



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 1. 2. 2019, č. j. 4632/19/5300-21444-712153 **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 10. 4. 2019 domáhal přezkoumání shora uvedeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosince roku 2013 ze dne 27. 10. 2017 a za zdaňovací období měsíce dubna roku 2014 ze dne 27. 10. 2017. Předmětem vyměření daně jsou neuznané uplatněné odpočty, a to A) za reklamní služby poskytnuté žalobci dodavatelem společností PROPAG-STORM a. s. (dále „Propag“) a B) za zboží přijaté od společností Life, PROMOTION, Butchies a SLOVOTHERM. 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 také jen „ZDPH“), avšak identifikoval obchodní řetězce zasažené podvodem na DPH a současně dospěl k závěru, že žalobce věděl nebo minimálně vědět mohl, že se podílí na řetězových obchodních transakcích, které jsou stíženy podvodem.
2. Podle žalobce se žalovaný vypořádal s odvolacími námitkami uvedenými žalobcem v odvolání zcela účelově, bez vzájemných souvislostí, bez posouzení vlivu skutkového stavu a zcela v rozporu se zákonnou úpravou a související judikaturou.
3. Žalobce namítá nesprávné posouzení daného případu žalovaným, když tento nesprávně vyhodnotil, že zdanitelná plnění byla zatížena daňovým podvodem a pochybil v procesu identifikování daňového podvodu, chybně označil některé nestandardní okolnosti. Žalobce dále namítá procesní pochybení žalovaného. Namítá, že podkladové rozhodnutí správce daně bylo vydáno dne 27. 10. 2017 za situace, kdy podkladem pro odůvodnění rozhodnutí byla v daný okamžik neprojednaná zpráva o daňové kontrole (tato byla žalobci doručena dne 6. 11. 2017). 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. Žalobce rozdělil žalobní námitky v návaznosti na napadené rozhodnutí podle dodavatelů zdanitelného plnění

A) Reklamní plnění přijatá od společnosti PROPAG - STORM

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 doznavy 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 neobežetné; 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 výsledků 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 výsledků, 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 výsledků 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 výsledků 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 nezávislost. Na takovém svědectví nemohou být postaveny klíčové důkazy žalovaného.

B) Plnění přijatá od společností Life, PROMOTION, Butchies a SLOV THERM

12. Také ve vztahu k uvedeným plněním žalobce namítl, že žalovaný se s odvolacími důvody vypořádal zcela účelově, bez vzájemných souvislostí, bez posouzení vlivu skutkového stavu a zcela v rozporu se zákonnou úpravou a judikaturou. Uvedl, že dodavatelské společnosti byly řádně zapsány do obchodního rejstříku, žalobce v okamžiku obchodování neznal dodavatele svých přímých dodavatelů. Žalobce nemá žádnou zákonnou povinnost zkoumat u svých dodavatelů informace spojené s jejich založením. Pokud žalovaný poukazuje na personální propojenost osob ve společnostech, tuto platné zákony umožňují. Ohledně sídla společností na virtuální adrese namítl žalobce, že není jeho povinností prověřovat, na jakých adresách sídlí jeho dodavatelé. Argument, že dodavatelé neměli vlastní webové stránky nebo svou reklamu má žalobce za absurdní, svědčící o účelovém jednání žalovaného. Žalobce má za to, že sjednávání smluv prostřednictvím emailu nebo telefonicky je běžným prostředkem komunikace, přesto v mnoha případech jednal se zástupci dodavatelů i osobně. Na základě uzavřených smluv došlo k řádnému dodání zboží. K neproověrování obchodních partnerů žalobce namítl, že neví, jak by mohl donutit své dodavatele nebo jejich dodavatele, aby si prověřovali další obchodní partnery, kteří s žalobcem nemají nic společného. Žalobce nemůže nijak ovlivnit ani prověřit skutečnost, že třetí osoby si vůči správci daně neplní své povinnosti či jsou vůči němu nekontaktní.

13. Žalobce odmítl úvahy žalovaného, že obchoduje s rizikovou komoditou a že dodavatel nebyl řádně prověřen, přičemž nákup zboží byl proveden za nižší ceny zboží nebo ceny nacházející se na spodní hranici cenového rozpětí u nákupu stejného zboží od jiných dodavatelů. Žalobci není známo, v čem v jeho případě spočívají tzv. nestandardnosti a jaký prospěch by měl mít z chybějící daně v řetězci, když sám daňovou povinnost splnil. Žalobce zdůraznil, že v oboru podniká dlouhou dobu, dosahuje stabilních zisků a řádně

platí daně, nemůže objektivně znát podrobné informace o svých dodavatelích a dodavatelích svých dodavatelů. Pokud je mu vytýkáno, že neznal řidiče a kdo mu zboží přivezl, namítl, že zboží bylo žalobci dodáno včetně přepravy, přepravu sám nezabezpečoval, není zřejmé, proč by žalobci mělo být známo místo nakládky. Žalobce nadto předložil žalovanému záznamy z kamerového systému. Žalobci není jasné, proč by měl zjišťovat solventnost dodavatelů, když byl žalobce kupujícím, tedy plátcem kupní ceny a hradil vždy až po dodání zboží. Žalovaný navozuje dojem, že lze obchodovat jen s komoditami povolenými správcem daně, za přesně stanovených cen bez odchylek od průměru, pouze mezi autorizovanými prodejci. Z uvedeného vyplývá, že žalovaný nemá povědomí o standardech v běžných obchodních transakcích. Žalovaný je povinen prokazovat, nikoli se pouze domnívat či spekulovat, že žalobce musel vědět či věděl, že se účastní podvodného jednání.

14. Závěr žalovaného, podle kterého došlo jednáním žalobce k porušení povinnosti jednat s péčí řádného hospodáře, považuje žalobce za zcela nepřezkoumatelný. Žalobce se u všech dodavatelů přesvědčil, že jsou registrováni jako plátcí daně z přidané hodnoty, že jsou zapsáni ve veřejném rejstříku a disponují živnostenským oprávněním k provozování podnikatelské činnosti. Obchodní jednání byla vedena s konkrétní osobou prostřednictvím soudobé komunikační techniky, docházelo k plnění závazků vyplývajících z ujednání a dodávky byly hrazeny bezhotovostně na existující účty ke dni platby. Žalovaný přenáší nezákonně veškerou odpovědnost za zaplacení DPH na žalobce, bez ohledu na to, zda se podílel na podvodu, kterého se zřejmě dopustil dodavatel. Žalobci v době realizace obchodu nebylo známo, že by někde v řetězci docházelo k neodvádění DPH. Ani detekce podvodu na DPH neopravňuje k výběru téže daně. Žalobce dále namítl nesprávnost žalovaným použité kalkulace jednotkových cen. Společnosti obchodující s předmětným zbožím byly žalovaným vyzvány k zaslání ceníků dle § 57 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), aniž by správně uvedl, dle kterého písmene uvedeného ustanovení tak mají oslovené společnosti učinit. Získané důkazní prostředky jsou tak podle žalobce nezákonné. Ceníky HP/Canon nemohou představovat důkazní prostředek pro rozporování obvyklých cen. Ceníky nepředstavují použitelné podklady pro stanovení cen týkajících se neautorizovaného distributora, kdy nejsou akceptovány konkrétní podmínky, např. balení, bonifikace, množstevní slevy aj. Žalovaný nemá zkušenosti a informace z uvedeného oboru a nezohledňuje objektivní aspekty obchodu jako je snaha udržet si zákazníka, rychlost v získávání požadovaného zboží, pohyb cenové nabídky a poptávka apod. Žalovaný staví proti žalobci ceníky HP a Canon, přičemž žalobce z pozice subjektu, který nemohl nakupovat přímo od výrobců, dle těchto ceníků nikdy neobchodoval. Žalobce poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60 a na tam přijaté závěry.

15. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby a předně odkázal na napadené rozhodnutí.

16. Ve vztahu k plněním přijatým od společnosti Propag 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. Tvzení 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 platby 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.

17. 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 výsledků svědkyň bez účasti žalobce žalovaný pouze uvedl, že rozhodnutí o místu 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.
18. Ve vztahu k plněním přijatým od společností Life, PROMOTION, Butchies a SLOVOTHERM argumentoval v zásadě shodně s napadeným rozhodnutím.

Zjištění z obsahu správních spisů

19. 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 měsíce prosince roku 2014. Žalobce deklaroval přijetí zdanitelného plnění od společnosti Propag a od společností Life, PROMOTION, Butchies a SLOVOTHERM. Předmětem těchto plnění byla marketingová reklamní činnost na základě rámcových smluv uzavřených mezi žalobcem a Propag. Správce daně ve vztahu k plněním od společnosti Propag dospěl k závěru, že žalobce 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. Obdobně argumentoval u plnění od společností Life, PROMOTION, Butchies a SLOVOTHERM. 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.
20. V odvolacím řízení byly ve vztahu k plnění od společnosti Propag 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

21. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná; ve věci rozhodl u ústního jednání dne 4.3. 2020, u kterého účastníci setrvali na svých stanoviscích, přičemž žalobce nad rámec toho zdůraznil, že proti žalobci bylo ve vztahu k plnění od společnosti Propag 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 Nz 14/2019-70. Pokud se týče plnění od společností Life, PROMOTION, Butchies a SLOV THERM, žalobce zdůraznil, že pokud bylo žalobci vytýkáno, že v některých případech nevěděl, kdo zboží dovezl, byla objednávka provedena včetně přepravy. Žalobci nelze vyčítat nevědomost o solventnosti dodavatelů, když žalobce platil vždy až po dodání zboží; žalobce je přitom jedním z největších dodavatelů předmětného zboží v kraji a jedná se o obvyklou činnost.
22. 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. Dále doplnil, že daňová neutralita je narušena v situaci, kdy byla daň stanovena a nebyla uhrazena v zákonné výši. Ve chvíli, kdy je zjištěna neexistence daně, resp. narušení neutrality v řetězci blíž k žalobci, postrádá již smysl zkoumat další společnosti v řetězci a hledat u nich znovu chybějící daň, byť takto v nyní posuzované věci vzniká nesoulad mezi řetězcem udávaným svědkyněmi a řetězcem dovozeným žalovaným, popsáným v napadeném rozhodnutí.
23. Pokud se týče jednotlivých námitek, uvážil krajský soud následovně.

A) Reklamní plnění přijatá od společnosti PROPAG - STORM

24. 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).

25. Žalovaný v napadeném rozhodnutí identifikoval chybějící daň u společnosti Propag. 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.
26. 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 ZDPH. Přijatou daň měla společnost Propag podle § 20a odst. 1 ZDPH, 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) ZDPH). 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.
27. 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.
28. 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.

29. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný zjistil existenci řetězce od společnosti E-MOTION s. r. o. až po žalobce, přičemž dodavateli společnosti Propag byly mj. společnosti DMAX, s. r. o a Geetera s. r. o.
30. 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.
31. Otázkou je, zda v nyní posuzované věci za této situace obstojí závěr o existenci chybějící daně.
32. 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 kamenem podvodu, nemůže dále obstat, 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.
33. 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).

34. 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 (byť 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. Nemůže touto optikou obstát názor žalovaného, prezentovaný u ústního jednání, že Ve chvíli, kdy je zjištěna neexistence daně, resp. narušení neutrality v řetězci blíž k žalobci, postrádá již smysl zkoumat další společnosti v řetězci a hledat u nich znovu chybějící daň, byť takto v nyní posuzované věci vzniká nesoulad mezi řetězcem udávaným svědkyněmi a řetězcem dovozeným žalovaným, popsáním v napadeném rozhodnutí.
35. 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.
36. 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 nedostavil. 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.
37. 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.“
38. 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).
39. 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.*

40. 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 přikládat a nelze jim přikládat důkazní sílu. Nemohou totiž bezprostředně prokázat zkoumaný/prokazovaný děj*“.
41. 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.
42. 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.
43. 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 těmto 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.
44. 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.

B) Plnění přijatá od společností Life, PROMOTION, Butchies a SLOV THERM

45. Důvodem pro odepření nároku na odpočet DPH z předmětných plnění bylo v projednávané věci především nedostatečně obezřetné počínání spočívající v nepřijetí takových opatření ze strany žalobce, která by účast na podvodném jednání vyloučila a prokázala tak jeho dobrou víru. Povinnost přijmout patřičná opatření prokazující dobrou víru konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012-46, kde uvedl, že „stejně jako si daňový subjekt, jakožto dodavatel, nemůže při svých obchodních aktivitách počínat neopatrně, neboť by pak nebyl schopen prokázat dobrou víru, resp. musí přijmout všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že operace, kterou provádí, jej nepovede k účasti na daňovém podvodu, je i stát při prosazování svých zájmů (řádný výběr DPH) povinen brát výše uvedené principy na zřetel. Důkazní břemeno daňového subjektu, tj. přijetí všech opatření, tak může být státem vynucováno pouze s respektem k základním svobodám zavedeným Smlouvou o fungování EU, jako je zejména volný pohyb zboží a služeb.“ Zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH, nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu [viz rozsudek Soudního dvora ze dne 11. 5. 2006 *Commissioners of Customs & Excise a Attorney General proti Federation of Technological Industries a další*, C-384/04].
46. 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.
47. 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.
48. Krajský soud po důkladném posouzení v dané věci dospěl k závěru, že žalovaný, resp. správce daně prvního stupně nezjistil takové objektivní okolnosti, které by ve svém důsledku vedly k závěru o existenci daňového podvodu, resp. žalovaným vyjevené okolnosti nejsou s to, nejen jednotlivě, ale ani v souhrnu učinit závěr o existenci daňového podvodu.
49. Podle krajského soudu okolnost, že dodavatel Butchies nezveřejňoval v obchodním rejstříku ve sbírce listin účetní závěrky, neměl www stránky ani veřejnou reklamu není v žádném případě okolností, která by jakkoli mohla svědčit o tom, že transakce s touto společností jsou zatíženy podvodem na DPH. Krajskému soudu není zřejmé, jakým

způsobem může při úvahách o existenci podvodu na DPH hrát roli skutečnost, že dodavatel žalobce neměl „veřejnou reklamu“ a neměl vlastní www stránky. To, že je v současné době běžné, že obchodní firma svou činnost prezentuje na internetových stránkách, ještě neznamena, že pokud někdo svou činnost takto neprezentuje a při své obchodní činnosti si vystačí s jinými běžnými způsoby navazování obchodní spolupráce, činí tak zásadně nestandardně. Taková okolnost totiž nevypovídá a nemůže vypovídat nic o jednání dodavatele v době provádění transakcí. Bez dalšího za nestandardní nelze podle soudu považovat ani to, že společnost Butchies byla „bez podnikatelské historie“, aniž by žalovaný jakkoli dobu „podnikatelské historie“ jakkoli relevantně specifikoval. Je třeba si v této souvislosti položit otázku, jak dlouhá doba by pro správce daně byla od založení společnosti do doby prvních obchodních transakcí dostatečná a co je třeba si představit pod „podnikatelskou historií“? Uvedené svědčí o neudržitelnosti závěrů žalovaného ve vztahu k existenci této objektivní okolnosti co do existence daňového podvodu.

50. Krajskému soudu dále není zřejmé, jakou sebemenší roli může v domnělé existenci daňového podvodu hrát skutečnost, že jednatel společnosti Butchies J.H. a jednatel společnosti Maruvio, s.r.o. R. Š., pocházejí z F.a osobně se znají a že L. S., v době realizace případů jediná jednatelka společnosti Vesey, byla družkou J. H., mají spolu dvě děti, v obchodním rejstříku je zapsán shodný trvalý pobyt. Podle krajského soudu je rozumné předpokládat, že pokud spolu určité subjekty spolupracují, velmi pravděpodobně se také znají. Nestandardní by byl spíše opak. Za běžné také krajský soud považuje skutečnost, že pokud mají partneři spolu děti, pravděpodobně také spolu bydlí (žijí) na téže adrese.
51. U dalších dodavatelů se žalovaný omezil pouze na konstatování, že tito byli či jsou pro správce daně nekontaktní, případně, že sídlí na virtuální adrese a že daně, které jim byly doměřeny, neodvedly do státního rozpočtu. Uvedené krajský soud považuje za pouhé indicie, které by mohly v případě existencí jiných závažných objektivních okolností (které krajský soud neshledal), svědčit o méně standardním způsobu obchodování. Při absenci jiných okolností ale tyto skutečnosti neobstojí. Z kontextu celého rozhodnutí žalovaného je zřejmé, že žalovaný, resp. správce daně, si „vybral“ žalobce jako subjekt, po kterém bude uplatňována ona daňová ztráta, neboť ostatní účastníci obchodních transakcí jsou pro správce daně nekontaktní. Takový postup je ale nepřípustný, jako dovodil Nejvyšší správní soud v již zmiňovaném rozsudku 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60. Pro identifikaci daňového podvodu nepostačí zjištění chybějící daně bez dalších relevantních okolností.
52. Vycházel – li žalovaný dále z toho, že zboží bylo nakupováno žalobcem za nižší či vyšší ceny při porovnání s výhradními prodejci HP a Canon, je třeba žalovanému vytknout, že nikterak nezduvodnil, z jakého důvodu vycházel právě a jen z ceníků těchto společností a nikoli také jiných výhradních dodavatelů. Žalovaný se také nevypořádal dostatečně s argumentací žalobce, že žalovaný nezohledňuje objektivní aspekty obchodu jako je snaha udržet si zákazníka, rychlost v získávání požadovaného zboží, pohyb cenové nabídky a poptávka apod.
53. Pokud se týče toho, že obchody byly realizovány bez písemných smluv, nelze tuto okolnost přeceňovat, zejména za situace, kdy zboží bylo (bezhotovostně) hrazeno žalobcem až po přijetí zboží (tudíž také až po možnosti jeho kontroly).
54. K označení segmentu trhu tiskového spotřebního materiálu za rizikový lze konstatovat pouze tolik, že optikou žalovaného vyjevenou v napadeném rozhodnutí je nutné za

rizikové zboží označit téměř každé. Žalovaný neuvedl, z čeho onu rizikovost zboží dovozuje.

55. Za uvedené situace je tedy zřejmé, že rozhodnutí žalovaného nemůže obstát již proto, že ze strany žalovaného nebyly identifikovány tak zřetelné závažné nestandardní okolnosti, které by svědčily o tom, že předmětné transakce jsou zasažené podvodem. Nebyl tím tedy dán ani prostor pro jakékoli posuzování vědomosti žalovaného o účasti na domnělém podvodu. Krajský soud si dovoluje také poznamenat, že pro identifikaci chybějící daně jako podmínky existence daňového podvodu skutečně nepostačí, pokud daňový subjekt, který je dodavatelem žalobce, přizná DPH z prodaného zboží, avšak ho již nezaplatí, pokud ze strany správce daně současně v době blízké přiznané avšak neuhrazené dani nejsou ze strany správce daně činěny relevantní úkony k vymožení přiznané daně. Samotná nezaplacená daň přitom při absenci úkonů správce daně a při absenci závažných objektivních okolností nepostačí k závěru, že transakce jsou zasažené daňovým podvodem.
56. Krajský soud tak přisvědčil námitkám žalobce, že v projednávané věci nebylo ze strany žalovaného prokázáno, že předmětné transakce byly zasaženy podvodem na DPH. Již tento závěr soudu postačí pro zrušení napadeného rozhodnutí. Nadto má soud za to, že ani nepřijetí rozumných opatření jako součást identifikace vědomosti žalobce o účasti na daňovém podvodu nemůže obstát, neboť žalovaný je dovozuje zejména z toho, že nahlédnutím do internetových databází by žalobce mohl zjistit určitou personální provázanost mezi dodavateli, či že dodavatel nemá internetové stránky. Podle krajského soudu však nelze rozumně uvedené skutečnosti považovat za takové, které by žalobci umožňovaly účinně eliminovat jeho účast v podvodu na DPH.
57. Pokud se týče vypořádání dalších v řízení vznesených žalobních námitek, předesílá krajský soud, že 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.
58. Žalobce namítl, že lhůta, která mu byla poskytnuta k vyjádření se k rozsáhlému úřednímu záznamu o výsledku kontrolního zjištění byla nepřiměřeně krátká.
59. 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*.
60. 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.

61. 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.
62. Žalobce dále namítal, že platební výměr byl vydán 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 platební výměr vychází ze zprávy o daňové kontrole, která nebyla ke dni jejích 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 navrhopvat 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 navrhopvat 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.
63. Ostatními námitkami se krajský soud blíže nezabýval pro nadbytečnost, s ohledem na výše uvedené.

Závěr a náklady řízení

64. 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.
65. 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 ustanovení § 64 s. ř. s. Lhůtu k zaplacení soud stanovil v souladu s ustanovení § 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