž ke stížnosti žalobce bylo usnesení o zahájení trestního stíhání žalobce zrušeno usnesením Nejvyššího státního zastupitelství ze dne 4. 9. 2019, č. j. 2 Nzt 14/2019-70. Žalovaný u ústního jednání k výsledkům svědkyň O. a K. zdůraznil, že se nejednalo o informace z doslechu, když žalovaný pro potřeby vědomosti o podvodném jednání užil jiné objektivní okolnosti a informace sdělené svědkyněmi byly obecné o způsobu fungování transakcí.
17. Pokud se týče jednotlivých žalobních námitek, uvážil krajský soud následovně.

18. K námitce, že žalovaný neidentifikoval chybějící daň, resp. ji identifikoval nesprávně, krajský soud zdůrazňuje, 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).
19. Žalovaný v napadeném rozhodnutí identifikoval chybějící daň u společnosti Propag (bod 46. odůvodnění napadeného rozhodnutí).
20. Žalobce zdůraznil, že výsledkem daňového řízení u společnosti Propag bylo doměření daně, jelikož nebylo prokázáno, že by deklarovaní dodavatelé předmětné služby společnosti Propag dodali. Tedy, společnosti Propag nebyla daň doměřena z důvodu prokázání daňového podvodu. Výsledek daňového řízení u společnosti Propag je v rozporu s tvrzeními žalovaného v napadeném rozhodnutí.
21. Při odpovědi na tuto žalobní námitku je třeba 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. Přijatou daň měla společnost Propag podle § 20a odst. 1 zákona o DPH přiznat, což také učinila. Daň fakticky neodvedla, neboť předmětné reklamní služby deklarovala přijmout od svých dodavatelů, uplatnila u něj nárok na odpočet daně na vstupu a tento započítala na daň na výstupu (celkem uplatnila nadměrný odpočet ve smyslu § 4 odst. 1 písm. c) zákona o DPH). Správce daně následně uplatněný odpočet neuznal, protože společnost Propag své dodavatele neprokázala a tím nebylo možno ověřit, zda tyto společnosti své daňové povinnosti plnily, v důsledku čehož se zvýšil daňový základ společnosti Propag a byla jí daň doměřena. Za tuto daň odpovídá primárně společnost Propag, když se jedná o její daňovou povinnost. Žalobce za ni bude odpovídat pouze v případě, kdy transakce je zasažena podvodem, kterého se žalobce vědomě účastnil, a tato daň je tou „podvodnou“ daní. Jinými slovy, podvodné jednání, kterého se žalobce účastnil, musí směřovat právě k tomu, že nedůvodně nárokováním odpočtem nedojde k zaplacení právě daně od žalobce nebo – slovy shora uvedené judikatury - v důsledku toho získá žalobce nedůvodnou výhodu. Bez doměření daně společnosti Propag by žádná chybějící daň nebyla, neboť by existoval původní stav.
22. Doměřil-li správce daně daň jak společnosti Propag, tak žalobci, skutečně rozhodoval o téže dani dvakrát, což však je zásadně možné, neboť se tak stalo z různých důvodů; společnosti Propag z důvodu neprokázání deklarovaných dodavatelů, u žalobce z důvodu zasažení transakce podvodem. V posuzované věci mohla být tatáž daň doměřena žalobci jen proto, že byla nejdříve doměřena společnosti Propag a tato ji nezaplatila, když zde je podle žalovaného chybějící daň. Pokud by společnost Propag doměřenou daň zaplatila, pak by zde nebyla chybějící daň a odpovědnost žalobce by dána nebyla, jakkoliv by jinak byly

naplněny všechny znaky podvodu. Samotné nezaplacení doměřené daně společností Propag však podvodem jistě není, jak uvedl i Nejvyšší správní soud ve věci *Výrtych* (bod 61. odůvodnění); dalším nutným předpokladem je, aby žalovaný prokázal, že prověřovaná transakce je zasažena podvodem, kterého se žalobce vědomě účastnil.

23. K otázce podvodu samotného se krajský soud vyjádří níže. Na tomto místě lze učinit dílčí závěr, doměření daně společnosti Propag zásadně nebrání doměření téže daně žalobci z důvodu jeho zapojení do podvodu.
24. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný zjistil existenci řetězce od společnosti E-MOTION s. r. o. až po žalobce, přičemž dodavateli společnosti Propag byly společnosti DMAX, s. r. o a Geetera s. r. o.
25. Důvod neuznání uplatněného odpočtu společností Propag 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 ZDPH. Jinými slovy, závěr správce daně v řízení u společnosti Propag, vedoucí k doměření daně, nic nevypovídá o skutečném stavu věci, neboť nebyl zjištěn; k doměření daně došlo z důvodu nesplnění procesních povinností společnosti Propag, 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 společnosti Propag z důvodu nezjištění jejích dodavatelů bude v daňovém řízení u žalobce skutkový stav zjištěn jinak. Rozhodnutí o společnosti Propag v tomto směru nepředstavuje překážku res administratae, naopak, závěry v obou řízeních vedle sebe obecně obstojí.
26. Otázkou je, zda v nyní posuzované věci za této situace obстоjí závěr o existenci chybějící daně.
27. Jak bylo uvedeno výše, chybějící daň byla shledána u společnosti Propag v důsledku neuznání jí 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, a za tuto daň jako podvodník odpovídá. Bylo-li u žalobce zjištěno, že důvod pro doměření daně u společnosti Propag zde ve skutečnosti není, neboť skutkový děj zde správce daně a žalovaný zjistili jinak, než se to (ne)podařilo správci daně společnosti Propag, pak závěr o tom, že právě zde je chybějící daň, která je základním kamene podvodu, nemůže dále 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 odepření 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. V tuto chvíli totiž skutečně jdou závěry v obou řízeních proti sobě.
28. 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).

29. V posuzované věci obě řízení spolu souvisí a žalovaný v nich dospěl k odlišným závěrům. V napadeném rozhodnutí se však žalovaný těmto 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. Žalobní námitka nedostatečné resp. chybné identifikace chybějící daně je tak důvodná.
30. Pokud se týče výpovědí svědkyň K. a O., má krajský soud za důvodnou jak námitku provedení výslechů těchto svědkyň bez účasti žalobce, tak námitku týkající se zjištění z těchto výpovědí.
31. Krajský soud totiž na rozdíl od žalovaného zastává názor, že skutečnost, že se žalobce nemohl zúčastnit výslechů svědkyň z důvodů, které nejsou na straně správce daně, byla v projednávané věci zásadně významná, neboť důvody, pro které se žalobce nebyl s to výslechu zúčastnit, nebyly zapříčiněny žalobcem, ale skutečnostmi náhodně a nezávisle nastalými bez vůle žalobce. Je zřejmé, že žalobce učinil potřebné nezbytné kroky k tomu, aby se mohl výslechu svědkyň zúčastnit, když pouze s ohledem na povětrnostní situaci dne 17. 1. 2018 a na události týkající se kalamitního stavu na dálnici D1, poblíž níž se nacházelo určené místo výslechu, se k tomuto neodstavil. Je nutné zdůraznit, že žalovaným uvedené skutečnosti nebyly činěny spornými, pouze tyto skutečnosti neakceptoval jako natolik závažné, aby mohly zabránit ve výslechu svědkyň bez účasti žalobce.
32. Krajský soud ovšem zastává názor, že tímto neodůvodnitelným postupem žalovaného došlo k porušení zákonného práva žalobce daného § 96 odst. 5 daňového řádu a ke zcela zásadnímu dotčení práva žalobce na přítomnost u výslechu svědkyň. Nelze přitom odhlédnout od toho, že žalovaný z výslechu těchto svědkyň prakticky dovozuje princip a způsob fungování tvrzeného podvodného řetězce, když nadto zdůraznil, že „je prakticky vyloučeno, aby obě svědkyně co se týká vrácení finančních prostředků vypovídaly v rozporu se skutečností.“
33. Je tedy zřejmé, že výpovědi svědkyň K. a O. jsou pro žalovaného stěžejní, neboť z nich žalovaný činí závěr o skutkových okolnostech, ve kterých podvod spočívá (společnosti zapojené do podvodného řetězce, organizátorství obchodních transakcí, násobné zvyšování ceny u středových společností, které žádnou činnost nevykonávaly, vytvoření tzv. vratek ve výši 80% ceny, které byly předávány všem odběratelům společnosti Propag, tedy i žalobci).

34. Podle § 96 odst. 1 daňového řádu, *každá osoba je povinna vypovídat jako svědek o důležitých okolnostech při správě daní, týkajících se jiných osob, pokud jsou jí známy; musí vypovídat pravdivě a nic nezamlčovat.*
35. Co znamená pojem „*pokud jsou jí známy*“ vyložil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29. 12. 2011 č. j. 7 Afs 81/2011 - 147 tak, že „*svědecká výpověď, jako jeden z možných a zásadních důkazů nejen v daňovém řízení, je důkazním prostředkem, osvědčujícím průběh a stav rozhodných okolností „očima svědka“. To znamená, že relevantními skutečnostmi ze svědeckých výpovědí jsou jen a pouze takové skutečnosti- osvědčující zjišťovanou realitu, kterou tito svědci vnímali bezprostředně svými smysly, tedy to, co sami viděli, sami slyšeli, cítili, či sami konali. K ostatním skutečnostem - jako jsou domněnky svědka, zprostředkovaná zjištění - zprávy z doslechu, byť by i byly obsahem protokolu o svědecké výpovědi, nelze při hodnocení váhy tohoto důkazu přiblížit a nelze jim přikládat důkazní sílu. Nemohou totiž bezprostředně prokázat zkoumaný/prokazovaný děj*“.
36. Žalovaný z výpovědi těchto svědkyň dovodil, že předmětný obchodní řetězec byl vytvořen zcela účelově s cílem neoprávněného snížení daňových povinností a zkrácení státního rozpočtu, že cíle bylo dosaženo tím, že došlo k neúměrnému navyšování cen plnění ve střední části řetězce, kdy podstatná část kupní ceny byla následně vrácena též žalobci a celý řetězec byl organizován převážně V. P. Ani jednu z těchto skutečností však výpovědi svědkyň K. a O. neprokazují. Svědkyně se totiž nepodílely na účelovém vytvoření řetězce, ani se neúčastnily předávání vratek, o těchto skutečnostech věděly pouze z doslechu, popř. to bylo „veřejné tajemství“. Tyto skutečnosti tedy znají pouze zprostředkovaně a vlastním konáním se jich neúčastnily a jejich výpovědi tak nelze bez dalšího přikládat důkazní sílu.
37. Krajský soud nevylučuje, že by bylo možno uvedené skutečnosti výjimečně zjistit i z těchto nepřímých výpovědí svědkyň, okolnosti by však musely být naprosto jednoznačné, o věrohodnosti svědkyň a pravdivosti jejich výpovědi by nesměly být žádné pochybnosti a výpovědi by musely zapadat do jinak, přímými důkazy, zjištěného uceleného řetězce skutečností; v takovém případě by i svědectví z doslechu mohlo být důkazem a takto lze rovněž chápat žalovaným uváděný rozsudek Nejvyššího správního soudu z 5. 6. 2008, č. j. 2 Afs 21/2008 -65. Výpovědi svědkyně lze nadto stěží označit jako konkrétní, ucelené a bezrozporné. Naopak, jejich výpovědi jsou obecné a nadto je svědkyně činí v situaci, kdy probíhá trestní řízení, jímž mohou být ohroženy, což žalovaný nijak nereflektuje.
38. Správní soudy včetně Nejvyššího správního soudu již opakovaně vyslovily, že zásadu volného hodnocení důkazů nelze vykládat tak, že by závěry správce daně o skutkové stránce věci mohly být výsledkem libovůle. Naopak takové závěry musí vyplynout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky, v jehož rámci bude důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň budou veškeré tyto důkazy posouzeny v jejich vzájemné souvislosti. Tato úvaha musí být v konečném rozhodnutí přezkoumatelným způsobem vyjádřena a také plně podléhá kognici správních soudů (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 7. 2006, č. j. 2 Afs 83/2005 - 72 a ze dne 27. 10. 2010, č. j. 8 Afs 74/2009 - 104). Postup žalovaného však těmito požadavkům neodpovídal. Žalovaný nezohlednil postavení svědkyň v trestním řízení a jejich případnou motivaci při učinění svědecké výpovědi a v podstatě obecné výpovědi svědkyně posuzoval jako konkrétní, věrohodné a pravdivé, aniž by se vypořádal

se všemi okolnostmi, za kterých svědkyně vypovídaly. V tomto směru je rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelné.

39. Krajský soud tak uzavírá, že závěr žalovaného o vytvoření předmětného řetězce účelově s cílem neoprávněného snížení daňových povinností a zkrácení státního rozpočtu, o neúměrném navyšování cen plnění ve střední části řetězce a vrácení podstatné části kupní ceny žalobci, nemá oporu ve spise a z tohoto důvodu je rovněž nutno napadené rozhodnutí zrušit.
40. Krajský soud předesílá, že zbývající žalobní námitky vypořádal pouze stručně, protože napadené rozhodnutí je rušeno ze stěžejních důvodů uvedených výše. Podrobněji krajský soud vypořádal pouze ty námitky, jejichž vyřešení je nepochybně relevantní i v dalším řízení.
41. Žalobce namítl, že lhůta, která mu byla poskytnuta k vyjádření se k rozsáhlému úřednímu záznamu o výsledku kontrolního zjištění, prodloužená k jeho žádosti, byla nepřiměřeně krátká.
42. 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*.
43. 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.
44. 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.

45. Žalobce dále namítal, že dodatečné platební výměry byly vydány před ukončením daňové kontroly, což žalobce považuje za neodstranitelnou vadu řízení. Ačkoliv lze tedy žalobci přisvědčit, že k ukončení daňové kontroly vskutku došlo podle § 88 odst. 5 daňového řádu až dne 6. 11. 2017 a že dodatečné platební výměry vycházejí ze zprávy o daňové kontrole, která nebyla ke dni jejich vydání ukončena, jedná se opět o vadu, která nemá vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci. Předně je třeba přihlídnout k povaze institutu projednání zprávy o daňové kontrole, která je konečnou fází daňové kontroly a primárně slouží pouze k seznámení daňového subjektu s konečným stanoviskem správce daně, přičemž v této fázi již nelze navrhopat další důkazy a uvádět nové skutečnosti, nemůže také dojít ke změně výsledků kontrolního zjištění (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 2. 2018, č. j. 9 Afs 305/2016 - 31, nebo ze dne 12. 4. 2018, č. j. 4 Afs 1/2018 - 48). Ve fázi ukončení daňové kontroly žalobce již nemohl z důvodu koncentrace daňového řízení podle § 88 odst. 3 daňového řádu navrhopat další doplnění výsledků kontrolního zjištění. Uplatnění námitek v rámci odvolacího řízení však žalobci nic nebránilo a rovněž tak učinil. Ačkoli tedy postup správce daně nebyl v souladu s § 88 odst. 5 daňového řádu ve spojení s § 147 odst. 4 daňového řádu, neměla tato vada vliv na zákonnost rozhodnutí, a proto krajský soud i tuto námitku považuje za nedůvodnou.
46. Ostatními námitkami se krajský soud blíže nezabýval pro nadbytečnost, s ohledem na výše uvedené.

Závěr a náklady řízení

47. 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.
48. Vzhledem k tomu, že v řízení byl plně procesně úspěšný žalobce, vzniklo mu v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. právo na náhradu nákladů řízení, k jejichž náhradě soud žalovaného zavázal. Náklady řízení žalobce představují zaplacený soudní poplatek za podání žaloby ve výši 3 000 Kč, dále odměna ze zastoupení advokátem podle vyhlášky č. 177/1996 Sb. ve výši 3 100 Kč, podle § 7 bod 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., a to za 3 úkony právní služby - příprava a převzetí zastoupení, sepsání žaloby a účast u jednání, 3 x režijní paušál ve výši 300 Kč za každý z těchto úkonů právní služby podle § 13 odst. 4 vyhlášky, a dále DPH z těchto částek s výjimkou zaplaceného soudního poplatku podle § 57 odst. 2 s. ř. s. Všechny tyto náklady řízení podle obsahu spisu žalobci prokazatelně vznikly a jedná se o náklady nezbytně nutné k uplatnění jeho práva. Soud žalovaného k zaplacení účelně vynaložených nákladů v celkové výši 15 342 Kč zavázal, a to k rukám zástupce žalobce podle § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb. občanského soudního řádu ve spojení s 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 4. března 2020

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu