



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. Daniela Spratka, Ph.D. ve věci

žalobce: **RELIMETAL s. r. o.**
sídlem U Sýpky 167, 719 00 Ostrava – Kunčice
zastoupený společností Daně & Daně s. r. o.
sídlem Oborného 299/10, 709 00 Ostrava – Mariánské Hory

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 9. 2019 č. j. 37124/19/5300-21443-707161,
ve věci daně z přidané hodnoty

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 10. 9. 2019 č. j. 37124/19/5300-21443-707161 **se zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 11 228 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku společnosti Daně & Daně s. r. o., sídlem Oborného 299/10, 709 00 Ostrava – Mariánské Hory.

Odůvodnění:

1. Podanou žalobou se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 9. 2019 č. j. 37124/19/5300-21443-707161, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 9. 6. 2015 č. j. 2170273/15/3201-50523-801143, kterým byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty za období prosinec 2012. V žalobě žalobce vymezil tyto žalobní body:
 - 1) Žalobce namítl, že žalovaný nemá postaveno najisto, zda došlo k přijetí zdanitelného plnění, a proto nemůže hovořit o podvodu na dani. V původním daňovém řízení správce daně neuznal odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) u subjektů RESTALI spol. s.r.o. (dále jen „RESTALI“) a MURATELLA s.r.o. (dále jen „MURATELLA“) s tím, že tyto subjekty neprokázaly přijetí zdanitelného plnění z důvodu nekomunikace se správcem daně. Místně příslušní správci daně obou těchto subjektů neuvedli, že by došlo k prokázání přijetí zdanitelného plnění. Subjekt RESTALI přitom nemohl se správcem daně komunikovat z důvodu úmrtí jednatele společnosti. Jednatelka subjektu MURATELLA však podle žalobce se svým místně příslušným správcem daně komunikovala (svědecká výpověď ze dne 25. 3. 2013, č. j. 789102/13/3201-05402-802562, email ze dne 4. 4. 2013, osobní schůzka na základě její žádosti dne 14. 8. 2013). Není tudíž pravdivé tvrzení žalovaného, že subjekt MURATELLA se správcem daně nekomunikoval. Žalobce dále poukázal na body 44 a 94 napadeného rozhodnutí a bod 52 seznámení se se zjištěnými skutečnostmi ze dne 7. 8. 2019, v nichž se žalovaný odchýlil od původního právního názoru a v současné době zastává opačný právní názor, kdy tvrdí, že nelze popřít ani vyvrátit faktické uskutečnění služby, ani to, že k obchodům mezi subjekty došlo. Setrvává však na neprokázání zdanitelného plnění. Pokud žalovaný změnil svůj právní názor, je jeho postup v rozporu s obsahem spisu. Výsledkem hodnocení důkazů nemůže být závěr o chybějící dani, neboť pokud by žalovaný postupoval tímto způsobem, tedy že je prokázáno přijetí zdanitelného plnění, žádná chybějící daň by nevznikla.
 - 2) Žalobce poukázal na rozpor jeho tvrzení (3 x 10 s/min) a závěry žalovaného (1 x 10 s/min) ohledně rozsahu přijetí zdanitelných plnění formou vysílacího času. Pokud není prokázáno přijetí zdanitelného plnění v tvrzeném rozsahu, nelze hovořit o možnosti aplikace podvodu na dani. K prokázání svého tvrzení žalobce odkázal na úřední záznam ze dne 4. 4. 2013, č. j. 107777/13/3201-05402-803712, protokol o ústním jednání ze dne 26. 2. 2013, č. j. 533932/13/3201-05402-802562 a evidenci pro účely DPH ve smyslu § 100 zák. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen „ZDPH“). Žalobce dále poukázal na DVD, které předložil soudu spolu s žalobou, jako důkaz k rozsahu přijatých zdanitelných plnění. Žalobce trvá na tom, že tvrzení žalovaného o vysílání reklamního spotu pouze v rozsahu 1 x 10 s/min je nesprávné, a proto je nesprávný také jeho závěr, že rozsah zdanitelného plnění je odlišný, než vykazuje žalobce.

3) Žalobce zpochybnil, že podvod na dani vůbec vznikl a že žalovaný dostatečným způsobem podvod na DPH prokázal. Žalobce má za oprávněný svůj požadavek ve věci prokázání a stanovení daně v rámci vedlejšího řízení u subjektů RESTALI a MURATELLA za účelem zjištění tvrzeného podvodu na dani. V této souvislosti poukázal na závěry rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 29. 6. 2018, č. j. 22 Af 112/2016-56. Dále žalobce odkázal na judikaturu Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) a Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“ - blíže body 33 a 34 žaloby), na jejímž základě má za to, že pokud daň byla zaplacená, nejedná se o podvod na DPH, ale o standardní případ obchodování v rámci řetězce obchodních firem. Krajský soud již v předchozím zrušujícím rozsudku uvedl, že se žalovaný opomněl zabývat tím, zda vůbec došlo k neodvedení daně. Podle žalobce tak žalovaný činí i v nyní napadeném rozhodnutí.

Neodvedená daň u společnosti RESTALI představovala částku 2 348 Kč, která je ve zjevném nepoměru k doměřené dani u žalobce ve výši 786 240 Kč. Ze seznámení se zjištěnými skutečnostmi i z napadeného rozhodnutí vyplývá, že i taková částka žalovaného opravňuje hovořit o podvodu na dani. S tím však žalobce nesouhlasí, neboť to by prakticky znamenalo uplatnění aplikace podvodu i z důvodu zcela marginálních částek na chybějící dani. Z obsahu správního spisu navíc nevyplývá, jakým způsobem správce daně vymáhal dlužnou částku, ani důvody neuplatnění např. institutu ručení za nezaplacenou daň nebo vymáhání ve smyslu ust. § 175 a násl. zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v platném znění (dále jen „daňový řád“). Žalovaný měl podle žalobce uplatnit vhodnější nebo šetrnější postupy pro vymožení tak nízké částky chybějící daně. Jestliže správce daně rezignoval na vymáhání dlužné daně u povinného subjektu, nemůže tak činit s odstupem času u žalobce formou prokazování podvodu na dani. Ze správního spisu plyne, že společnosti RESTALI vzniklo zdanitelné plnění ve výši 1 287 692 Kč při základu daně ve výši 6 436 916 Kč a dále uplatněná uskutečněná plnění ve výši 1 856 625 Kč, z čehož plyne, že tento subjekt uskutečňoval podnikatelskou činnost i ve vztahu k jiným činnostem a subjektům. Z obsahu správního spisu ovšem není zřejmé, jakým způsobem žalovaný hodnotil podnikatelskou činnost RESTALI k ostatním subjektům a jakým způsobem byla daň po těchto subjektech vymáhána.

Ve vztahu k daňovému subjektu MURATELLA žalobce uvedl, že pokud by žalovaný postupoval v souladu se zákonem, musel by společnosti MURATELLA uznat odpočet DPH a nevznikla by tedy daňová ztráta. Žalovaný však zjistil, že by na základě daňové kontroly musel vrátit nadměrný odpočet DPH, což učinit nehodlal, a proto nadměrné odpočty neuznal a stanovil společnosti MURATELLA daň za 4. čtvrtletí 2012 ve výši 683 823 Kč, od níž následně odečetl nadměrné odpočty za 2. a 3. čtvrtletí ve výši 666 926 Kč. Podle žalobce není vyloučeno, že žalovaný nezákonným způsobem neuznal žádný daňový odpočet na DPH a výsledkem může být stav, kdy žádný dluh na dani nevznikl nebo vzniknout nemusel. Žalobce poukázal na bod 50 napadeného rozhodnutí, v němž žalovaný sám tvrdí, že u společnosti MURATELLA byla dlužná daň částečně uhrazena nadměrnými odpočty vyměřenými v rámci současně probíhajících daňových řízení za předcházející zdaňovací období. Podle žalobce mohla stejná situace vzniknout i u společnosti RESTALI. Takovým směrem se však žalovaný neubíral.

Žalobce dále namítl, že žalovaný se ani po zrušujícím rozsudku krajského soudu nevypořádal se skutečností, kde se podvod na dani skutečně stal a na podkladě jakých zjištění k tomu dospěl. Prokazování podvodu na dani nemůže být postaveno na zjištění dvou identických podvodů. Není naplněna podmínka přesné specifikace, ve kterém článku řetězce se podvod udál. Žalovaný také neuvedl, v jakých skutkových okolnostech u

subjektů RESTALI a MURATELLA podvod spočíval. Žalobce v této souvislosti namítl, že žalovaný vybral nezákonným způsobem daň dvakrát, v prvním případě u společnosti MURATELLA a v druhém případě u RESTALI. Žalovaný mohl použít k úhradě stanovené daně u společnosti RESTALI nadměrný odpočet společnosti MURATELLA a nemusela tak vzniknout daňová ztráta. Závěrem tohoto žalobního tvrzení žalobce namítl, že žalovaný nevyčíslil výši chybějící daně jako důkaz o vzniku daňové ztráty a podle žalobce zneužil právo za účelem nezákonného způsobu stanovení daně. Dokazování podvodu na DPH je zatíženo procesní chybou neprokázání chybějící daně. Žalovaný tvrdí existenci chybějící daně, která však nebyla prokázána, aby mohl konstatovat, že se stal podvod na dani. Svým postupem tak žalovaný vytvořil hypotetický daňový dluh.

4) Ke skutkovým okolnostem podvodu na dani žalobce namítl, že v rámci vedlejších daňových řízení žalovaný zkoumal toliko, zda přijatá plnění byla uskutečněna či nikoliv jako celek bez konkrétní specifikace přijatých zdanitelných plnění. Podle žalobce judikatura SDEU i NSS potvrzuje, že každá účetní transakce v řetězci musí být posuzována sama o sobě, charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi a žalovaný je povinen prokázat, v jakých konkrétních skutkových souvislostech dotčených obchodními operacemi je spatřováno podvodné jednání.

Žalobce v návaznosti na uvedené zpochybnil hodnocení objektivních okolností provedené žalovaným za účelem prokázání subjektivní stránky jednání žalobce. Po obsáhlých odkazech na stávající judikaturu SDEU a NSS i Krajského soudu v Ostravě (str. 13 – 16 žaloby) specifikoval žalobce své námitky k jednotlivým objektivním okolnostem.

1) Standardní hodnota služby

Podle žalobce je postaveno najisto, že reklamní spoty běžely po dobu 3 x 10 s/min a nikoliv 10 s/min, jak tvrdí žalovaný. Tím je také prokázána standardnost ceny poskytování reklamy. K tvrzenému žalobce odkázal na tabulku na str. 16 žaloby.

2) Zákaz provozu

Žalovaný jako jednu z podmínek prokázání podvodu na DPH tvrdí, že LED panel nebyl v provozu, současně však dospěl k faktuře poskytnutí služeb. Podle žalobce tak neprokázal, že by spoty na LED panelu nebyly vysílány v celém svém rozsahu, neboť to by byl rozpor mezi tvrzeným detekováním podvodu a neprokázáním přijetí služeb.

3) Nabídka vysílacího času jiným subjektům

Z obsahu správních spisů nevyplývá, že by žalobce věděl o skutečnosti, že by společnost MURATELLA nabízela vysílací čas i jinému subjektu. Pokud MURATELLA nakoupila vysílací čas, který beze zbytku prodala žalobci, je nelogické, aby identický čas nabízela dalším subjektům.

4) Výroba reklamního spotu

Výroba reklamního spotu žalobcem nemůže znamenat objektivní okolnost, neboť pokud byl jednatel žalobce schopen vyrobit spot vlastními silami, je logické, že neoslovil jiný subjekt. Žalobce postupoval s péčí řádného hospodáře, když si spot vyrobil vlastními silami.

5) Úhrada faktur

Žalobce hradil daňové doklady v hotovosti dopředu a za hotovostní úhrady mu také byla uložena pokuta. Pokud žalovaný žalobce trestá za stejné provinění, jedná se o nepřípustné dvojí správní trestání. Žalovaný měl hodnotit, zda je tento postup standardní na daném

segmentu trhu, což neučinil. Judikatura přitom dospěla k závěru, že ne každá objektivní okolnost musí automaticky znamenat podvod na dani.

6) Neuhrazená dlužná daň

Úvaha žalovaného je neúplná, protože žalobce veškeré své daňové dluhy uhradil, hodnocení provedené žalovaným je nevyvážené a nemůže zakládat existenci objektivní okolnosti.

Závěrem tohoto žalobního tvrzení žalobce shrnul, že žalovaný hodnotil veškeré objektivní okolnosti jako nadstandardní, avšak selektivním způsobem. Z hodnocení jednotlivých skutečností nevyplývá, co je a co není standardem. Pouze v případě hotovostní úhrady faktur žalovaný okrajově tuto otázku vyhodnotil. Nezkoumal však, jak je tomu běžně na trhu. Podle žalobce by měl žalovaný najisto postavit otázku standardnosti nebo nestandardnosti. Žalovaný uvádí pouze domněnky nebo úsudky. Podle žalobce žalovaný svým postupem vytvořil objektivní okolnosti za účelem prokázání podvodu na dani, a již proto nemohou být indiciemi pro prokázání podvodu.

5) Žalobce zpochybnil hodnocení žalovaného ohledně přijetí rozumných opatření žalobcem a jeho dobré víry. Po odkazech na judikaturu SDEU, NSS a Krajského soudu v Ostravě (str. 18 – 19 žaloby) žalobce uvedl, že s ohledem na výše uvedené žalobní tvrzení o žalovaným nezákonně „vytvořené“ chybějící dani (žalobní bod 3) – pozn. soudu) nelze žalobci klást za vinu, že neprokázal přijetí rozumných opatření. V posuzované věci je prokázání podvodu na dani založeno pouze na zveličování skutečností, které v kontextu s ostatními objektivními okolnostmi ani náznakem nenaznačují povědomí o podvodu na dani. Objektivní okolnosti svědčící ve prospěch žalobce pak nebyly hodnoceny vůbec. Žalovaný ani neuvádí, zda se jedná o vědomý nebo nevědomý podvod na dani. Dále žalobce vznesl námitky k jednotlivým kritériím, která žalovaný použil při vyhodnocení rozumných opatření a dobré víry žalobce.

a) porovnání cen

Žalobce namítl, že ceny byly sjednány v toleranci s ostatními subjekty, o čemž svědčí analýzy provedené na str. 16 žaloby a odmítl tvrzení, že by ceny byly výrazně odlišné od ostatních porovnávaných subjektů.

b) zjišťování informací o provozovateli

Žalobce odkázal na místní šetření v místě provozování reklamy. Dále namítl, že žalovaný sice uvedl, že žalobce měl oslovit jednotlivé subjekty v řetězci firem, ale opomenul přitom, že nebylo postaveno najisto, zda v období, kdy si jednatel žalobce prohlížel obrazovku, byla tato funkční, k čemuž se vyjadřuje i svědkyně Lukášová ve své výpovědi ze dne 25. 3. 2013. Indentickým způsobem se vyjádřil také žalobce ve své výpovědi ze dne 4. 3. 2014, kdy uvedl, že neví, zda byla televize v polovině listopadu 2012 funkční. Za takové situace nemohl žalobce oslovit přímo jednotlivé články v řetězci subjektů. Nabízená cena byla z pohledu žalobce standardní, takže ani v tomto ohledu nebyl důvod oslovovat jiné subjekty. V rámci přijetí rozumných opatření nemůže žalovaný po žalobci požadovat, aby zjišťoval či vyhledával subjekty v řetězci firem poskytující vysílací čas jenom proto, že to požaduje žalovaný. I kdyby žalobce hypoteticky byl schopen zjistit provozovatele LED panelu, není postaveno najisto, zda by dosáhl identických smluvních podmínek jako první subjekt v řetězci. Žalovaný podle žalobce neprokázal, že by smluvní podmínky byly zjevně odlišné od jiných subjektů.

c) povědomí o reklamě

Žalobce zpochybnil interpretaci odpovědí svého jednatele učiněných ve výpovědi ze dne 4. 3. 2014, již se dopustil žalovaný v bodě 76 napadeného rozhodnutí. Z výpovědi jednatele žalobce nevyplývá závěr, že by neměl povědomí o poskytování reklamy, jak tvrdí žalovaný. Žalobce zdůraznil také časový odstup dvou let při výpovědi a také to, že jednatel žalobce nebyl na jednání připraven. Žalovaný mohl tyto otázky položit na počátku daňového řízení, kdy měl jednatel žalobce tyto skutečnosti ještě v čerstvé paměti. Žalobce dodal, že veškerou činnost ve společnosti si organizuje jednatel žalobce vlastními silami. V r. 2012 měl sedm zaměstnanců a žádného vedoucího pracovníka. V průběhu daňového řízení nebylo zjištěno, že by jednatel žalobce nebyl schopen odpovědět na veškeré otázky žalovaného. Pokud tedy správce daně kladl otázky až po dvou letech, nemůže jednatelem žalobce klást za vinu, že si nepamatoval s odstupem času každý detail.

Na závěr tohoto žalobního bodu žalobce shrnul, že důkazní břemeno leží na žalovaném a ten je neunesl, když dostatečným způsobem neprokázal, že žalobce měl povědomí o daňovém podvodu, ani to, že by nepřijal rozumná opatření nebo nejednal v dobré víře.

- 7) V další části žaloby žalobce namítl nezákonný procesní postup žalovaného při nahlížení žalobce do správního spisu a při nepřerazení písemností z vyhledávací části spisu. V rámci odvolacího řízení po zrušujícím rozsudku krajského soudu žalobce dne 20. 8. 2019 uplatnil své právo nahlížet do spisu vedeného žalovaným, aby mohl formulovat své námitky k výsledkům odvolacího řízení. Žalovaný však žalobci nepředložil kompletní spis s veškerými důkazními prostředky a zjištěními provedenými v rámci odvolacího řízení. Žalobce dospěl k závěru, že jej žalovaný záměrně odmítá seznámit s úplným spisem, a proto podal 23. 8. 2019 stížnost proti nahlížení do spisu, která byla vyřízena vyrozuměním o výsledku šetření stížnosti ze dne 3. 9. 2019, č. j. 36496/19/5100-41457-711535 jako nedůvodná. Žalovaný se dostatečným způsobem nevypořádal s veškerými námitkami žalobce a v rozporu se zákonem zabránil žalobci seznámit se se všemi důkazními prostředky, případně důkazy svědčícími ve prospěch žalobce.

Dne 20. 8. 2019 žalobce požadoval, aby mu byl předložen úplný spis, zejména jeho vyhledávací část. Žalovaný předložil indexaci spisu vyhledávací části, kde jsou uvedeny položky 1 – 4, avšak do této části nebylo žalobci umožněno nahlédnout, což žalovaný odůvodnil na str. 3 protokolu o ústním jednání z téhož dne č. j. 34530/19/5300-21443-701707 odkazem na ust. § 66 odst. 2 daňového řádu (str. 3 protokolu). Porovnáním obsahu a formy indexu spisu žalobce zjistil, že žalovaný kromě jiného sepisoval úřední záznamy, interní sdělení, prováděl doplnění odvolacího řízení a získával stanoviska k odvolání a současně pořizoval další důkazní prostředky vztahující se k předmětu řízení. Postup žalovaného znevěrohodňuje, že by žalobci byly předkládány veškeré důkazní prostředky získané žalovaným, a to především pro unesení důkazního břemene žalobce, neboť v rámci volného hodnocení důkazů byly hodnoceny pouze důkazy svědčící v jeho neprospěch. Pokud by i další důkazní prostředky svědčily v neprospěch žalobce, jistě by je žalovaný zakomponoval do své volné úvahy. Dále žalobce namítl, že je nestandardní, aby si žalovaný neopatřoval důkazní prostředky z jiných daňových řízení, o čemž svědčí samotná textace poř. č. 3 vyhledávací části spisu. Žalovaný tedy nejenže neumožnil žalobci nahlédnout do spisu, ale spis není ani veden úplným způsobem, když v něm chybí důkazní prostředky, které žalobce výše zmínil. Žalobce má oprávněné podezření, že se v písemnostech (dle žalovaného vyhledávací část spisu) nachází další důkazní prostředky svědčící ve prospěch žalobce nebo důkazy o procesně nesprávném postupu místně příslušných správců daně ve vedlejších daňových řízeních. V takovém případě by je však

měl žalovaný předložit žalobci k nahlédnutí. Jen tak by byly odstraněny pochybnosti žalobce, zda tyto písemnosti nejsou důkazními prostředky svědčícími v jeho prospěch (srov. rozsudek NSS č. j. 6 Afs 18/2003-92).

Postupem žalovaného tak byla zkrácena procesní práva žalobce v souvislosti se zpracováním procesně nezávadné žaloby. Žalobce poukázal na ust. § 66 odst. 3 daňového řádu a povinnost žalovaného prokázat, že je ohrožen zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na správě daní a zdůraznil, že subjekty, u nichž bylo vedeno vedlejší daňové řízení, tedy společnosti RESTALI a MURATELLA, již zanikly, takže jejich zájmy nemohly být ohroženy. Dále poukázal na rozsudky NSS sp. zn. 2 Afs 24/2007 a sp. zn. 5 Afs 65/2009, které se zabývaly otázkou možnosti nahlédnutí daňového subjektu do vyhledávací části spisu.

Žalobce rovněž namítl, že vede s žalovaným spor ohledně vedení spisové agendy, konkrétně vyhledávací části spisu. Daňový spis žalobce by měl být veden chronologickým způsobem a měl by z něj být zřejmý procesní postup žalovaného v rámci odvolacího řízení, ale i obsah písemností podle stádia rozpracovanosti souvisejících daňových řízení vedených u jednotlivých daňových subjektů, včetně soupisu spisu. Žalobce poukázal na ust. § 65 odst. 1 daňového řádu a zabýval se právním vymezením písemností subsumovaných pod jednotlivá písmena, tj. § 65 odst. 1 písm. a) – d) daňového řádu. Žalobce rovněž poukázal na ust. § 23 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“) a s ním související judikaturu NSS sp. zn. 5 Afs 65/2009 a 1 Afs 94/2006 a v návaznosti na uvedené namítl, že žalovaný se argumentačně nevypořádal se všemi skutečnostmi uváděnými žalobcem ve stížnosti proti nahlížení do spisu. Žalobce namítl, že postupem žalovaného jsou zatajovány důkazní prostředky a porušován daňový řád i Listina základních práv a svobod (dále jen „Listina“). Závěrem poukázal na judikaturu Ústavního soudu, a to nález sp. zn. I. ÚS 591/2000 a nález sp. zn. II. ÚS 232/2002 a dále také na rozsudek NSS sp. zn. 5 Afs 79/2008. Žalovaný nepostupoval v souladu s daňovým řádem, když v soupisu vyhledávací části spisu nevymezil, o jaké písemnosti se jedná a zda jsou podřaditelné pod ust. § 65 odst. 1 písm. b), c), d) daňového řádu. Žalovaný také výslovně neuvedl konkrétní důvody neumožňující nahlédnutí žalobce do vyhledávací části spisu, přičemž je zřejmé, že v průběhu odvolacího řízení po zrušujícím rozsudku krajského soudu žalovaný musel získat i důkazní prostředky svědčící ve prospěch žalobce. Žalobce má nárok nahlédnout do části spisu, v níž se nachází důkazní prostředky, které nebyly žalovaným využity v odvolacím řízení. Pokud byly důkazní prostředky využity, má žalobce právo na nahlédnutí i do těchto písemností. Žalobce v této souvislosti poukázal na judikaturu Krajského soudu v Ostravě, a to rozsudek sp. zn. 2 Af 13/2015. Žalovaný nepřeradil uváděné písemnosti z vyhledávací části spisu do kontrolní části spisu, aby se tyto písemnosti nestaly součástí volného hodnocení důkazů dle § 8 odst. 1 daňového řádu a aby v konečném důsledku takto hodnocené důkazy neznamenalý kontumaci řízení v neprospěch žalovaného. Pochybnosti žalobce umocňuje skutečnost, že žalovaný písemnosti vyhledávací části spisu nespécifikoval jako písemnosti spadající pod ust. § 65 odst. 1 písm. b), c) a d) daňového řádu. Ve spise se nenacházejí další důkazní prostředky, o které žalovaný opírá své tvrzení, a to zejména údaje o procesně nezávadném postupu žalovaného v jiných daňových řízeních, ve vztahu ke společností RESTALI a MURATELLA, způsob stanovení daně u těchto společností a skutečná výše daňového dluhu těchto společností, jakož i další důkazní prostředky, ze kterých žalovaný čerpal při formulaci výsledků odvolacího řízení. Podle žalobce žalovaný jednal zjevně v rozporu s daňovým řádem, když měl povinnost ponechat důkazy ve vyhledávací části

spisu nejdéle do provedení hodnocení důkazů a poté měly být ve smyslu ust. § 65 odst. 2 daňového řádu přeraženy, neboť nespádaly pod ust. § 65 odst. 1 písm. b) – d) daňového řádu. Tímto nezákonným postupem žalovaného bylo zasaženo do subjektivních práv žalobce.

8) Posledním žalobním tvrzením žalobce zpochybnil zákonnost postupu žalovaného v souvislosti se seznámením žalobce se zjištěnými skutečnostmi a s vyjádřením se k nim (v řízení po zrušujícím rozsudku krajského soudu – pozn. soudu). Dne 7. 8. 2019 pod č. j. 32384/19/5300-21443-707161 vyhotovil žalovaný seznámení se zjištěnými skutečnostmi a vyzval žalobce k vyjádření. Žalobci byla písemnost doručena dne 17. 8. 2019. Zástupce žalobce kontaktoval žalovaného 19. 8. 2019, aby nahlédl do spisu (viz. předchozí žalobní bod – pozn. soudu). Dne 23. 8. 2019 podal žalobce stížnost proti nahlížení do spisu a současně žalovanému oznámil, že jednatel žalobce čerpá řádnou dovolenou do 31. 8. 2019 a od 28. 8. 2019 do 9. 9. 2019 čerpá řádnou dovolenou zástupce žalobce. Žalobce proto z těchto objektivních důvodů není schopen zpracovat vyjádření k výsledkům doplnění daňového řízení dříve než do 13. 9. 2019. Žalovaný přehodnotil podání žalobce na žádost o prodloužení lhůty a zamítl ji dne 10. 9. 2019 pod č. j. 37136/19/5300-21443-707161. Dne 10. 9. 2019 zaslal žalobce z opatrnosti své vyjádření k výsledkům daňové kontroly. Téhož dne žalovaný zaslal žalobci napadené rozhodnutí. Žalobce zdůraznil, že na jeho straně byly objektivní důvody pro prodloužení lhůty pro vyjádření, které žalovaný nerespektoval. Svůj postoj žalovaný odůvodnil prekluzivní lhůtou, ale neuvedl důvody, pro které vydal napadené rozhodnutí až v měsíci září 2019. Žalobce následně poukázal na chronologický sled úkonů žalovaného po zrušujícím rozsudku NSS, z něhož podle žalobce plyne, že žalovaný měl dostatek času, aby byl činný dříve. Žalobce si je vědom ust. § 115 odst. 3 a 4 daňového řádu, avšak žalovaný by měl přihlídnout také k ust. § 111 odst. 2 daňového řádu. Současně poukázal na možnost prodloužení lhůty dle ust. § 115 v souvislosti s novelizací tohoto ustanovení a na judikaturu NSS (rozsudek NSS sp. zn. 1 Afs 321/2016). Postupem žalovaného tak došlo k situaci, kdy se žalobce nemohl vyjádřit k výsledkům odvolacího řízení, což je v rozporu s čl. 38 odst. 2 Listiny. Žalovaný svým nezákonným postupem zneužil právo za účelem prolomení prekluzivní lhůty dle ust. § 148 daňového řádu a zasáhl do jejího běhu. Žalovaný porušil také zásadu legitimního očekávání, když svým procesním postupem upřednostnil vydání rozhodnutí o odvolání před zákonností svého postupu. Žalobce poukázal na související judikaturu, a to nálezy Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 487/03, rozsudek NSS sp. zn. 6 Ads 88/2006, rozsudek NSS sp. zn. 7 Afs 36/2008.

2. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že žalobní námitky de facto korespondují s námitkami odvolacími a žalovaný se s nimi řádně vypořádal v odůvodnění napadeného rozhodnutí, přičemž na všech závěrech zde učiněných setrvává. Dále žalovaný poukázal na obsáhlou nejen žaloby, ale také všech podání žalobce v průběhu daňového řízení a na související judikaturu NSS, z níž plyne, že za takové situace se nelze vypořádat detailně s každou vznesenou námitkou (např. rozsudky NSS sp. zn. 9 Afs 70/2008, sp. zn. 1 Afs 44/2012). Dále se žalovaný vyjádřil k základním žalobním tvrzením. Předně v návaznosti na schéma podvodného řetězce subjektů zdůraznil, že nebyla zpochybněna existence předmětných zdanitelných plnění a bylo shledáno splnění formálních i hmotněprávních podmínek vzniku nároku na odpočet DPH. Současně však byl v průběhu řízení shromážděn dostatek důkazních prostředků prokazujících, že daná plnění byla zatížena

podvodem na DPH, jehož se stal žalobce účastníkem (body 48 – 79 napadeného rozhodnutí). S otázkou užití institutu ručení dle § 109 ZDPH se žalovaný vypořádal v bodech 14 – 17 sdělení k vyjádření k seznámení, na něž odkázal. Žalovaný odmítl, že by nerespektoval zrušující rozsudek krajského soudu, neboť napadeným rozhodnutím odstranil vady vytýkané krajským soudem a nesouhlas žalobce se závěry napadeného rozhodnutí nezpůsobuje jeho nezákonnost. Skutečnost, že v řetězci došlo k narušení neutrality daně, uvedl žalovaný v bodech 48 – 50 napadeného rozhodnutí, když chybějící daň byla zjištěna u obchodních společností RESTALI a MURATELLA. V bodech 52 – 61 rozhodnutí pak žalovaný definoval, v čem daňový podvod spočíval. K vědomostnímu testu žalovaný zdůraznil nutnost posuzovat jednotlivé objektivní okolnosti ve vzájemném souhrnu a v rámci celkového pohledu na předmětné obchodní transakce, což je zcela v souladu se stávající judikaturou (např. rozsudek NSS sp. zn. 6 Afs 156/2014). Objektivní okolnosti žalovaný vyhodnotil v bodech 66 – 70 a na závěrech zde učiněných setrvává. Má také za to, že bylo zjištěno, že žalobce nedodržel dostatečnou míru obezřetnosti a nepřijal dostatečná opatření, která po něm mohou být rozumně vyžadována (blíže body 72 – 78 napadeného rozhodnutí).

3. V další části vyjádření se žalovaný vyjádřil k procesním námitkám vztahujícím se k vedení řízení po zrušujícím rozsudku krajského soudu. Žalovaný uvedl, že veškeré písemnosti, které byly použity jako důkazní prostředky, byly přerazeny do veřejné části spisu v anonymizované podobě, o čemž byl dne 30. 7. 2019 pořízen úřední záznam č. j. 22565/19/5300-21443-707161, jehož kopie včetně příloh byla žalobci předána při nahlížení do spisu 20. 8. 2019. Pokud žalovaný provedl hodnocení důkazních prostředků, které vyznívá v neprospěch žalobce, neznamená to, že by žalovaný postupoval v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů. Žalobce nepředložil důkazní prostředky, které by měl ve své dispoziční sféře a které by vyznívaly v jeho prospěch a žalovaný takové důkazní prostředky také neidentifikoval. Z této skutečnosti nelze vyvozovat zatajování důkazů ve prospěch žalobce. Ostatní písemnosti, které žalovaný jako důkazní prostředky nevyužil a byly tedy bez relevance ve vztahu k odvolacímu řízení, zůstaly ve vyhledávací části spisu, přičemž ze zákona neplyne žalobci žádné právo na zpřístupnění takových písemností. Nelze žalobci přisvědčit v tom, že by žalovaný měl povinnost unést důkazní břemeno ve vztahu k nepoužitelnosti určitých důkazních prostředků v rámci odvolacího řízení. Správní orgány nemají povinnost sdělovat daňovému subjektu, proč jsou dané písemnosti zařazeny ve vyhledávací části spisu. Pokud písemnost spadá pod taxativní výčet uvedený v § 65 odst. 1 daňového řádu, má správní orgán povinnost ji zařadit do vyhledávací části. Žalobci bylo v rámci nahlížení do spisu umožněno seznámit se s veškerými relevantními písemnostmi. Nahlížení do vyhledávací části spisu mu bylo odepřeno ve smyslu ust. § 66 odst. 3 daňového řádu. Žalovaný odmítl spekulativní námitky, že by zatajoval důkazní prostředky svědčící ve prospěch žalobce.
4. K námitce neprodloužení lhůty dle ust. § 115 odst. 2 daňového řádu žalovaný uvedl, že podle jeho názoru tuto lhůtu prodloužit nelze, což ale pro daňový subjekt neznamená ztrátu práva doplňovat argumentaci v odvolacím řízení a vyjadřovat se ke skutečnostem zjištěným v rámci odvolacího řízení, které mu byly v seznámení předestřeny. Toto právo mu svědčí podle ust. § 111 odst. 2 daňového řádu až do okamžiku vydání rozhodnutí o odvolání. Dále žalovaný uvedl, že se neztotožňuje s názorem NSS vysloveným v rozsudku sp. zn. 1 Afs 321/2016 a uplatňuje proti němu svou vlastní protiargumentaci, kterou

vyjádřil v bodech 51 – 54 vyjádření k žalobě. Dále žalovaný reagoval sledem úkonů svých i žalobce, které byly provedeny po doručení seznámení s výsledky kontrolního šetření a výzvě k vyjádření se. Popsal, proč již neměl možnost vyjádřit se k obsahu vyjádření žalobce doručeného dne 10. 9. 2019. Současně zdůraznil, že je vždy nutno zvažovat případné negativní dopady vyčkávání s vydáním rozhodnutí o odvolání, přičemž v daném případě bylo možným negativním důsledkem uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Je tedy zjevné, že převážil zájem na vydání rozhodnutí nad delším vyčkáváním na avizované doplnění k odvolání. Této skutečnosti si byl vědom také žalobce, takže jeho prohlášení o záměru vyjádřit se k seznámení až k datu 13. 9. 2019 se může jevit jako zcela účelové. Žalovaný postupoval v souladu se zákonem, když žalobce seznámil se svým právním názorem, poskytl mu lhůtu k vyjádření v délce 15 dnů a vyčkal další jeden týden od uplynutí této lhůty. Nelze se ztotožnit s žalobcem, že mu byla upřena jeho práva a že se žalovaný dopustil pochybení způsobujícího nezákonnost napadeného rozhodnutí. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

5. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i správní řízení, které jeho vydání předcházelo, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění – dále jen „s. ř. s.“), a to v mezích žalobcem uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.).
6. Z obsahu správních spisů krajský soud zjistil, že žalobce podal daňové přiznání k DPH za prosinec 2012, ve kterém uplatnil mimo jiné nárok na odpočet DPH ze zdanitelných plnění (reklamních služeb) přijatých od společnosti MURATELLA, jejichž cenu v celkové výši 4 717 440 Kč (z toho DPH 786 240) tato společnost vyúčtovala žalobci daňovými doklady číslo 1001037 za prosinec 2012 ve výši 362 880 Kč a číslo 1001036 za prosinec 2012 až listopad 2013 ve výši 4 354 560 Kč. Žalobce vyúčtované ceny zaplatil společnosti MURATELLA podle doložených kopií výdajových a příjmových dokladů v hotovosti, a to celkem ve 13 hotovostních platbách po 362 880 Kč ve dnech 3. 12. 2012, 4. 12. 2012, 5. 12. 2012, 6. 12. 2012, 7. 12. 2012, 10. 12. 2012, 11. 12. 2012, 12. 12. 2012, 13. 12. 2012, 14. 12. 2012, 17. 12. 2012, 18. 12. 2012 a 19. 12. 2012. Ve spise správce daně se dále nachází jednotlivé smlouvy týkající se sporného vysílání reklamy v rozhodném období. Dle smlouvy o reklamě uzavřené mezi žalobcem a společností MURATELLA dne 29. 11. 2012 se tato společnost v postavení dodavatele zavázala umístit reklamu žalobce coby objednatele na LED obrazovce umístěné na štítové straně domu v Ostravě- Přívoze, na ulici Mariánskohorská 58, a to v rozsahu doslova: „*vysílání reklamního spotu Tarif DIAMOND o délce 10s, bude probíhat v čase od 00:00 do 24:00 hod., frekvence max. 1 min., 3x různý spot.*“ Výše odměny za reklamu byla stanovena v článku III smlouvy na částku 302 400 Kč (bez DPH) měsíčně. Grafické provedení reklamy měl podle smlouvy dodat žalobce a smlouva byla uzavřena na dobu určitou jednoho měsíce, a to prosince 2012. V článku VI smlouvy je údaj o tom, že dodavatel dává „písemný“ souhlas objednateli, že zaplacený vysílací čas může dále přeprodát jinému subjektu, avšak reklamní spot musí dodavatel odsouhlasit. Obsahově obdobná smlouva o reklamě byla mezi společností MURATELLA a žalobcem uzavřena dne 29. 11. 2012 na dobu určitou 12 měsíců. Ve zbytku je smlouva shodná jak co do rozsahu reklamy a její ceny, tak v údajích o „písemném“ souhlasu v článku VI. Součástí správních spisů je dále smlouva o reklamě ze dne 28. 11. 2012, jejímiž smluvními stranami jsou společnosti MURATELLA

v postavení objednatele a společnost RESTALI v postavení dodavatele a je v ní sjednán závazek dodavatele obstarat vhodnou reklamu obchodního jména objednatele, kterou umístí na štitové straně nemovitosti na adrese Ostrava - Přívoz, Mariánskohorská 58. Smlouva byla sjednána na dobu určitou od 1. 12. 2012 do 31. 12. 2013 za cenu dle ceníku. Taktéž tato smlouva obsahuje údaj o tom, že „dodavatel tímto dává písemný souhlas objednateli, že zaplacený vysílací čas může objednatel dále přeprodat jinému subjektu, avšak reklamní spot musí dodavatel odsouhlasit.“ Podle připojeného ceníku činila cena za měsíc vysílání v tarifu (paketu) Diamond, při denním vysílání od 0.00 do 24.00 hod., frekvenci 1 x za minutu, počtu 1440 spotů za den (43 200 za měsíc) celkem 285 000 Kč. Další významnou smlouvou ve správním spise je smlouva o reklamě ze dne 12. 12. 2012 uzavřená mezi společnostmi RESTALI v postavení nájemce a MOLENDO s. r. o. (dále jen „MOLENDO“) v postavení pronajímatele, ve které se pronajímatel zavázal pronajmout nájemci vysílací čas na LED obrazovce umístěné na štitové straně domu v Ostravě, Přívoze, na ulici Mariánskohorská 395/58 za účelem vysílání reklamy, a to za částku 5 000 Kč + DPH za jeden spot, minimálně 15 000 Kč + DPH a maximálně 50 000 Kč + DPH. Nájemní poměr byl ve smlouvě sjednán na dobu určitou od 12. 12. 2012 do 31. 12. 2014. Provedení reklamy žalobce na dohodnutém místě nebylo sporné a potvrdili je také ve svých výpovědích jednatele obou dotčených společností (Tomek a Lukášová), kteří se také shodně vyjádřili ke způsobu navázání spolupráce. Správce daně zahájil dne 15. 1. 2014 u žalobce daňovou kontrolu na DPH za prosinec 2012. Po provedeném daňovém řízení správce daně shrnul svá zjištění a závěry ve zprávě o daňové kontrole číslo 11/2005 ze dne 8. 6. 2015, č. j. 230043/15/3201-60562-802562 (dále jen „ZDK“), ve které konstatoval, že společnost RESTALI uměle několikanásobně navýšila cenu za provedení reklamy ve formě reklamních spotů, když měla vysílací čas pronajatý od vlastníka obrazovek MOLENDO za cenu maximálně 50 000 Kč měsíčně, kterou další společnost v řetězci MURATELLA navýšila na 284 722 Kč měsíčně, aniž by této společnosti vznikly jakékoliv další náklady v souvislosti s předmětem plnění. Reklamní spot si vyhotovil sám jednatel žalobce, který jej předal jednatele společnosti MURATELLA, ta jej předala jednatele společnosti RESTALI a ten jednatele MOLENDO, který zajistil vysílání spotů na obrazovce. Ke společnosti RESTALI správce daně uvedl, že tato je nekontaktní, její jednatel nespolupracuje a v rámci daňového řízení s touto společností shledal správce daně jí uplatněné nároky na odpočet daně jako neoprávněné a stanovil této společnosti vlastní daňovou povinnost ve výši 1 287 692 Kč, kterou nezaplatila. Následně sice bylo zjištěno, že jednatel společnosti RESTALI dne 11. 2. 2014 zemřel, ale správce daně vyjádřil ve zprávě o daňové kontrole přesvědčení, že veškeré písemnosti byly této společnosti zasílány v souladu s § 39 odst. 11 v návaznosti na § 42 daňového řádu do datové schránky. Příslušné listiny o průběhu daňového řízení vedeného se společností RESTALI pak byly založeny do daňového spisu žalobce. Podle správce daně je nepochybné, že provedené reklamy formou reklamních spotů jsou zasaženy podvodem. Vedle navýšení ceny reklamy poukázal správce daně na další nesrovnalosti, a to na placení v hotovosti ve 13 platbách po 362 880 Kč téměř každý den od 3. 12. 2012 do 19. 12. 2012, navíc na rok dopředu ještě před uskutečněním zdanitelného plnění, dále skutečnost, že společnosti RESTALI a MURATELLA (prostřední články řetězce) nevyužily možnosti prezentace reklamy na obrazovkách, na obsahově shodné smlouvy mezi společnostmi RESTALI a MURATELLA a mezi společnostmi MURATELLA a žalobcem, včetně shodných gramatických chyb. Správce daně v ZDK konstatoval závěr, že se jednalo o řetězový obchod, v jehož průběhu došlo k několikanásobnému navyšování ceny reklamních služeb, ze kterého není odvedena daň,

protože společnost RESTALI daň neodvedla a tuto si v řetězci odečetl žalobce za účelem získání neoprávněného zvýhodnění. Uvedené pochybnosti tvoří podle správce daně v souhrnu logický, ničím narušený a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které prokazují, že žalobce o daňovém podvodu věděl či minimálně vědět mohl. Z uvedeného důvodu musí být žalobci odmítnut nárok na odpočet DPH za prosinec 2012 v celkové výši 786 240 Kč. Vzhledem k tomu, že žalobce v daňovém přiznání za posuzované zdanitelné období vykázal nadměrný odpočet ve výši 626 554 Kč, vypočetl mu správce daně daňovou povinnost ve výši 159 686 Kč. Na straně 23, bod 6 ZDK, je zaznamenána námitka žalobce, že správce daně ve věci neuznání nároku na odpočet u společnosti RESTALI neuvedl podstatné skutečnosti pro neuznání nároku a tvrzení správce daně nelze ověřit z důvodu absence důkazního prostředku ve spise. K této námitce správce daně uvedl (str. 32 ZDK), že relevantní písemnosti z daňového řízení u společnosti RESTALI byly založeny do vyhledávací části daňového spisu žalobce úředním záznamem ze dne 15. 4. 2015 a provedeny k důkazu. V návaznosti na výsledky daňové kontroly vydal správce daně dne 9. 6. 2015 platební výměr č. j. 2170273/15/3201-50523-801143, kterým žalobci vyměřil DPH za prosinec 2012 ve výši 159 686 Kč. Proti tomuto platebnímu výměru podal žalobce odvolání, ve kterém uplatnil námitky téměř shodné s těmi, které následně tvrdil v žalobě. O odvolání rozhodl žalovaný rozhodnutím ze dne 3. 11. 2016 č. j. 48548/16/5300-21443-701707.

Na základě podané žaloby krajský soud v přezkumném řízení vedeném pod sp. zn. 22 Af 112/2016 doplnil dokazování o listiny vztahující se k daňovému řízení se společností RESTALI.

Rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 11. 2016, č. j. 48548/16/5300-21443-701707 bylo zrušeno rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 29. 6. 2018, č. j. 22 Af 112/2016-56, který nabyl právní moci dne 10. 9. 2018 (dále jen „zrušující rozsudek“). Současně byla věc vrácena žalovanému k dalšímu řízení.

7. V rámci dalšího řízení po zrušujícím rozsudku krajského soudu žalovaný pokynem ze dne 16. 1. 2019, č. j. 1573/19/5300-21443-701707 uložil správci daně doplnit spisový materiál způsobem v tomto pokynu uvedeným. Dne 12. 3. 2016 správce daně předložil žalovanému doplněný spisový materiál. Dne 7. 8. 2019 pod č. j. 32384/19/5300-21443-70161 žalovaný zaslal žalobci seznámení se se zjištěnými skutečnostmi a výzvu k vyjádření se v rámci odvolacího řízení. Dne 20. 8. 2019 požádal zástupce žalobce o nahlédnutí do daňového spisu, o čemž byl žalovaný sepsán protokol č. j. 34530/19/5300-21443-701707, z jehož obsahu vyplývá, že žalovaný neumožnil zástupci žalobce nahlížet do neveřejné části spisu z důvodů uvedených v ust. § 66 odst. 3 daňového řádu. Písemnosti využitě v odvolacím řízení jako důkazní prostředky byly z neveřejné části spisu v anonymizované podobě přerazeny do veřejné části, o čemž byl dne 29. 3. 2019 pořízen úřední záznam č. j. 22565/19. V oznámení ze dne 23. 8. 2019 doručeném žalovanému téhož dne, žalobce sdělil žalovanému důvody, pro které se k výsledku odvolacího řízení vyjádří a doplní je do 13. 9. 2019 a současně avizoval, že v navržené lhůtě předloží obrazový důkazní prostředek formou DVD, který prokazuje vysílání reklamního spotu v rozsahu 3 x 10 s/min a rovněž prokazuje standardní cenu na trhu. S odkazem na ust. § 111 odst. 2 daňového řádu žalobce poukázal na to, že žalovaný by měl vyčkat jeho vyjádření. Žalobce rovněž žalovaného informoval, že téhož dne podal stížnost proti rozsahu nahlížení do daňového spisu. Dne 3. 9. 2019 bylo žalobci zasláno vyrozumění o výsledku šetření stížnosti. Dne 10. 9. 2019 žalovaný zaslal žalobci napadené rozhodnutí. Rozhodnutím ze dne 10. 9. 2019, č. j.

37136/19/5300-21443-707161 bylo rozhodnuto o zastavení řízení o žádosti o prodloužení lhůty podle ust. § 115 odst. 2 daňového řádu z důvodu její zjevné nepřípustnosti. Součástí správního spisu je vyjádření k výsledkům odvolacího řízení zaslané žalobcem dne 10. 9. 2019 a sdělení žalovaného k této písemnosti zaslané žalobci dne 18. 10. 2019 pod č. j. 40386/19/5300-21443-707161.

8. Krajský soud se primárně zabýval důvodností žalobních bodů namítajících procesní pochybení žalovaného. V žalobním bodě 7) žalobce namítl nezákonný postup žalovaného v souvislosti s nahlížením žalobce do správního spisu dne 20. 8. 2019. Podstatou žalobního tvrzení je, že žalovaný nepostupoval v souvislosti s ukončením dokazování v rámci dalšího řízení po zrušujícím rozsudku krajského soudu a v souvislosti s vyhotovením písemnosti seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 7. 8. 2019 v souladu s ust. § 65 odst. 2 daňového řádu.
9. Žalovaný se k tomuto žalobnímu bodu vyjádřil tak, že písemnosti, které nevyužil jako důkazní prostředky, a byly tedy bez relevance ve vztahu k odvolacímu řízení, zůstaly ve vyhledávací části spisu a žalobci neplyne žádné zákonné právo na jejich zpřístupnění.
10. Krajský soud tomuto názoru žalovaného nepřisvědčil. Při svém posouzení soud vycházel ze stávající judikatury NSS. Lze zmínit především rozsudek NSS ze dne 8. 11. 2017, č. j. 9 Afs 200/2017-40, jehož závěry, byť byly učiněny ve věci žaloby proti nezákonnému zásahu správního orgánu, jsou podle názoru krajského soudu aplikovatelné i na posuzovaný případ žaloby na přezkum správního rozhodnutí. NSS se v označeném rozsudku zabýval z pohledu ust. § 65 odst. 2 daňového řádu, který upravuje, že: *“Písemnosti zakládáné do části vyhledávací podle odst. 1 písm.a) lze v této části ponechat nejdéle do provedení hodnocení důkazů. Jde-li o důkazní prostředky, které jsou uplatněny v rámci daňové kontroly, lze je v části vyhledávací ponechat nejdéle do sdělení dosavadního výsledku kontrolního zjištění.”*, jednak situaci protizákonného ponechání požadované písemnosti k určitému datu v neveřejné části spisu a jednak trvajícím znepřístupněním požadované písemnosti. NSS vysvětlil, že pozdější zpřístupnění důkazů, než stanoví zákon, může být podle povahy věci v některých situacích pro daňový subjekt z hlediska unesení jeho důkazního břemene klíčové. V mezidobí totiž může dojít k úmrtí či zmizení klíčových svědků, zániku obchodních partnerů či k jiným okolnostem rozhodným pro řádně vedené dokazování. Otázkou časového ukotvení přesunu písemnosti z vyhledávací do „nevychledávací“ části spisu se pak blíže zabýval NSS v rozsudku ze dne 29. 1. 2021 sp. zn. 2 Afs 188/19, publikovaného ve Sb. NSS pod č. 4155/2021. Dospěl přitom k závěru, že obecné pravidlo zakotvené ve větě první § 65 odst. 2 daňového řádu dává také vodítko pro výklad zvláštního pravidla pro *důkazní prostředky, které jsou uplatněny v rámci daňové kontroly*. Smysl a účel ponechání písemností ve vyhledávací části *nejdéle do provedení hodnocení důkazů*, tedy jejich přesunu do části „nevychledávací“ nejpozději bezprostředně před provedením hodnocení důkazů, je zřejmý – dát daňovému subjektu možnost získat ucelenou představu o tom, jaký soubor důkazů bude v jeho případě využit ke zjištění skutkového stavu. Ve světle toho je tedy třeba vykládat i větu druhou – sdělení výsledku kontrolního zjištění je institutem, v němž má být daňovému subjektu v rámci daňové kontroly poskytnuto ucelené vysvětlení toho, k čemu správce daně při ní dospěl, samozřejmě včetně uceleného (byť často pouze prvotního) vyhodnocení důkazů. Smyslem a účelem ponechání určitých listin, které mají být důkazem, ve vyhledávací části bývá většinou potřeba vyplývající z vyšetřovací taktiky

správce daně – po určitou dobu může být legitimní, aby si správce daně ponechal nad daňovým subjektem taktickou informační převahu a sledoval, zda tvrzení daňového subjektu a jím nabízené důkazy jsou v souladu se zjištěními správce daně, o nichž daňový subjekt nemusí vůbec tušit, že jsou k dispozici. V určitý moment, a tím je právě situace hodnocení důkazů, které je nutno provádět komplexně, tedy každý jednotlivý důkaz s vědomím existence i všech důkazů dalších a ve vzájemné provázanosti všech důkazů, musí jít všechny důkazy, tedy i ty, které byly dosud z taktických důvodů utajeny, „na stůl“ a dále být utajovány nemohou. V tento moment musí legitimní důvody taktické (dočasné) informační převahy správce daně ustoupit silnějším požadavkům na spravedlivý proces chránící právo daňového subjektu znát všechny skutkové podklady, na základě nichž správce daně činí své právní závěry, a ostatně i právo daňového subjektu na své informační sebeurčení. NSS dále v tomtéž rozsudku uvedl, že nejpozději v okamžiku sdělení dosavadních výsledků kontrolního zjištění (§ 88 odst. 1 a 2 daňového řádu) musí být z vyhledávací části daňového spisu přerazeny do části „nevyhledávací“ toliko písemnosti dle § 65 odst. 1 písm. a) daňového řádu, viz odst. 2 věta druhá téhož paragrafu. Smyslem a účelem je, jak výše již vyloženo, aby daňový subjekt *nejpozději v tento okamžik měl k dispozici kompletní přehled o tom, na základě jakých dosud opatřených důkazů správce daně dospěl k dosavadním výsledkům kontrolního zjištění a mohl patřičně reagovat argumentačně či návrhy na doplnění dokazování. Dokazování tedy nemusí být ukončeno v okamžiku, kdy je předložen výsledek kontrolního zjištění.*

11. Na základě uvedeného krajský soud shrnuje, že v posuzované věci se žalobce nemýlí, má-li za to, že v okamžiku sdělení dosavadních výsledků kontrolního zjištění měly být veškeré písemnosti, které jsou podřaditelné pod ust. § 65 odst. 1 písm. a) daňového řádu, přerazeny do „nevyhledávací“ části daňového spisu. Po tomto okamžiku zůstávají opodstatněnou součástí vyhledávacího spisu toliko písemnosti podřaditelné pod ust. § 65 odst. 1 písm. b), c) a d) daňového řádu. Jinými slovy, po rozhodném okamžiku sdělení dosavadních výsledků kontrolního zjištění mohou součást vyhledávacího spisu tvořit pouze písemnosti, které mají povahu písemností dle písm. b), c) a d) označeného ustanovení daňového řádu. Pokud tak žalovaný v posuzované věci neučinil, což má soud za prokázané nejen vyjádřením žalovaného, ale také obsahem vyhledávací části spisu, zkrátil tím žalobce na jeho právech jak ve smyslu konstantní judikatury NSS, tak ve smyslu judikatury Ústavního soudu (srov. nález ze dne 20. 11. 2006 sp. zn. IV. ÚS 360/05). Tento žalobní bod proto shledal krajský soud důvodným.
12. Další procesní námitka uplatněná v žalobním bodě 8) se týkala postupu žalovaného při rozhodování o žádosti žalobce o prodloužení lhůty pro vyjádření se k výsledkům kontrolních zjištění na základě výzvy žalovaného ze dne 7. 8. 2019. S ohledem na závěry, které učinil krajský soud při vypořádání předchozího žalobního bodu a s přihlédnutím k časové i procesní návaznosti úkonů žalovaného, jež jsou předmětem žalobních tvrzení pod body 7) a 8) žaloby, krajský soud shledal nadbytečným zabývat se vyhodnocením žalobního bodu 8), neboť dopustil-li se žalovaný nezákonného procesního postupu v souvislosti s přerazováním písemností z vyhledávací části spisu do jeho části „nevyhledávací“ a s tím spojeného omezeného rozsahu nahlížení žalobce do správního spisu, již bez dalšího v rozporu se zákonem zúžil možnost žalobce reagovat na kontrolní zjištění vyjádřením se k jejich výsledku a tím zkrátil jeho zákonná práva. Je proto již nerozhodné, jaký byl postup žalovaného při vyřizování žádosti o prodloužení lhůty

k vyjádření. V dalším řízení bude žalovaný po odstranění vady v postupu podle § 65 odst. 2 daňového řádu povinen poskytnout žalobci novou lhůtu k vyjádření k výsledkům kontrolních zjištění.

13. Pro úplnost však krajský soud k žalobnímu bodu 8) považuje za nezbytné zdůraznit, že nesdílí názor žalovaného, že lhůtu dle § 115 odst. 2 daňového řádu nelze prodloužit, jak ostatně konstatuje setrvale ve svých rozhodnutích (srov. např. rozsudek ze dne 30. 10. 2019, sp. zn. 22 Af 5/2018). S odkazem na odůvodnění rozsudku NSS sp. zn. 1 Afs 321/2016 má krajský soud za to, že lhůtu dle § 115 odst. 2 daňového řádu prodloužit lze, ovšem v odůvodněných případech, přičemž žalovaný je povinen závažnost důvodů tvrzených daňovým subjektem v žádosti o prodloužení lhůty vyhodnotit přezkoumatelnou úvahou.
14. Pokud jde o žalobní tvrzení vztahující se ke skutkovým zjištěním a věcnému posouzení případu, krajský soud s ohledem na svou argumentaci k žalobnímu bodu 7) považuje jejich vypořádání za předčasné, neboť za daného procesního stavu by předjímal závěry, které je oprávněn učinit primárně žalovaný, a to s přihlédnutím k reakci žalobce na seznámení s kontrolními zjištěními v dalším řízení před žalovaným.
15. Nad rámec uvedeného a z opatrnosti považuje však krajský soud za nutné zmínit novější judikaturu NSS vztahující se k otázce chybějící daně. NSS v rozsudku ze dne 28. 4. 2021 č. j. 3 Afs 85/2019-44 dospěl k závěru, že pro odepření nároku na odpočet daně na vstupu není určující skutkový stav, který zde byl v době uplatnění tohoto nároku, tedy ke dni podání řádného daňového přiznání, neboť takový předpoklad nemá oporu v žádném ustanovení daňového řádu. Výše daňové povinnosti se může měnit po dobu, než uplyne lhůta pro stanovení daně, a to prostřednictvím doměřovacího řízení (§ 143 daňového řádu). Podání řádného daňového přiznání tak nepředstavuje žádný předěl, jenž by vymezil, k jakým skutkovým okolnostem lze při stanovení daně přihlídnout. NSS dospěl k závěru, že právě případy, kdy dochází k odepření nároků na odpočet daně na vstupu z důvodu účasti na podvodu na DPH, jsou typické tím, že při hodnocení splnění jednotlivých podmínek je třeba zohlednit i skutkové okolnosti, které nastaly až po uskutečnění zdanitelného plnění. *Správce daně musí ve vyměřovacím řízení vycházet ze skutkového stavu zjištěného ke dni vydání platebního výměru a je-li podáno odvolání, pak ke dni vydání rozhodnutí o odvolání.* NSS dále v označeném rozsudku pokračuje, že „...smyslem odepření nároků na odpočet daně není potrestat daňový subjekt, jenž se zapojil do obchodního řetězce, v němž došlo k podvodu na DPH, nýbrž zajistit, aby nenastala žádná finanční újma na straně státního rozpočtu. Odepření nároků na odpočet daně tedy sleduje obnovení neutrality DPH, čehož je třeba vzhledem k chybějící dani dosáhnout tím, že se jinému daňovému subjektu odejme nárok na odpočet daně na vstupu. S ohledem na výše popsanou povahu opatření státu v podobě odepření nároků na odpočet daně je tedy významné, zda chybějící daň existuje ke dni, kdy se má toto opatření aplikovat, tedy ke dni vydání rozhodnutí o stanovení daně.“ NSS v označeném rozsudku dospěl také k závěru, že pro posouzení existence chybějící daně je zcela nerozhodné, zda došlo k úhradě daně dobrovolně daňovým dlužníkem. K tomu NSS upřesnil „Chybějící daň je objektivní stav, kdy některý z článků obchodního řetězce nepřiznal či neodvedl daň. Pokud byla daň stanovena tak, že zohledňuje zdanitelná plnění, z nichž je uplatňován jiným plátcem DPH nárok na odpočet, přičemž neexistuje nedoplatek na této dani, pak chybějící daň neexistuje. Není přitom významné, jakým postupem byla daň stanovena, ani jakým způsobem byla stanovena daň uhrazena.“ Opět zde vyvstává povinnost správce daně

zohlednit skutkový stav ke dni svého rozhodování. Změny ve skutkovém stavu, k nimž dojde teprve po vydání rozhodnutí, lze zohlednit v (dalším) doměřovacím řízení. Nelze nicméně vyloučit ani to, že byt ještě nebude daň u jiného daňového subjektu vyměřena či uhrazena, bylo by vzhledem k postoji tohoto daňového subjektu k řešení nevyměřené či neuhrazené daně odepření nároku jinému daňovému subjektu v obchodním řetězci na odpočet daně na vstupu předčasné, jak dovodil NSS v rozsudku č. j. 2 As 162/2018-43.

16. Na základě shora uvedené citace judikatury NSS krajský soud ve vztahu k posuzované věci podotýká, že s ohledem na nové skutečnosti v otázce chybějící daně, které byly zjištěny v dalším řízení po zrušujícím rozsudku krajského soudu (v podrobnostech bod 50 napadeného rozhodnutí) považuje za nezbytné, aby se žalovaný s těmito zjištěními vypořádal v intencích výše citované judikatury NSS, tj. aby nově zjištěné skutečnosti týkající se částečné úhrady chybějící daně našly svůj odraz ve výši daňové povinnosti žalobce, budou-li pro její uložení v dalším řízení splněny podmínky.
17. Závěrem krajský soud uvádí, že s ohledem na své závěry učiněné ve vztahu k žalobnímu bodu 7) neshledal důvod k provedení navrhovaného důkazu předloženým DVD v soudním řízení, když žalobci ve smyslu ust. § 111 odst. 2 daňového řádu svědčí právo předložit jej žalovanému v odvolacím řízení.
18. Na základě shora uvedené argumentace krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, mohlo-li mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé (§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.). Současně byla věc vrácena žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem, který vyslovil soud ve zrušujícím rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
19. O nákladech řízení bylo rozhodnuto v souladu s ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., když procesně úspěšnému žalobci vzniklo právo na náhradu nákladů řízení, které sestávají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3 000 Kč a dále z nákladů spojených s právním zastoupením, a to za dva úkony právní služby po 3 100 Kč a 2 x režijní paušál po 300 Kč (§ 6 odst. 1, § 7, § 9 odst. 4 písm. d a § 13 odst. 4 vyhl. č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, v platném znění). Náhrada nákladů právního zastoupení tak činí 6 800 Kč. Tato částka byla zvýšena v souladu s ust. § 57 odst. 2 s. ř. s. o částku, jež odpovídá příslušné sazbě daně placené zástupcem žalobce podle zvláštního právního předpisu, tj. o 1 428 Kč. Celková částka nákladů řízení žalobce tak činí 11 228 Kč.
20. Vzhledem k odlišné úpravě s. ř. s. a zák. č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, v platném znění (dále jen „o. s. ř.“), týkající se nabytí právní moci rozhodnutí stanovil soud žalovanému k plnění lhůtu 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku (ust. § 54 odst. 5 s. ř. s., § 159 a § 168 o. s. ř.). Podle ust. § 149 odst. 1 o. s. ř. za použití ust. § 64 s. ř. s. zavázal soud žalovaného zaplatit náhradu nákladů řízení společnosti, která žalobce v řízení zastupovala.

Poučení:

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

[Zadejte text.]

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

Ostrava dne 27. 5. 2021

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje