



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. Martina Láníčka ve věci

žalobkyně: **Business Advisor, a.s.**
sídlem Hradní 27/37, 710 00 Ostrava - Slezská Ostrava
zastoupená advokátem JUDr. Alfrédem Šrámkem
sídlem Českobratrská 1403/2, 702 00 Ostrava

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

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 19. 6. 2018, č. j. 27401/18/5300-21442-809464 a č. j. 27893/18/5300-21442-809464, ve věci daně z přidané hodnoty

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství č. j. 27401/18/5300-21442-809464, ze dne 19. 6. 2018, se **zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství č. j. 27893/18/5300-21442-809464, ze dne 19. 6. 2018, se **zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje

III. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 19 068 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám zástupce žalobkyně JUDr. Alfréda Šrámk, advokáta se sídlem v Ostravě, Českobratrská 1403/2.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou doručenou Krajskému soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“) dne 20. 8. 2018 domáhala zrušení dvou rozhodnutí žalovaného uvedených ve výroku tohoto rozsudku. Rozhodnutím č. j. 27401/18/5300-21442-809464 žalovaný změnil 21 dodatečných platebních výměrů Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 29. 5. 2017, a to ohledně výše daně z přidané hodnoty, která byla žalobkyni doměřena i s penále za zdaňovací období červen 2011, srpen 2011, září 2011, říjen 2011, listopad 2011, duben 2012, květen 2012, červen 2012, červenec 2012, srpen 2012, září 2012, říjen 2012, listopad 2012, prosinec 2012, březen 2013, duben 2013, květen 2013, červen 2013, červenec 2013, srpen 2013 a listopad 2013. Druhým napadeným rozhodnutím č. j. 27893/18/5300-21442-809464 pak žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti ostatním dvěma dodatečným platebním výměrům, kterými správce daně doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2011 a září 2013 a odvoláním napadené dodatečné platební výměry potvrdil. Žalovaný odůvodnil ve všech případech doměření daně neuznáním žalobkyní nárokovaných odpočtů daně z přidané hodnoty na vstupu z plnění, která jí měla v rozhodných zdaňovacích obdobích poskytnout společnost Propag - STORM a. s., a to s ohledem na závěr o vědomé účasti žalobkyně na podvodu na této dani.
2. Žalobkyně uplatnila v žalobě velké množství žalobních námitek. Z důvodu procesní ekonomie krajský soud zmíní pouze ty žalobní body, které v řízení věcně projednal. V jednom z žalobních bodů žalobkyně namítala uplynutí lhůty pro stanovení daně uvedené v § 148 zákona číslo 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Podle žalobkyně nemohlo dojít k přerušení běhu této lhůty v důsledku zahájení daňové kontroly dne 30. 6. 2014, protože tento den nebyla daňová kontrola zahájena fakticky, nýbrž pouze formálně, a to s ohledem na průběh jednání, kdy se jednalo o pouhé vyplňování předpřipraveného formuláře protokolu. Podle žalobkyně šlo o pouhé ryze formální dotazování správce daně, neboť evidence DPH byla správci daně předložena žalobkyní pouze k nahlédnutí, o tomto úkonu není v protokole o zahájení daňové kontroly proveden řádný záznam podle § 60 odst. 3 písm. g) daňového řádu a evidence DPH nebyla ani správcem daně převzata. Za faktické zahájení daňové kontroly, kterým správce daně započal zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně ve smyslu § 87 odst. 1 daňového řádu v návaznosti na podmínky hmotného daňového práva, lze podle žalobkyně považovat až ústní jednání ze dne 15. 4. 2015. V té době však již marně uplynula lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období červen až prosinec 2011 a za leden až únor 2012. Za tato zdaňovací období tak již nebylo možné daň stanovit. K prekluzi pak podle žalobkyně došlo také v průběhu odvolacího řízení, kdy žalovaný vydal dne 16. 5. 2018 písemnost označenou jako „Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k

vyjádření se v rámci odvolacího řízení“, ve které stanovil žalobkyni lhůtu k vyjádření k doplnění odvolacího řízení v délce 15 dnů ode dne doručení výzvy. Tato výzva byla doručena do datové schránky žalobkyně dne 25. 5. 2018 a žalobkyně požádala o prodloužení stanovené lhůty do 25. 6. 2018. Žalovaný však řízení o prodloužení lhůty zastavil podle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu s odůvodněním, že se podle § 115 odst. 2 daňového řádu jedná o lhůtu zákonnou, kterou nelze podle § 36 odst. 5 téhož zákona prodloužit. Uvedený postup je podle žalobkyně v rozporu s rozhodnutím Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 321/2016, který žalovaný nerespektoval. Podle žalobkyně vydal žalovaný účelové rozhodnutí, které je postaveno na nesprávném právním názoru, přičemž není zřejmé, zda by odvolací řízení bylo zákonným způsobem ukončeno do uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně.

3. Žalobkyně v žalobě dále namítala, že nebyla zjištěna chybějící daň. Žalobkyně poukázala na to, že ztracená daň byla podle napadených rozhodnutí zjištěna u společnosti Propag - STORM a. s., která neprokázala nárok na odpočet DPH a následně stanovenou daňovou povinnost nezaplatila. Proti uvedenému závěru žalobkyně namítala, že zpráva o daňové kontrole u společnosti Propag - STORM a. s., ze které žalovaný čerpal, nemůže nahrazovat konkrétní důkazní prostředky a dokazování, které má být prováděno pouze v rámci daňového řízení u žalobkyně. Žalobkyně nemá přístup do daňového spisu Propag - STORM a. s., proto nezná a nemůže vyhodnotit konkrétní důkazní prostředky. Poukázala na to, že závěry o ztracené dani jsou opřeny o výpovědi svědků, kteří byli vyslechnuti v průběhu daňové kontroly u Propag - STORM a. s., nebo jejichž výpovědi byly vneseny do daňové kontroly u Propag - STORM a. s. z jiných řízení, ale žalobkyně jich nebyla účastna. Tím podle žalobkyně došlo k porušení § 93 odst. 3 daňového řádu. Závěr, na jehož základě nebyly společnosti Propag - STORM a. s. uznány nárokové odpočty, je navíc podle žalobkyně v rozporu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu sp. zn. 4 Afs 58/2017, ze dne 2. 8. 2017. Žalobkyně dále zdůraznila, že správce daně nezpochybnil faktické dodávky reklamních práv ve prospěch společnosti Propag - STORM a. s. a podle žalobkyně není dána žádná příčinná souvislost mezi údajným nadhodnocováním reklamních práv a reklamy (esenciální základ údajného podvodného jednání žalobkyně) a tím, že dodavatel Propag - STORM a. s. neprokázal, že dodávky reklamních práv byly pořízeny od deklarovaných dodavatelů.
4. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby s tím, že veškeré žalobní námitky považuje za nedůvodné. Odkázal především na odůvodnění napadených rozhodnutí, ve kterých měl detailně popsat na sebe navazující sled skutečností, které tvoří ucelený obraz o daňovém podvodu a specifikovat dostatečně, v jakých skutkových okolnostech měl podvod spočívat včetně zjištění, že došlo k narušení neutrality daně. Podle žalovaného v předmětném případě existuje dostatek silných objektivních okolností svědčících o tom, že žalobkyně o podvodu na DPH vědět musela, přičemž svým jednáním dokonce vytvářela prostor k jeho realizaci. Žalovaný považuje za prokázané zapojení žalobkyně do řetězového podvodu, čímž bylo prokázáno porušení daňové neutrality s ohledem na chybějící daň u přímého dodavatele žalobkyně a současně, že žalobkyně o svém zapojení do obchodního řetězce zatíženého podvodem na DPH musela vědět, což ve smyslu judikatury SDEU zakládá pro žalobkyni nepříznivé účinky v podobě nemožnosti uplatnění odpočtu DPH. Žalovaný se podrobněji vyjádřil k námitce ohledně ukončení odvolacího řízení a uvedl, že vyjádření ke zjištěným skutečnostem, popřípadě navržení provedení dalších důkazních prostředků podle § 115 daňového řádu, je spojeno s realizací procesního subjektivního práva

žalobkyně. Jedná se o lhůtu procesně právní, s jejímž uplynutím zákon spojuje zánik práva, proto tuto lhůtu nelze podle § 36 odst. 5 daňového řádu prodloužit. Závěr Nejvyššího správního soudu v žalobkyni citovaném rozsudku ze dne 22. 3. 2017, č. j. 1 Afs 321/2016 - 31, byl podle žalovaného ve vztahu k charakteru lhůty stanovené v § 115 odst. 2 daňového řádu vyjádřen pouze nad rámec projednávané věci a Nejvyšší správní soud se touto konkrétní otázkou nezabýval. V posuzované věci se navíc žalobkyně po uplynutí 15 denní lhůty vyjádřila podáním doručeným žalovanému dne 12. 6. 2018 a navrhla provedení dalších důkazů. Napadená rozhodnutí o odvolání jsou až ze dne 19. 6. 2018 a z jejich odůvodnění je zcela zřejmé, že žalovaný zohlednil reakci žalobkyně na seznámení se se zjištěnými skutečnostmi a důkazy. I z materiálního hlediska proto nemohla být žalobkyně nikterak zkrácena na svých právech.

5. Z příslušného daňového spisu krajský soud zjistil, že dne 30. 6. 2014 byl sepsán protokol, ve kterém správce daně oznámil jednateři žalobkyně, že zahajuje daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2011 až prosinec 2011, leden 2012 až prosinec 2012, leden 2013 až prosinec 2013 a 1. čtvrtletí 2014. Jednatel žalobkyně na dotaz správce daně uvedl, že žalobkyně se v rozhodných zdaňovacích obdobích zabývala poradenskou činností při výběrových řízeních, kdy se prováděly analýzy trhu. Jednatel žalobkyně předložil správci daně evidenci podle zákona o DPH za kontrolovaná zdaňovací období s tím, že daňové doklady se nacházejí na Policii České republiky. Po zahájení daňové kontroly vyzval správce daně přípisem ze dne 9. 7. 2014 banku o sdělení údajů týkajících se účtu žalobkyně. Daňová kontrola byla zaměřena na prověřování žalobkyni nárokováných odpočtů DPH ze zdanitelných plnění, která jí měla v rozhodných zdaňovacích obdobích poskytnout společnosti Propag - STORM a. s. a Dědic & partneři a.s. (dnes Value Consulting a.s.). Správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění od společností Propag - STORM a. s. a Dědic & partneři a.s. podle § 72 zákona číslo 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), protože neprokázala, že předmětná plnění byla použita k uskutečňování ekonomických činností, respektive že uskutečňované činnosti, byly reálnými ekonomickými činnostmi ve smyslu zákona o DPH. V návaznosti na neuznání nárokováných odpočtů správce daně doměřil žalobkyni daň za jednotlivá zdaňovací období (kalendářní měsíce) dodatečnými platebními výměry ze dne 29. 5. 2017.
6. Z daňového spisu se dále podává, že žalobkyně podala proti dodatečným platebním výměrům odvolání. Žalovaný doplnil odvolací řízení o další důkazy a ve vztahu ke všem zdaňovacím obdobím dospěl k odlišnému závěru oproti správci daně, se kterým žalobkyni seznámil prostřednictvím písemnosti ze dne 16. 5. 2018, která byla žalobkyni doručena dne 25. 5. 2018. Současně žalovaný v rámci uvedené písemnosti vyzval žalobkyni, aby se vyjádřila ke skutečnostem zjištěným při dokazování v rámci odvolacího řízení a ke změně právního názoru podle § 115 odst. 2 daňového řádu. Podáním ze dne 25. 5. 2018 žalobkyně požádala o prodloužení lhůty o 15 dnů. Žalovaný řízení o žádosti o prodloužení lhůty zastavil podle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu a žalobkyně se ke skutečnostem, se kterými byla seznámena v rámci písemnosti ze dne 16. 5. 2018 vyjádřila podáním ze dne 11. 6. 2018, které bylo žalovanému doručeno dne 12. 6. 2018. O odvolání žalobkyně rozhodl žalovaný shora uvedeným způsobem. V odůvodnění napadených rozhodnutí žalovaný předně konstatoval, že se nelze ztotožnit se správcem daně o neprokázání použití sporných zdanitelných plnění k uskutečňování ekonomických činností s tím, že podle

závěru žalovaného poskytnuté poradenské a konzultační činnosti žalobkyně měly reálný základ, byť jejich obsahem mohlo být dosahováno páčání trestné činnosti. Žalovaný proto přiznal žalobkyni nároky na odpočet DPH z plnění poskytnutých společností Dědic & partneři a.s. Ve vztahu k přijatým plněním od společnosti Propag - STORM a. s. žalovaný uvedl, že zjištěné skutečnosti vzbuzují spíše pochybnosti o účelovosti předmětných obchodních transakcí a indikují účast žalobkyně na takových obchodních transakcích, které jsou zatížené daňovým podvodem. Žalovaný proto pro účely napadených rozhodnutí nezpochybnil splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně, avšak uzavřel, že sporná plnění – reklamní služby – přijaté od společnosti Propag - STORM a. s., jsou zasažena podvodem na DPH, o kterém žalobkyně věděla, neboť v jejím jednání byla zjištěna řada natolik závažných nestandardností, že jejich souhrn vylučuje, že by se žalobkyně do podvodného jednání zapojila pouze náhodou. Žalovaný se v obou rozhodnutích dále zabýval existencí podvodného řetězce subjektů a chybějící daní, existencí objektivních okolností svědčících o vědomosti žalobkyně o podvodném jednání a tím, zda žalobkyně přijala veškerá opatření, která po ni mohou být s ohledem na konkrétní okolnosti případu vyžadována, aby tak zajistila svou neúčast na daňovém podvodu.

7. Ve vztahu k daňovému podvodu se z odůvodnění napadených rozhodnutí podává, že žalovaný u sporných zdanitelných plnění detekoval řetězce počínající společností E-MOTION, s. r. o. (v jednom případě RC Sport s.r.o.), přes společnost Propag - STORM a. s. (mezi společnostmi E-MOTION, s. r. o. a Propag - STORM a. s. byly další články řetězců označované žalovaným jako středové společnosti) a končící žalobkyní. Žalovaný zjistil chybějící daň u společnosti Propag - STORM a. s. (ve všech řetězcích přímý dodavatel žalobkyně), u které je evidován daňový nedoplatek ve výši přesahující 112 milionů korun, který vznikl tím, že uvedená společnost neprokázala nárok na odpočet DPH, jelikož nepředložila takové důkazní prostředky, které by prokazovaly, že předmětná plnění (reklamní práva) byla pořízena od deklarovaných dodavatelů. Ve vztahu k chybějící dani žalovaný dále uvedl, že na základě daňové kontroly u tohoto dodavatele nebylo možno ověřit, zda dodavatelé zapojení do tzv. středové části řetězců přiznali a odvedli daň ve správné výši s tím, že dle obžaloby tyto tzv. středové společnosti příslušnému správci daně daňové přiznání k DPH buď nepodaly vůbec, nebo podaly v záměrně zkreslené podobě zařazením fiktivních faktur na straně vstupu, přičemž peněžitý profit, získaný tímto jednáním, byl vybírán z bankovních účtů tzv. středových společností a předáván panu Ing. V. P., který si vybranou hotovost částečně ponechal a částečně (cca 80 %) z fakturované částky bez DPH předával zpět některým koncovým odběratelům reklamy. Skutečností uvedeným v obžalobě nasvědčuje podle žalovaného i to, že svědkyně O. a K. vypověděly, že Ing. P. se jim zmínil o tom, že značné finanční částky „uvázly“ na účtech některých středových společností z důvodu jejich blokace ze strany orgánů činných v trestním řízení a on je nyní dluží zadavatelům reklamy. Podle žalovaného z výše uvedených skutečností současně vyplývá, že posuzované obchodní transakce neměly běžný charakter, jelikož tzv. středové společnosti byly do obchodování zapojeny účelově s cílem navýšit cenu reklamních služeb a generovat tzv. „vratky“. Lze proto konstatovat, že tyto skutečnosti ve svém celku svědčí o tom, že předmětné obchodní transakce jsou zatíženy podvodem na DPH.

8. Krajský soud přezkoumal napadená rozhodnutí v mezích žalobních bodů podle § 75 odst. 2 zákona číslo 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
9. Krajský soud se v první řadě zabýval námitkou, podle které došlo k zániku práva stanovit daň. Žalobkyně tuto námitku uplatnila poprvé až v žalobě, proto nelze žalovanému vytýkat, že se otázkou prekluze nezabýval a krajskému soudu nezbylo než otázku zániku práva stanovit daň posoudit poprvé až v tomto rozsudku. Předmětem sporu je zákonnost rozhodnutí o doměření daně za zdaňovací období počínaje červnem 2011 až do 1. čtvrtletí roku 2014. Běh 3 leté prekluzivní lhůty tak v souladu s § 148 odst. 1 daňového řádu a podmínkami pro podávání daňových přiznání podle zákona o DPH, započala pro nejstarší zdaňovací období běžet 25. 7. 2011 a pro další zdaňovací období pak dále vždy 25. dne v následujícím měsíci. Podle § 148 odst. 3 daňového řádu platí, že byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn. V přezkoumávané věci byla daňová kontrola podle daňových orgánů zahájena dne 30. 6. 2014, tedy ještě v průběhu tříleté prekluzivní lhůty pro všechna zdaňovací období, o která v tomto soudním přezkumu jde. Žalobkyně proti tomuto okamžiku namítala, že události ze dne 30. 6. 2014 nemohly mít za následek běh nové lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 3 daňového řádu, protože podle jejího názoru nebyla ten den daňová kontrola zahájena fakticky, ale toliko formálně. Je pravdou, že judikatura správních soudů již dovodila, že pouhé formální úkony, byť by s nimi daňový řád spojoval účinky na běh prekluzivní lhůty, takové účinky mít nemohou, pokud byly učiněny pouze s cílem ovlivnit běh lhůty pro stanovení daně. Ve vztahu k daňové kontrole podle daňového řádu shrnul Nejvyšší správní soud dosavadní judikaturu v rozsudku ze dne 20. 5. 2015, č. j. 4 Afs 54/2015 – 21, ve kterém konstatoval, že daňová kontrola je zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu, případně jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Teprve takto kvalifikovaný úkon pak má za následek přerušení lhůty pro stanovení daně a započetí běhu nové tříleté prekluzivní lhůty ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu. Jak se podává z obsahu daňového spisu, tak dne 30. 6. 2014 vskutku proběhlo jednání u správce daně za účasti jednatele žalobkyně, při kterém byl jednatel žalobkyně seznámen se zahájením daňové kontroly, včetně toho, jaké daně a jakých zdanitelných období se týká. Správce daně také začal zjišťovat skutečnosti rozhodné pro daňovou povinnost. Daňové doklady mu nebyly předloženy s ohledem na jejich zajištění policejním orgánem. Podle přesvědčení krajského soudu byly úkony při zahájení daňové kontroly dostačující pro závěr, že daňová kontrola nebyla zahájena toliko formálně pouze za účelem přerušení běhu prekluzivní lhůty, naopak jednáním ze dne 30. 6. 2014 byla zahájena řádně a podle § 148 odst. 3 daňového řádu došlo v důsledku jejího zahájení k počátku běhu nové lhůty do 30. 6. 2017. K dalšímu prodloužení o 1 rok pak došlo v důsledku oznámení prvostupňových dodatečných platebních výměrů žalobkyni, a protože v průběhu této prodloužené lhůty nabyla odvolací rozhodnutí právní moci, k zániku práva stanovit daň dosud nedošlo. Oproti žalobkyni pak krajský soud neshledává žádný vliv na běh této prodloužené lhůty v souvislosti s postupem žalovaného při vyřizování žádosti o prodloužení lhůty k vyjádření k výsledkům odvolacího řízení.
10. Důvodnou však shledal krajský soud námitku žalobkyně o neprokázané chybějící dani, resp. o neprokázané souvislosti mezi chybějící daní a daňovým podvodem. Chybějící daň je

esenciálním znakem daňového podvodu; bez chybějící daně jakékoliv jednání, vedené byť k podvodu směřujícím úmyslem, není z podstaty věci podvodem, který by mohl mít 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). Žalovaný v napadených rozhodnutích identifikoval chybějící daň v každém zdaňovacím období u společnosti Propag - STORM a. s. Žalobkyně brojí proti závěrům žalovaného ve vztahu k chybějící dani a předně namítá, že důvody o chybějící dani jsou opřeny o důkazy, které byly provedeny v průběhu daňové kontroly u společnosti Propag - STORM a. s., jejichž provádění se žalobkyně nezúčastnila. Dále zdůraznila, že není dána žádná příčinná souvislost mezi tvrzeným podvodným jednáním žalobkyně a tím, že dodavatel Propag - STORM a. s. neprokázal, že dodávky reklamních práv byly pořízeny od deklarovaných dodavatelů.

11. Jak se podává z odůvodnění napadeného rozhodnutí, důvodem neuznání nárokovaného odpočtu daně na vstupu u společnosti Propag - STORM a. s. bylo neprokázání naplnění předpokladů pro nárok na odpočet daně podle § 72 zákona o DPH u této společnosti. Konkrétně nebylo prokázáno, že by společnosti Propag - STORM a. s. poskytli sporná zdanitelná plnění dodavatelé deklarovaní na daňových dokladech. V daňovém řízení u žalobkyně však bylo zjištěno, že důvod, pro který došlo k doměření chybějící daně u společnosti Propag - STORM a. s. zde ve skutečnosti není, neboť skutkový stav zjistil žalovaný jinak, než se to (ne)podařilo správci daně společnosti Propag - STORM a. s. Za tohoto stavu však závěr žalovaného o tom, že právě zde je chybějící daň, která je úhelným kamenem podvodu, nemůže bez dalšího obstát. Není samozřejmě vyloučeno, aby chybějící daň coby základ daňového podvodu, „vznikla“ tím, že správce daně jedné z do podvodu zapojených společností neuzná nárok na odpočet pro nesplnění důkazní povinnosti, v důsledku čehož zůstane neuhrazená daň na výstupu z plnění poskytnutého dalšímu subjektu, který si ji hodlá uplatnit na vstupu. V takovém případě je však třeba, aby důvody pro neuznání odpočtů tomuto dodavateli zapadaly do popisu skutkových okolností, ve kterých je podvod spatřován, tj. stručně řečeno, aby mezi neuznanými odpočty a daňovým podvodem byla příčinná souvislost, což v projednávané věci – jak správně namítala žalobkyně – prokázáno nebylo. O prokázané příčinné souvislosti v daném případě nelze hovořit již z toho důvodu, že žalovaný v přezkoumávané věci dospěl k jinému závěru o existenci řetězců společností (viz body 48 a 49 napadených rozhodnutí), které si mezi sebou (pře)prodávaly sporné reklamní služby, kdy do tohoto řetězce zařadily také ty dodavatele služeb, které správce daně společnosti Propag - STORM a. s. nepovažoval za prokázané (tzv. středové společnosti SPORT CAST, s.r.o., DMAX, s.r.o., AZ Advert s.r.o., NEDYRE s.r.o., GEETERA s.r.o. a Levimexo s.r.o.). Za této situace si nelze vystačit pouhým konstatováním, že společnosti Propag - STORM a. s. byla doměřena daň, kterou tato společnost neuhradila, protože nelze bez dalšího setrvat na závěru o chybějící dani vzniklé jejím „vytvořením“. V tuto chvíli totiž vskutku jdou závěry v obou řízeních proti

sobě a žalobkyně tak má pravdu v tom, že chybí příčinná souvislost mezi neuznáním odpočtu společnosti Propag - STORM a. s. a skutkovými okolnostmi, ve kterých žalovaný spatřoval daňový podvod, jehož se měla žalobkyně vědomě účastnit. Podobnou situaci řešil Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 3 Afs 308/2017 – 52, ze dne 11. 6. 2019, byť v poněkud skutkově odlišné věci; v daňové věci řešené v uvedeném rozsudku 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“*. S uvedeným závěrem krajský soud souhlasí a právě náležité vypořádání rozdílných závěrů v napadených rozhodnutích postrádá. Lze uzavřít, že žalovaný o téže transakci rozhodl ve dvou souvisejících řízeních odlišně, aniž by tento postup vysvětlil, odlišné závěry přitom bezprostředně souvisejí s určením chybějící daně a úvaha žalovaného o tom, zda a kde je chybějící daň, je tak dosud nepřezkoumatelná. Již z tohoto důvodu je proto nutno napadené rozhodnutí ve vztahu k doměření daně žalobkyni z důvodu neuznaného odpočtu pro zasažení prověřované transakce podvodem na dani zrušit. Žalobní námitka nedostatečné resp. chybné identifikace chybějící daně je tak důvodná.

12. Krajský soud dodává, že v bodech 64 a 65 napadených rozhodnutích se uvádí, že daň chybí i u *„některých dodavatelů společnosti Propag“*, ale ani v tomto případě nejsou úvahy žalovaného přezkoumatelné, navíc je třeba nejprve postavit najisto, zda uvedené společnosti jsou vůbec součástí obchodního řetězce, ve kterém mělo dojít podle žalovaného k daňovému podvodu.
13. Krajský soud uzavírá, že napadené rozhodnutí neobstojí, neboť závěr žalovaného o chybějící dani, potažmo o existenci daňového podvodu, je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Proto krajskému soudu nezbylo, než napadené rozhodnutí zrušit podle § 78 odst. 1 s. ř. s. bez jednání pro vady řízení podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a podle § 78 odst. 4 s. ř. s. věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení. V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem krajského soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.), ze kterého vyplývá povinnost opětovně posoudit, zda došlo ke spáchání daňového podvodu ve smyslu judikatury SDEU a Nejvyššího správního soudu, včetně neodvedené daně a v jakých skutkových okolnostech tento podvod spočíval. Za této situace považoval krajský soud za předčasné zabývat se přezkumem objektivních okolností, na základě kterých daňové orgány dospěly k závěru, že žalobkyně věděla (musela vědět), že participuje na transakci zasažené daňovým podvodem. Takový závěr totiž musí z povahy věci následovat až poté, kdy daňové orgány prokážou, že k daňovému podvodu vůbec došlo.
14. Vzhledem k tomu, že v řízení byla plně procesně úspěšná žalobkyně, přiznal jí krajský soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. vůči žalovanému právo na plnou náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení. Náklady řízení žalobce představují zaplacený soudní poplatek za podání žaloby ve výši 6 000 Kč a nákladů vynaložených na zastoupení advokátem, jejichž výši krajský soud určil podle vyhlášky číslo 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“). Konkrétně krajský soud přiznal žalobkyni

náhradu odměny za zastupování v rozsahu 2 úkonů (1. - převzetí a příprava zastoupení, 2. – podání žaloby) po 5 100 Kč podle § 12 odst. 3 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 bodem 5 advokátního tarifu (při tarifní hodnotě 100 000 Kč odpovídající součtu tarifních hodnot za řízení proti dvěma rozhodnutím) a dále náhradu hotových výdajů v paušální výši 600 Kč podle § 13 odst. 3 (v současné době se jedná o odst. 4) advokátního tarifu. Protože zástupce žalobkyně doložil, že je plátcem DPH, jsou náklady na zastoupení ve výši 10 800 Kč navýšeny podle § 57 odst. 2 s. ř. s. o částku odpovídající dani z přidané hodnoty ve výši 2 268 Kč. Výše uvedené náklady řízení v celkové výši 19 068 Kč shledal krajský jako účelně vynaložené a uložil žalovanému povinnost nahradit je žalobkyni k rukám jejího zástupce podle přiměřeného (§ 64 s. ř. s.) použití § 149 odst. 1 zákona číslo 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen o. s. ř.). Délku pariční lhůty krajský soud oproti obecné délce stanovené v § 160 odst. 1 o. s. ř. prodloužil na 30 dnů od právní moci rozsudku, protože rozsudky správních soudů nabývají právní moci již okamžikem doručení (§ 54 odst. 5 s. ř. s.) a obecná 3 denní lhůta se tak jeví krajskému soudu nepřiměřeně krátká.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **je možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu.

Nesplní-li povinný, co mu ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, může se oprávněná domáhat nařízení výkonu rozhodnutí (exekuce).

Ostrava 19. prosince 2019

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu