



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **R-Finance a.s.**

sídlem Petra Kříčky 3106/14, 702 00 Ostrava-Moravská Ostrava

zastoupen advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským

sídlem Palackého 151/10, 796 01 Prostějov

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**

sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno - střed

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 9. 2016 č. j. 40279/16/5300-22441-711458,
ve věci daně z přidané hodnoty

Shodu s prvopisem potvrzuje

takto:

I. Žaloba se **zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobce se žalobou doručenou Krajskému soudu v Ostravě dne 21. 11. 2016 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného specifikovaného ve výroku tohoto rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný zamítl jeho odvolání podané proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“).
2. Žalobce uplatnil v žalobě několik žalobních bodů. V první skupině žalobních bodů namítal, že žalovaný řádně neodůvodnil existenci daňového podvodu a vědomost žalobce o něm. Podle žalobce žalovaný pochybil při posuzování rozložení důkazního břemene, protože to byl žalovaný, který neunesl důkazní břemeno ohledně prokázání, že žalobce nebyl v dobré víře. V této souvislosti žalobce vytýká žalovanému, že se nezabýval tím, zda opatření, která měl žalobce přijmout, mohou účasti na podvodu zamezit a nedostál tak povinnosti prokazovat vědomí žalobce o jeho účasti na daňovém podvodu. V dalším žalobním bodě žalobce namítal nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, z jehož odůvodnění nelze seznat, jakým způsobem žalovaný hodnotil jednotlivé důkazy a jeho skutkové závěry jsou strohé. Za nesprávné považuje žalobce také porovnání cen s cenami společnosti ArcelorMittal, a. s., které navíc ve spise chybí a místo toho jsou v něm pouze údaje o cenách obchodníků s ocelí. Pro účely posuzované věci však jsou rozhodující nákupní ceny těchto obchodníků, které jsou dodnes neznámé. Obecně lze podle žalobce říci, že žalovaný v napadeném rozhodnutí konstatuje několik navzájem nesourodých okolností, ze kterých následně dovozuje odpovědnost žalobce za podvod jejích dodavatelů a zbavuje ji nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“). Takový postup považuje žalobce za rozporný s judikaturou Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“), navíc mnoho namítaných okolností nemá k podvodům žádný vztah a není s nimi v příčinné souvislosti. Žalobce dále pro případ, že by skutečně mělo v případě jeho obchodů s ocelí dojít k daňovému podvodu, namítl, že se jednalo o selhání jeho externího partnera pana S., ke kterému měl žalobce plnou důvěru s ohledem na jeho politické a podnikatelské zkušenosti a který byl motivován vysokými provizemi na pokračování v obchodních vztazích, což byl nejspíše důvod, že některé informace žalobci neuváděl. Podle žalobce je třeba jeho vědomí o podvodu vztahovat výhradně k jeho osobě a nelze jej činit odpovědným za podvod dodavatelů. Žalobce tuto námitku uváděl již v odvolání, ale žalovaný se s ní vypořádal zcela nepřezkoumatelným způsobem.
3. Žalobce také namítal, že v předmětném období měl 8 dodavatelů, se kterými obchodoval za obdobných podmínek, kdy mezi obchody jednotlivých dodavatelů v podstatě nebyly rozdíly; přitom pouze 3 z těchto dodavatelů páchali podle přesvědčení žalovaného podvody.

4. V dalším žalobním bodě žalobce tvrdil, že na věc měl být aplikován institut ručení podle § 109 odst. 1 písm. a) zákona číslo 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“) a nikoliv nepsané principy vyplývající z judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“), přičemž ani hmotně-právní podmínky ručení naplněny nebyly. Relativně samostatnou skupinu žalobních námitek pak tvoří výhrady proti způsobu získávání důkazních prostředků, kdy žalobce vytýkal žalovanému, že v rozporu se zákonem opatřil důkazní prostředky z trestního řízení a vyšel z výpovědi statutára žalobce místo toho, aby jej sám vyslechl. Na závěr žalobce namítal, že se žalovaný odmítl vypořádat s jeho vyjádřením ke kontrolním zjištěním, zpráva o daňové kontrole nezohlednila jeho vyjádření, platební výměry byly vydány předčasně a žalovaný pochybil při seznámení žalobce se skutečnostmi zjištěnými v odvolacím řízení. Žalobce požadoval ověření úhrad na bankovní účty dodavatelů, avšak žalovaný se k tomu vyjádřil nepřezkoumatelným způsobem, když dle žalobce nelze seznat, kdy tyto důkazní prostředky byly obstarány, jak byly hodnoceny, a zda nebylo porušeno ustanovení § 115 odst. 2 zákona číslo 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Současně žalobce uvádí, že žalovaný dospěl k neuvěřitelnému závěru zakládajícímu koncentraci v odvolacím řízení, když žalovaný považoval svědecké návrhy žalobce za účelové s tím, že jej mohl učinit již v řízení před orgánem I. stupně.
5. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby, přičemž setrval na právním názoru uvedeném v napadeném rozhodnutí a plně odkázal na jeho odůvodnění, protože podstata žalobních námitek již byla žalobcem uplatněna v rámci jejího odvolání. Žalovaný konstatuje, že bylo v rámci daňového řízení s určitostí prokázáno, že předmětné obchodní transakce jsou zasaženy podvodem na DPH. Žalovaný uvedl, že bylo shromážděno dostatek důkazních prostředků, na jejichž základě je doložena existence okolností svědčících tomu, že žalobce vědět mohl a měl, že je součástí daňového podvodu. Žalobce nepřijal opatření, jež by byla reálně schopná eliminovat rizika jeho účasti na podvodných transakcích a nepočínal si tak, jak je obvyklé, tedy s péčí řádného hospodáře, tudíž lze takové jednání označit jako neobezřetné a nezodpovědné ve smyslu judikatury Nejvyššího správního soudu. Podle žalovaného správce daně prověřoval a posuzoval každý důkaz jednotlivě a následně všechny důkazy ve vzájemné souvislosti v souladu s ustanovením § 8 daňového řádu, což vyplývá z obsáhlé a podrobné zprávy o daňové kontrole, ve které je zcela jasně a srozumitelně uvedeno, jaké konkrétní důkazní prostředky byly v rámci předmětného řízení provedeny, jaké důkazy z nich vzešly a jak byly následně vyhodnoceny. Pokud jde o důkazní prostředky získané z vedeného trestního řízení, tak žalovaný odkázal na rozhodnutí NSS č. j. 2 Afs 24/2007-119 ze dne 30. 1. 2008 s tím, že důkazní prostředky získané v rámci trestního řízení vedeného proti obchodním partnerům žalobce byly získány nezávisle na probíhajícím daňovém řízení u žalobce a v souladu se zákonem na základě výzev k součinnosti. Žalobci byla současně dána možnost vyjádřit se k nim a k jejich hodnocení ze strany žalovaného. Nad to žalovaný podotkl, že sám žalobce navrhoval důkazy listinami od Policie ČR. Žalobci nebylo nikterak upřeno právo vyjádřit se k výsledkům kontrolního zjištění správce daně, žalobce měl k dispozici 74 dnů, což žalovaný považuje za dostatečný prostor na to, aby se žalobce s předmětným zjištěním řádně seznámil a využil svého práva vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění, případně navrhl jeho doplnění. Žalovaný má za to, že zejména v písemnosti označené jako „Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“ konkrétně uvedl, které skutečnosti byly v rámci odvolacího řízení zjištěny, jak byly posouzeny a jaké závěry z nich vyplývají. Důkazní prostředky jsou zřetelně označeny a specifikovány. Na

závěr žalovaný uvedl, že je přesvědčen o tom, že napadené rozhodnutí nelze v žádném případě hodnotit jako nepřezkoumatelné, neboť závěry obsažené v tomto rozhodnutí jsou konzistentní, dostatečně odůvodněné, logicky na sebe navazují a ve svém celku obstojí.

6. Krajský soud zdůrazňuje, že v této věci již rozhodl dvakrát. Nejprve rozsudkem ze dne 10. 5. 2018, č. j. 22 Af 101/2016-54, kterým napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, kdy shledal důvodnou námitku přednosti aplikace institutu ručení dle § 109 ZDPH. S ohledem na důvodnost této námitky se věcně nezabýval jinými žalobními námitkami, pouze se v obecné rovině vyslovil k použitelnosti důkazů získaných z trestního řízení. Citovaný rozsudek byl zrušen rozsudkem NSS ze dne 10. 1. 2019, č. j. 4 Afs 211/2018-49.
7. Po prvním vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení doplnil žalovaný své vyjádření. Uvedl, že pokud se týče použitelnosti důkazů získaných z trestního řízení, toto umožňuje § 93 odst. 2 daňového řádu. Připomněl, že i NSS judikoval, že použití důkazních prostředků z jiného řízení, včetně trestního, je za splnění určitých podmínek přípustné; odkázal na rozsudek NSS ze dne 1. 12. 2016, č. j. 9 Afs 115/2016-57. Dále také zdůraznil, že žalobce v žalobě pouze namítal, že žalovaný vyšel z výpovědi statutára žalobce, aniž by tohoto vyslechl sám v rámci daňového řízení. Nerozporoval využití výpovědi jiných osob z trestního řízení. Žalobce v rámci daňového řízení nevznnesl požadavek na opakování svědecké výpovědi Mgr. M. R. Navíc, protokol o výsledku svědka – Mgr. M. R. ze dne 3. 7. 2015 v rámci trestního řízení žalovaný vyžádal na základě návrhu samotného žalobce, když tento návrh vznesl v podání ze dne 21. 7. 2015. Žalovaný dále uvedl, že Mgr. M. R. nemohl být v daňovém řízení slyšen jako svědek, neboť není vůči žalobci třetí osobou, ale statutárním orgánem; odkázal přitom na rozsudek NSS ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 237/2017-23.
8. Podruhé krajský soud ve věci rozhodl rozsudkem ze dne 23. 4. 2020, č. j. 22 Af 101/2016-85, kterým napadené rozhodnutí opět zrušil a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. V tomto rozsudku krajský soud neshledal důvodnou žalobní námitku nedostatečné identifikace chybějící daně, dále námitku, že žalovaný porovnal ceny, za které žalobci jeho dodavatelé dodávali zboží, s cenami ArcelorMittal Ostrava, a.s. a dále obsáhlou námitku žalobce stran nezákonných důkazních prostředků.
9. Oproti tomu krajský soud jednak shledal napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné z hlediska námitky vycházející ze skutečnosti, že žalobce měl v předmětném období 8 dodavatelů (s odkazem na bod [25] napadeného rozhodnutí), přičemž se všemi obchodoval za obdobných podmínek, kdy mezi obchody jednotlivých dodavatelů v podstatě nebyly rozdíly, přičemž jen 3 z těchto dodavatelů páchali podle žalovaného podvodu. Zároveň shledal jako zcela důvodnou také námitku, že žalovaný se nepřezkoumatelným a nezákonným způsobem vypořádal s důkazním návrhem žalobce výsledkem paní Sikorové, zaměstnankyně žalobce, způsobem popsáním v bodě [50] napadeného rozhodnutí.
10. Zároveň krajský soud přisvědčil námitkám týkajícím se objektivních okolností, kdy za nestandardní krajský soud neshledal skutečnost, že obchodní společnosti Invest reality trade, Conedere a Miro Trade zastupoval vždy pan V. Jako lichou soud označil výtku žalovaného žalobci, že tento osobně neznal jednatele dodavatelů. Krajský soud také přisvědčil žalobci stran výtek žalovaného ohledně neprokázání tvorby cen.
11. Rozsudek krajského soudu z 23. 4. 2020 byl ke kasační stížnosti žalovaného zrušen rozsudkem NSS ze dne 3. 2. 2021, č. j. 4 Afs 177/2020-43.

12. V něm NSS dospěl k následujícím závěrům:

„Zpochybňuje-li tedy daňový subjekt význam zjištěných objektivních okolností tvrzeními opírajícími se o to, že na nich neshledává nic nestandardního či podezřelého, není povinností správce daně tato tvrzení vyvracet. K odepření nároku na odpočet totiž postačí, prokáže-li správce daně, že průměrný daňový subjekt postupující s náležitou obezřetností by měl na základě uvedených okolností pojmout pochyby o smyslu prováděných transakcí a o jejich možném zatížení daňovým podvodem. V projednávané věci přitom žalobkyně závěry stěžovatele zpochybňovala právě takovou argumentací. Nejvyšší správní soud proto nemůže akceptovat postup krajského soudu, který se s uvedenými námitkami ztotožnil.

Zásadním argumentem žalobkyně, jímž zpochybňovala stěžovatelovy závěry, bylo, že s panem V. spolupracovala na základě předchozí dobré zkušenosti a obchody za ni zajišťoval pan S. Tím, že krajský soud těmito argumentům přisvědčil, fakticky zbavil žalobkyni odpovědnosti za jednání jejích smluvních partnerů. Takový postup je však nepřijatelný, neboť výběr a prověřování obchodních partnerů i zástupců je nedílnou součástí obezřetného přístupu k podnikání. Uzavřením zprostředkovatelské smlouvy se statutární orgány obchodní korporace nemohou zbavit odpovědnosti za smlouvy, které následně uzavřou na základě doporučení od zprostředkovatele.

Stejně tak nelze přijmout postup, kdy obchodní korporace na základě dřívější pozitivní zkušenosti s obchodním partnerem zcela rezignuje na kritickou analýzu jeho následného chování. S krajským soudem je sice možné souhlasit v tom, že dřívější pozitivní zkušenost s panem V. mohla být pro žalobkyni dobrým důvodem pro další spolupráci. Tímto argumentem však nelze uspokojivě vysvětlit, proč žalobkyni nezajímalo, jak je možné, že pan V. jedná v krátké době jménem tří různých společností, a to navíc za situace, kdy tyto společnosti vykonávají v podstatě tutéž činnost a postupně se střídají v obchodování s žalobkyní.

Statutární orgány žalobkyně se tedy o uvedené obchodní vztahy vůbec nezajímaly, nesnažily se vyjasnit výše uvedené skutečnosti, neřešily podezřelé okolnosti při stanovování cen ani samotnou jejich nezvykle nízkou výši, nezajímalo je, že jejich obchodní partneři nezakládají povinné účetní dokumenty do obchodního rejstříku apod. Uvedené obchody přitom rozhodně netvořily jen okrajovou část obchodní činnosti žalobkyně. Nejvyšší správní soud tak nemůže přijmout postup krajského soudu, který v podstatě přičítá žalobkyni k dobru její nezájem o své vlastní podnikání. (zvýrazněno krajským soudem)

Dalším klíčovým argumentem žalobkyně i krajského soudu bylo, že z osmi společností, které žalobkyni dodávaly betonářskou ocel, se pouze tři účastnily podvodů na dani z přidané hodnoty. Krajský soud k tomuto aspektu posuzované věci uvedl, že žalobou napadené rozhodnutí je v této části nepřezkoumatelné, jelikož žalobkyně uvedenou námitku uplatňovala již v odvolání, avšak stěžovatel se s ní nijak nevypořádal. Krajský soud přitom tuto otázku považoval za zásadní z hlediska posouzení vědomosti žalobkyně o účasti na daňových podvodech.

S tímto hodnocením se však Nejvyšší správní soud nemůže ztotožnit. Závěr krajského soudu o tom, že stěžovatel se k této námitce nijak nevyjádřil, totiž nebere v úvahu skutečnost, že ve svém rozhodnutí odkázal na zprávu o daňové kontrole, která se podrobnostmi o obchodních vztazích žalobkyně a jejích dodavatelů podrobně zabývala. Z této zprávy přitom vyplývá, že společnosti, u nichž byla zjištěna účast na daňových podvodech, zpravidla sídlily na virtuálních adresách a

všechny je zastupoval pan V. Jak již bylo výše uvedeno, v žalobou napadeném rozhodnutí se stěžovatel obsáhle věnoval popisu podezřelých okolností, které měly v žalobkyni vzbudit pochybnosti o prováděných obchodech. S krajským soudem sice lze souhlasit v tom, že obchodování žalobkyně za obdobných podmínek i s dalšími dodavateli není bezvýznamné z hlediska posouzení její dobré víry a případného zapojení do daňových podvodů. Nelze však přijmout jeho závěry o nepřezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí opřené o tvrzení, že v něm stěžovatel tuto otázku ignoroval.

Stěžovatel v kasační stížnosti dále brojil proti závěru krajského soudu o tom, že se nepřezkoumatelným a nesprávným způsobem vypořádal s důkazními návrhy žalobkyně na výslech zaměstnankyně žalobkyně paní S. Podle stěžovatele totiž výpověď paní Sikorové nedisponovala dostatečnou vypovídací schopností. Stěžovateli nebylo zřejmé, jak by zrovna ona mohla potvrdit například preventivní opatření učiněná žalobkyní. Navíc stěžovatel upozornil na to, že návrh na výslech svědkyně byl účelový, neboť žalobkyně měla nejednu možnost navrhnout tento výslech v dřívějších fázích řízení, avšak učinila tak až na samotném konci odvolacího řízení.

Nejvyšší správní soud dává krajskému soudu zapravdu v tom, že argument účelovostí a pozdním předložením návrhu na výslech svědkyně nemůže obstát. Stěžovatel není oprávněn neprovést svědecký výslech jen proto, že jej žalobkyně navrhla až v průběhu odvolacího řízení. Naproti tomu však Nejvyšší správní soud nemůže souhlasit s krajským soudem v tom, že za irelevantní je třeba považovat skutečnost, že navrhovaná svědkyně nebyla uvedena ve směrnici žalobkyně a stěžovateli není zřejmé, jakým způsobem by mohla potvrdit preventivní opatření učiněná žalobkyní. Stěžovatel totiž není povinen provádět všechny navržené důkazy, nýbrž pouze ty, u kterých reálně přichází v úvahu, že by mohly přispět k objasnění skutkového stavu. Pokud důkazní návrh není způsobitelný přispět k tomuto účelu, je zbytečné jej provádět. Stěžovatel přitom v části svého rozhodnutí věnované přijatým opatřením ze strany žalobkyně obsáhle vylíčil, proč má za to, že žalobkyně nejednala s péčí řádného hospodáře, a navíc byly zjištěny i indicie svědčící o jejím vědomém zapojení do daňového podvodu. Dále vysvětlil, proč opatření, jež žalobkyně podle svého vlastního tvrzení učinila za účelem zamezení své účasti na daňových podvodech, nelze považovat za dostatečná. Žalobkyně přitom v návrhu na provedení důkazu výsledkem svědkyně S. neuvedla, že by její výslech měl prokázat provedení nějakých dalších opatření nad rámec těch, která již stěžovatel označil za nedostatečná.

Neprovedení výsledku svědkyně S. tedy bylo i přes uvedený nedostatek v požadované míře a správným způsobem odůvodněno, a proto rozhodnutí stěžovatele je v tomto směru přezkoumatelné. (zvýrazněno krajským soudem)

...

V dalším řízení tedy krajský soud v rozsahu žalobních námitek a po zohlednění závěrů učiněných v tomto zrušovacím rozsudku opětovně posoudí všechna skutková zjištění v souladu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu i Soudního dvora Evropské unie a učiní závěr, zda doposud zjištěné objektivní okolnosti svědčí o vědomosti žalobkyně o její účasti na daňových podvodech. V kladném případě rovněž zváží, zda žalobkyně učinila všechna rozumná opatření k tomu, aby svému zapojení do podvodných jednání zabránila. Přitom se krajský soud bude věcně zabývat i žalobní námitkou, podle níž z osmi společností,

kteřé žalobkyni dodávaly betonářskou ocel, se pouze tři účastnily podvodů na dani z přidané hodnoty, neboť ve vztahu k této otázce dospěl k nesprávnému závěru o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí stěžovatele. Rovněž tak zohlední argumentaci obsaženou v rozhodnutí stěžovatele, kterou Nejvyšší správní soud shledal i přes uvedený nedostatek způsobitou přezkoumání, a posoudí, zda nedoplnění dokazování o svědeckou výpověď paní S. představovalo vadu daňového řízení, která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí o věci samé.“

13. Uvedenými závěry je krajský soud v dalším řízení ve smyslu § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán.
14. Po vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení doplnil žalobce podáním ze dne 9. 3. 2021 svou žalobu. Uvedl, že si je vědom, že krajský soud posoudil jako nedůvodné námitky týkající se nedostatku skutkových zjištění ve vztahu k chybějící dani, nicméně v reakci na mezitímní vývoj judikatury ve vztahu k otázce prokazování existence chybějící daně považuje za vhodné žalobu precizovat. Akcentoval námitku, že správce daně, resp. žalovaný neprokázal relevantní daňovou ztrátu, když otázka narušení daňové neutrality musí být postavena na jisto. Žalobce má za podstatné, že všichni tři posuzovaní dodavatelé podali za předmětná zdaňovací období řádná daňová přiznání, která měla být v řízení podrobena důkladnému zkoumání. Místo toho se ale žalovaný omezil na konstatování, že dodavatelé neposkytli místně příslušnému správci daně součinnost a tudíž správnost jejich daňových tvrzení nemohla být ověřena. To podle žalobce nepostačuje. Připomněl rozsudek NSS ze dne 14. 5. 2020, č. j. 1 Afs 493/2019 a další.
15. K objektivním okolnostem v návaznosti na kasační rozsudek NSS žalobce uvedl, že neměl žádné prvotní indicie o tom, že by volba pana Sajdoka jakožto zástupce při sjednávání a realizaci obchodů mohla založit jeho účast na podvodu. Žalobce standardně kontroloval plnění povinností panem Sajdokem a nezjistil nikdy nic závadného. Ve vztahu k okolnosti týkající se jednání pana Vondráka za několik společností namítal žalobce nejen pozitivní historickou zkušenost s touto osobou, nýbrž také obvyklost zastupování vícero společností jednou a toutéž osobou; tento jev by na trhu s betonářskou ocelí běžný. Žalobce dále namítl, že se v průběhu daňového řízení nevedlo dokazování za účelem zjištění standardního průběhu obchodů na trhu s betonářskou ocelí v roce 2012. Dále žalobce zdůraznil námitku absence racionální příčinné souvislosti mezi identifikovanými objektivními okolnostmi a podvodem na DPH, resp. vědomostí žalobce o účasti na podvodu.
16. Žalobce upozornil, že NSS v bodě [30] zrušujícího rozsudku doplnil za žalovaného vymezený seznam objektivních okolností, z nichž má podle žalovaného plynout vědomost žalobce o podvodu, přičemž dovodil, že ačkoli žalovaný v napadeném rozhodnutí do souhrnu objektivních okolností zahrnul pouze 4 z nich, zmínil ostatní v dalších pasážích rozhodnutí. Podle žalobce však nelze akceptovat, aby si žalobce musel domýšlet důvody rozhodnutí, které napadá. Pokud měly být mezi objektivní okolnosti řazeny a další, byl žalobce zkrácen na svém právu žádat jejich přezkum v rámci správního soudnictví. Žalobce dále připomněl, že předmětné obchody byly od počátku pod přímým dohledem finanční správy, když žalobce správci daně před zahájením obchodování s betonářskou ocelí oznámil svůj záměr a poté podával daňová přiznání společně s evidencí pro účely DPH, ačkoli k tomu nebyl podle ZDPH povinen. Takové jednání nekoresponduje s vědomou účastí na daňových podvodech. V roce 2012 nadto nebylo povědomí o rizikovosti betonářské oceli rozšířeno. V odvolacím řízení se posouzení nedočkala ani doložená

Směrnice zásoby 2012 – obchodování s betonářskou ocelí. Tato směrnice ve vztahu k odpovědnosti pana S. odkazovala na text Smlouvy o zprostředkování ze dne 17. 1. 2012 uzavřené mezi žalobcem jako zájemcem a společností Kaizen Corporation, a. s. jako zprostředkovatelem.

17. Žalobce dále navrhl, aby byl v soudním řízení opatřen celý soudní trestní spis, aby mohly být zhodnoceny důkazy svědčící ve prospěch i neprospěch žalobce. Zejména poukázal na protokol o hlavním líčení obsahující výpověď pana Vondráka učiněnou touto osobou v pozici spolupracujícího obviněného. Závěrem žalobce zopakoval svou námitku stran přednosti ručení dle § 109 ZDPH.
18. Žalovaný v replice k doplnění vyjádření žalovaného k existenci chybějící daně poukázal na to, že krajský soud v rozsudku ze dne 23. 4. 2020 neshledal tuto žalobní námitku důvodnou. Připomněl přitom závěry rozsudku NSS ze dne 9. 10. 2008, č. j. 2 Afs 80/2008-67, podle kterých pokud krajský soud ve zrušujícím rozsudku některou žalobní námitku neshledal důvodnou, znamená to pro správní orgán, že posouzení této otázky není povinen měnit, vyjma případů, kdy dojde ke změně skutkového či právního stavu, která změnu právního hodnocení odůvodňuje. Tato vázanost vyslovenými právními závěry přitom platí i pro samotný soud (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 22. 12. 2010, sp. zn. III. ÚS 1275/10). Pokud se týče objektivních okolností, podle žalovaného nelze než dospět k závěru, že žalobce minimálně mohl a měl vědět o zapojení do podvodu na DPH. Žalovaný nadto připomněl závěry obsažené v bodě [35] zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu. Žalovaný dále argumentoval, že povinností daňových orgánů není prokázání příčinné souvislosti mezi daňovým podvodem a nárokováním odpočtu, nýbrž postačí prokázání souvislosti mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu ze strany kteréhokoli subjektu podílejícího se na obchodování v rámci řetězce. Ve vztahu k preventivním opatřením žalobce žalovaný uvedl, že tato zdaleka nebyla takového charakteru, aby zabránila účasti žalobce na podvodu; jednalo se o opatření formální.

Zjištění z obsahu správních spisů

19. Ze správních spisů krajský soud zjistil, že dne 26. 11. 2012 byl správcem daně s žalobcem sepsán protokol o zahájení daňové kontroly na DPH za zdaňovací období měsíce června 2012, dne 14. 12. 2012 za zdaňovací období měsíce října 2012, dne 9. 1. 2013 za zdaňovací období měsíců listopad 2012, červenec, srpen a září 2012 a dne 14. 2. 2013 za zdaňovací období měsíce prosince 2012. Dne 16. 4. 2015 proběhlo ústní jednání, při kterém se žalobce mohl seznámit s výsledky kontrolních zjištění v návaznosti na prováděné daňové kontroly za měsíce červen až prosinec 2012. Dne 30. 6. 2015 se žalobce k výsledkům kontrolního zjištění písemně vyjádřil a dne 21. 7. 2015 správce daně s žalobcem projednal zprávu o daňové kontrole. Podle závěrů daňové kontroly správce daně neuznal žalobci nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění podle § 72 ZDPH od společností Invest reality trade s.r.o., MIRO TRADE s.r.o. a CONEDERE s.r.o. spočívajících v nákupu betonářské oceli v červnu až prosinci 2012. Správce daně dospěl k závěru, že obchodní transakce mezi výše uvedenými dodavateli a žalobcem neodpovídají běžným obchodním zvyklostem a s přihlédnutím k objektivním skutečnostem a vazbám mezi zúčastněnými subjekty nelze než mít za prokázané, že dodání předmětného zboží se uskutečnilo pro osobu povinnou k dani, která věděla, že se nákupem betonářské oceli účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a tak v souladu s judikaturou NSS a SDEU neuznal žalobci uplatněný nárok na odpočet daně. V návaznosti na závěry daňové kontroly vydal správce daně platební výměry, a to dne 27. 7. 2015 č. j. 2455504/15/3201-

50523-801143, kterým doměřil žalobci DPH za srpen 2012 a č. j. 2455541/15/3201-50523-801143, kterým doměřil žalobci DPH za září 2012 a dále dne 28. 7. 2015 č. j. 2443529/15/3201-50523-801143, kterým doměřil žalobkyni DPH za červen 2012, č. j. 2443846/15/3201-50523-801143, kterým doměřil žalobci DPH za červenec 2012, č. j. 2481853/15/3201-50523-801143, kterým vyměřil žalobkyni nadměrný odpočet za říjen 2012 ve výši 43 190 Kč, č. j. 2490227/15/3201-50523-801143, kterým vyměřil žalobci daňovou povinnost za listopad 2012 a č. j. 2490626/15/3201-50523-801143, kterým vyměřil žalobci daňovou povinnost za prosinec 2012. Proti těmto platebním výměrům podal žalobce odvolání, ve kterém namítal, že se nezapojil do podvodného jednání firem a správce daně neprokázal, že pokud k nějakým daňovým únikům došlo, žalobce o nich věděl nebo měl vědět. Pokud správce daně vycházel ze svědeckých výpovědí svědků M. V. a J. Š., tak se tyto byly provedeny bez účasti daňového subjektu a použití takových důkazních prostředků je v rozporu se zákonem. V odvolání navrhl výslechy svědků K. S., zaměstnankyni žalobce S. a externí účetní M. S., kteří měli prokázat, že daňový subjekt učinil veškerá opatření, která mohla být po něm vyžadována, aby zajistil, že realizované dodávky oceli nejsou zasažené daňovým podvodem. V doplnění odvolání pak žalobce namítl, že správce daně měl aplikovat institut zákonné ručení podle § 109 ZDPH a dále namítala selhání pana S., shodně jako následně v žalobě. V průběhu odvolacího řízení žalovaný doplnil dokazování, a to protokolem o výpovědi svědka Mgr. M. R. ze dne 3. 7. 2015 z trestního řízení, úředním záznamem o jeho podaném vysvětlení ze dne 9. 9. 2014, usnesením o zahájení trestního stíhání, protokolem o výsledku P. S. ze dne 29. 9. 2015 a přípisem ze dne 18. 7. 2016 vyzval žalobce k seznámení se zjištěnými skutečnostmi a k vyjádření k nim, to vše ve lhůtě 8 dnů. O odvolání žalobce rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím tak, že odvolání zamítl a napadené platební výměry potvrdil. Podle odůvodnění napadeného rozhodnutí žalobce sice splnil formální podmínky pro vznik nároku na odpočet daně z těchto plnění, když doložil daňové doklady, ale společnosti Invest reality trade, CONEDERE a MIRO TRADE jsou nekontaktní a nelze u nich tudíž ověřit, zda plnění, z nichž žalobce uplatnil nárok na odpočet daně, zahrnuly do svých daňových přiznání a zda z těchto plnění byla uhrazena daň. Podle žalovaného lze proto konstatovat existenci daňového podvodu ve smyslu judikatury SDEU a NSS. Následně žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí posuzoval, zda lze žalobce považovat za účastníka tohoto podvodu a zda žalobce věděl či měl vědět, že předmětné plnění je součástí daňového podvodu. V rámci tohoto zkoumání žalovaný konstatoval, že všichni tři sporní dodavatelé obchodovali s žalobcem ve velmi krátkých časových intervalech, po několika málo obchodních transakcích se stali nekontaktními, všechny zastupoval M. V., který vždy upozornil žalobce na změnu stávajícího dodavatele a současně již vystupoval za nového dodavatele, navíc obchody vždy vykazovaly obdobné rysy se znaky obchodování v řetězci. Dále žalovaný poukázal na způsob sjednávání cen, kdy ve všech případech docházelo k ponižování cen, která byla nižší než cena udávaná výrobcem oceli ArcelorMittal, a.s. Ohledně vzájemného sjednávání a ponižování cen odkázal žalovaný na svědecké výpovědi svědků V. a Š. a na záznamy z odposlechů telekomunikačního hovoru. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí rovněž poukázal na to, že se statutár žalobkyně neznal se žádným ze statutárních zástupců jednotlivých dodavatelů. Následně se žalovaný zabýval tím, zda žalobce přijal opatření, která lze po něm rozumně očekávat, aby se vyhnul účasti na daňovém podvodu. Žalovaný předně vytkl žalobci, že přestože začal obchodovat s ocelí teprve v roce 2012, nevěnoval větší pozornost ověření svých dodavatelů. V této souvislosti poukázal na to, že dodavatelé Invest reality trade a MIRO TRADE nemají

ve sbírce listin obchodního rejstříku založené účetní závěrky. Jednatel žalobce se omezil na informace získané od P. S. a jeho jednání nelze považovat za souladné s péčí řádného hospodáře. Následně se žalovaný vyjádřil k jednotlivým odvolacím námitkám. K námitce ohledně institutu ručení žalovaný uvedl, že doměřil žalobkyni DPH, aniž by aplikoval institut ručení, přičemž žalovanému není zřejmé, čeho chtěla žalobkyně touto námitkou dosáhnout, když sama na jiném místě uvádí, že podmínky pro uplatnění institutu ručení nebyly splněny. K námitce ohledně selhání P. S. žalobcem žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že výběr zprostředkovatele je věcí žalobce, který se nemůže tímto způsobem zbavit své odpovědnosti. Ohledně použitelnosti důkazů získaných v trestním řízení žalovaný odkázal na rozhodnutí NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119. Ve zbytku vypořádání odvolacích námitek z větší části kopíruje meritorní závěry žalovaného.

Posouzení věci krajským soudem

20. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „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 není důvodná. Krajský soud ve věci rozhodl u jednání dne 23. 6. 2021. U tohoto jednání účastníci setrvali na svých procesních stanoviscích.

21. Žalobce u ústního jednání dále obsáhle shrnul a doplnil žalobní argumentaci, kdy uvedl, že žalobce je členem skupiny Alki, která za dobu existence nashromáždila majetek v řádech desítek milionů Kč. Společnost začala spolupracovat s panem S. v roce 2010, kdy tento zajišťoval transakce s cukrovinkami, domácí chemií, měl obchodní partnery a z hlediska žalobce i finanční správy obchody probíhaly bez problémů. V roce 2012 přišla nabídka k obchodování s ocelí a žalobce s ohledem na důvěru v pana Sajdoka s tímto započal obchodovat. Opětovně zdůraznil, že v roce 2012 nebyl obchod s ocelí charakterizován jako závadný či podvodný. Dále se žalobce vyjádřil k otázce daňové ztráty, kdy uvedl, že má za to, že nelze připustit existenci ztráty pouze na podkladě nekontaktních dodavatelů. Připomněl přitom závěry rozsudku NSS č. j. 3 Afs 85/2019 - 44 ze dne 28. 4. 2021 s důrazem na to, že chybějící daní nemusí být vždy vše to, co je uplatňována jako daňový odpočet. Pokud se týče jednotlivých dodavatelů, uvedl, že:

Dodavatel Invest reality trade - tento dodával z jiného členského státu, ve vztahu ke 4. kvartálu 2012 se nelze dozvědět z napadeného rozhodnutí nic o daňové ztrátě; zdůraznil, že daň byla v rozhodných obdobích společností přiznávána a otázkou tedy zůstává, zda lze hovořit v takovém případě o podvodu.

Dodavatel Conedere - připomněl, že daň za 4. kvartál 2012 byla stanovena podle pomůcek a v zásadě není jasné, co bylo důvodem takto stanovené daně.

Dodavatel Miro trade - ve 3. kvartále 2012 byly obchody s žalobcem marginální a vyjma obchodů s žalobcem tato společnost prováděla transakce do jiného členského státu ve zcela odlišném množství a daňová ztráta byla dokonce nižší než uplatněný odpočet. Má za to, že daňovou ztrátu je možné posuzovat pouze do výše maximálně uplatněného odpočtu.

Co se týče jednotlivých objektivních okolností, uvedl žalobce, že nesouhlasí se závěrem NSS, že je třeba tyto hledat v napadeném rozhodnutí, když samo napadené rozhodnutí pracuje v zásadě pouze se 4 objektivními okolnostmi. Pokud vychází žalobce z bodu [29]

kasačního rozsudku NSS, v zásadě s těmito nelze souhlasit, vyjádřil pochybnosti k jednotlivým uvedeným okolnostem a připomněl, že v zásadních věcech byla podstatná právě osoba pana S. Co se týče písemné smlouvy a virtuálních adres, odkázal na závěry rozsudku NSS sp. zn. 5 Afs 252/2017. K důkazům odposlechy odkázal na článek 8 žaloby a také rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 45/2012.

Závěrem žalobce doplnil, že je v zásadě jedno, zda si k předmětným činnostem žalobce užije zaměstnance či osobu extérní a otázkou zůstává, za co odpovídá žalobce za situace, pokud by například pan Sajdok zatáhl žalobce do celé věci schválně a žalobce byl udržován v nevědomosti, neboť lze dospět k závěru, že i kdyby žalobce učinil vše, co mohl, nemohl by tvrzené účasti na podvodu zabránit.

22. Krajský soud po vrácení věci k dalšímu řízení v souladu se závěry zrušujícího rozsudku a tam uvedenými pokyny posoudil opětovně jednotlivé žalobní námitky následovně.
23. Předně, krajský soud opakuje, že setrvává na svých závěrech týkajících se námitky přednosti aplikace institutu ručení dle § 109 ZDPH a v tomto rozsahu zcela odkazuje na závěry obsažené v rozsudku NSS ze dne 18. 12. 2018, č. j. 7 Afs 8/2018 – 56, Sb.NSS 3844/2019, podle kterého *„Právní úprava ručení příjemce zdanitelného plnění obsažená v § 109 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, není speciální právní úpravou vůči odepření nároku na odpočet daně z důvodu zapojení do podvodného řetězce na dani z přidané hodnoty.“*.
24. Stejně tak krajský soud setrvává na závěrech vyjádřených v předcházejícím zrušeném rozsudku ze dne 23. 4. 2020 ve vztahu k žalobní námitce nedostatečné identifikace chybějící daně, dále k námitkám, že žalovaný porovnal ceny, za které žalobci jeho dodavatelé dodávali zboží, s cenami ArcelorMittal Ostrava, a.s. a dále k námitce žalobce stran nezákonných důkazních prostředků. V tomto směru krajský soud připomíná vypořádání těchto námitek v předchozím rozsudku, přičemž přisvědčuje názoru žalovaného prezentovanému v jeho replice k doplnění žaloby žalobcem, že tyto závěry jsou i přes zrušení uvedeného rozsudku závazné i pro samotný krajský soud. Podle soudu přitom nedošlo k žádné změně skutkového ani právního stavu, ani k zásadní změně dosavadní judikatury, která na uvedenou problematiku dopadá.
25. Krajský soud tedy pouze připomíná, že závěr o existenci chybějící daně a o narušení daňové neutrality žalovaný nepostavil pouze na tom, že jsou předmětné společnosti – dodavatelé žalobce nekontaktní, ale rovněž uvedl další podstatné skutečnosti, svědčící o aktivitě správce daně ve vztahu ke zjištění skutečností pro správné stanovení daně u těchto společností. Nelze ani přisvědčit námitce žalobce týkající se společnosti Conedere a toho, že této společnosti byla daň stanovena podle pomůcek (zatímco u ostatních dodavatelů daň ani stanovena nebyla pro nespolečnosti). Správce daně prvního stupně totiž ve zprávě o daňové kontrole, která je odůvodněním vydaným platebních výměrů, podrobně popsal, jakým způsobem a v jaké výši byla společnosti Conedere stanovena daň, která následně nebyla uhrazena.
26. Nelze také než zopakovat, že krajský soud přisvědčuje argumentaci žalovaného, že užití důkazů získaných z trestního řízení umožňuje § 93 odst. 2 daňového řádu, a to za splnění určitých podmínek (viz rozsudek NSS ze dne 1. 12. 2016, č. j. 9 Afs 115/2016-57.) Je také podstatné, že žalobce v žalobě namítal v tomto ohledu pouze to, že žalovaný vyšel z výpovědi statutára žalobce, aniž by tohoto vyslechl sám v rámci daňového řízení. Tedy,

nerozporoval využití výpovědí *jinych* osob z trestního řízení. Žalobce přitom v průběhu daňového řízení nevznnesl požadavek na opakování svědecké výpovědi Mgr. M. R. a nadto, vyžádání protokolu o výsledku svědka Mgr. M. R. ze dne 3. 7. 2015 v rámci trestního řízení navrhl v průběhu daňového řízení sám žalobce v podání ze dne 21. 7. 2015. Krajský soud také souhlasí s tím, že Mgr. M. R. nemohl být v daňovém řízení slyšen jako svědek, neboť není vůči žalobci třetí osobou, ale statutárním orgánem (viz rozsudek NSS ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 237/2017-23).

27. Krajský soud také s přihlédnutím k uvedenému neshledal jako důvodný požadavek žalobce na provedení důkazu soudním trestním spisem, potažmo protokolem o hlavním líčení, v němž v pozici spolupracujícího obviněného vypovídal pan V., neboť pro posouzení věci je z hlediska objektivních okolností a (ne)obezřetnosti žalobce podstatné především to, že žalobce ani v daňovém řízení uspokojivě nevysvětlil, proč jej nezajímalo, jak je možné, že pan V. jednal v krátké době jménem tří různých společností, a to navíc za situace, kdy tyto společnosti vykonávaly v podstatě tutéž činnost a postupně se střídaly v obchodování s žalobcem.
28. Pokud se týče posouzení jednotlivých objektivních okolností, je třeba striktně vycházet z toho, že je to zásadně žalobce, kdo určuje rozsah přezkumu správního rozhodnutí, jakož i způsob vypořádání námitek soudem. Krajský soud tedy vychází z toho, které z objektivních okolností identifikovaných žalovaným v napadeném rozhodnutí byly žalobcem otevřeny k jejich soudnímu přezkumu, v rozsahu včas uplatněných žalobních námitek. Krajskému soudu nepřísluší polemizovat se závaznými závěry kasačního rozsudku NSS, že *„V rozhodnutí o odvolání stěžovatel do souhrnu objektivních skutečností zahrnul pouze čtyři z nich, nicméně ostatní zmínil v dalších pasážích, zejména v části zabývající se přijatými rozumnými opatřeními pro předcházení účasti na daňových podvodech“*. Je tedy nutné vycházet z toho, že žalovaný v napadeném rozhodnutí (byť na různých místech) identifikoval řadu objektivních okolností, přičemž však žalobce své argumenty směřoval pouze vůči některým z nich.
29. Krajský soud se především zaměřil na to, že žalobce v zásadě veškeré obchodování s betonářskou ocelí v rozhodné době prováděl tak, že k zajištění všech transakcí spolupracoval s externím obchodním partnerem pan S., který měl na starosti zajištění i kontrolu dodavatelů, na kterého se v podstatě spoléhal. Žalobce přitom následně dovodil, že okolnosti nasvědčovaly selhání jednotlivce – pana S.; ten podle tvrzení žalobce nejspíše úmyslně žalobci nesdělával všechny relevantní informace. Žalobce měl přitom za to, že selhání pana Sajdoka nemohl ovlivnit (viz body 51 a 52 žaloby).
30. S uvedeným ale krajský soud nesouhlasí. Obecně vzato samozřejmě nic nebrání tomu, aby obchodní společnost uzavřela zprostředkovatelskou smlouvu k zajištění jí preferovaných obchodních transakcí; to však společnost nezabýváje povinností učinit taková opatření, aby byla zajištěna nikoliv pouze formální kontrola průběhu transakcí. To, že zprostředkovatel doporučí uzavřít smlouvu s určitým dodavatelem/odběratelem tedy vždy znamená především povinnost obchodní společnosti ověřit okolnosti jednotlivých transakcí. Jinými slovy, jak výslovně uvedl NSS v kasačním rozsudku, uzavřením zprostředkovatelské smlouvy se statutární orgány obchodní korporace nemohou zbavit odpovědnosti za smlouvy, které následně uzavřou na základě doporučení od zprostředkovatele.

31. Krajský soud je dále vázán právním názorem NSS o tom, že nelze přijmout postup, kdy obchodní korporace na základě dřívější pozitivní zkušenosti s obchodním partnerem zcela rezignuje na kritickou analýzu jeho následného chování. Argumentem dřívější pozitivní zkušenosti s panem V., která mohla být pro žalobce dobrým důvodem pro další spolupráci, nelze uspokojivě vysvětlit, proč žalobce nezajímalo, jak je možné, že pan V. jedná v krátké době jménem tří různých společností, a to navíc za situace, kdy tyto společnosti vykonávají v podstatě tutéž činnost a postupně se střídají v obchodování s žalobcem.
32. Shodně s NSS tedy také krajský soud uzavírá, že statutární orgány žalobce se o uvedené obchodní vztahy vůbec nezajímaly, nesnažily se vyjasnit výše uvedené skutečnosti, neřešily podezřelé okolnosti při stanovování cen ani samotnou jejich nezvykle nízkou výši, nezajímalo je, že jejich obchodní partneři nezakládají povinné účetní dokumenty do obchodního rejstříku apod. Uvedené obchody přitom rozhodně netvořily jen okrajovou část obchodní činnosti žalobce.
33. Tedy, to, že žalobce přistoupil ke sjednávání obchodů prostřednictvím zprostředkovatele pana S., dále, že ve vztahu k žalobci jednal za všechny tři dodavatele (Invest reality Trade, Conedere a Miro trade) pan V., dále skutečnost, že žalobce neznal ani jednoho ze statutárních orgánů uvedených společností, dále, že žalobce v průběhu cca 6 měsíců změnil tři dodavatele, které zastupoval právě pan V., lze bezpochyby charakterizovat jako jednoznačné objektivní okolnosti svědčící jak o zapojení žalobce do podvodu na DPH, tak zároveň o jeho vědomosti o zapojení.
34. Žalobce totiž zároveň podle krajského soudu neučinil dostatečná opatření, aby své účasti na podvodném jednání zamezil; krajský soud hodnotí jako nedostatečná a v zásadě formální opatření, na která poukazuje žalobce ve své žalobě, že v rámci zásady součinnosti oznámil správci daně svůj úmysl obchodovat s betonářskou ocelí a že veškerá daňová přiznání podával společně s evidencí pro účely DPH, neboť podle krajského soudu nelze uvedené vyložit jinak, než že uvedenými kroky se žalobce snažil přenést svou vlastní odpovědnost na správce daně, který měl podle žalobce pravděpodobně „v případě pochybností či potřeby“ zasáhnout. Byl to totiž žalobce, který si měl důkladně prověřit, s kým obchoduje.
35. Jako formální krok krajský soud hodnotí přijetí Směrnice zásoby 2012-obchodování s betonářskou ocelí, neboť tato podle tvrzení samotného žalobce upravovala vnitřní rozložení kompetencí a byla mechanismem majícím za cíl požadovat po panu S. odpovědnost za dodavatelsko-odběratelské vztahy. Opět, podle krajského soudu se nejednalo o opatření, které by mohlo včas vyslat směrem k žalobci signál o případném nestandardním průběhu transakcí či o obchodních partnerech, pouze „*byla mechanismem majícím za cíl požadovat po panu S. odpovědnost za dodavatelsko-odběratelské vztahy*“; toto opatření nebylo s to jakkoli zamezit žalobci účasti na podvodném jednání.
36. Pokud se jedná o námitku, že žalobce měl v předmětném období 8 dodavatelů, přitom však pouze 3 páchali podle žalovaného podvodu na DPH, zhodnotil krajský soud v souladu s právním názorem kasačního rozsudku NSS zejména důvody, pro které u těchto zbývajících 5 společností správce daně nárok na odpočet DPH nevyloučil a zjistil následující.
37. Ze Zprávy o daňové kontrole vyplývá, že správce daně posuzoval další obchodní transakce s betonářskou ocelí, a to kromě shora zmíněných dodavatelů (Invest reality

Trade, Conedere a Miro trade) se společnostmi : FERONA, ARDOR, Flumen, FERONA Slovakia a FESTR TRADE.

38. Ve vztahu ke společnostem FERONA a FERONA Slovakia správce daně dospěl k závěru, že nebyly zjištěny u předmětných zkoumaných transakcí nesrovnalosti, když navíc u společnosti FERONA Slovakia slovenská strana potvrdila obchodní případy mezi žalobcem a uvedenou společností.
39. Co se týče společnosti Flumen, zjistil správce daně při prověřování transakcí nejprve nesrovnalosti, které však byly ve výsledku vyvráceny na základě výsledků mezinárodního dožádání, kdy slovenská strana potvrdila obchodní transakce mezi žalobcem a uvedenou společností.
40. Pokud se jedná o transakce se společností ARDOR, polská strana na podkladě mezinárodního dožádání sdělila, že se společnost ARDOR nenachází na žádné z registrovaných či nahlášených adres sídla a nebylo zjištěno místo výkonu obchodní činnosti. Následně, v rámci šetření odeslal správce daně žádost o mezinárodní dožádání, přičemž do dne projednání zprávy o daňové kontrole nebyla správci daně doručena konečná odpověď polské strany. Správce daně uzavřel, že po provedených šetřeních a vyhodnocení skutečností nebyly zajištěny dostatečné důkazy pro vyměření DPH v odlišných hodnotách, než které žalobce vykázal v daňových přiznáních. Doplnil, že v případě, že by vyšly najevo nové skutečnosti, zahájil by správce daně opakovanou kontrolu v rozsahu odpovídajícím nově zjištěným skutečnostem.
41. Obdobně ve vztahu ke společnosti FESTR TRADE uzavřel správce daně, že po provedených šetřeních a vyhodnocení skutečností nebyly zajištěny dostatečné důkazy pro vyměření DPH v odlišných hodnotách, než které žalobce vykázal v daňových přiznáních. Doplnil, že v případě, že by vyšly najevo nové skutečnosti, zahájil by správce daně opakovanou kontrolu v rozsahu odpovídajícím nově zjištěným skutečnostem.
42. Podle krajského soudu z uvedených zjištění vyplývá, že správce daně jednoznačně charakterizoval důvody, pro které na rozdíl od transakcí se společnostmi Invest reality Trade, Conedere a Miro trade nepřistoupil k vyměření DPH v odlišných hodnotách než vykázaných žalobcem v daňových přiznáních, když u tří společností správce daně ve výsledku nezjistil žádné nesrovnalosti a u dvou společností uzavřel, že doposud zjištěné skutečnosti nedovolují vyměření DPH v odlišných hodnotách.
43. Na podkladě zjištěných skutečností je nutno učinit závěr, že námitka žalobce, že měl 8 dodavatelů, se kterými obchodoval za obdobných podmínek, kdy mezi obchody jednotlivých dodavatelů v podstatě nebyly rozdíly, přičemž však pouze 3 z těchto dodavatelů páchali podle přesvědčení žalovaného podvodu, nemůže být důvodná. Správce daně totiž u oněch 5 společností neidentifikoval buď žádné nesrovnalosti, nebo neidentifikoval takové, které by mohly vést k závěru o podvodu na DPH. Byly tedy zjištěny odlišnosti od transakcí, u nichž správce daně podvodné jednání identifikoval a nárok na odpočet DPH nepřiznal.
44. Jako důvodnou v souladu se závazným právním názorem vysloveným v kasačním rozsudku neshledal krajský soud ani námitku týkající se způsobu, jakým se žalovaný vypořádal s návrhem na provedení svědeckých výpovědí, zejm. paní S. NSS výslovně uzavřel, že žalovaný není povinen provádět všechny navržené důkazy, nýbrž pouze ty, u kterých reálně přichází v úvahu, že by mohly přispět k objasnění skutkového stavu. Pokud

důkazní návrh není způsobilý přispět k tomuto účelu, je zbytečné jej provádět. Žalovaný přitom v části svého rozhodnutí věnované přijatým opatřením ze strany žalobce obsáhle vyličil, proč má za to, že žalobce nejednal s péčí řádného hospodáře, a navíc byly zjištěny i indicie svědčící o vědomém zapojení do daňového podvodu. Dále žalovaný také vysvětlil, proč opatření, jež žalobce podle svého vlastního tvrzení učinil za účelem zamezení své účasti na daňových podvodech, nelze považovat za dostatečná. Žalobce přitom v návrhu na provedení důkazu výsledkem svědkyně S. neuvedl, že by její výslech měl prokázat provedení nějakých dalších opatření nad rámec těch, která již žalovaný označil za nedostatečná. Neprovedení výsledku svědkyně S. tedy bylo i přes uvedený nedostatek v požadované míře a správným způsobem odůvodněno, a proto rozhodnutí žalovaného je v tomto směru přezkoumatelné.

45. Pokud žalobce nenavrl provést výslech svědkyně S. k prokázání provedení dalších opatření nad rámec těch, která žalovaný označil za nedostatečná, lze postup žalovaného, který důkaz svědeckou výpovědí odmítl, považovat za správný, a to také v kontextu závěru krajského soudu o formálnosti žalobcem učiněných opatření v rámci zamezení jeho účasti na podvodu.
46. Shodně se krajský soud ztotožňuje s důvody, pro které žalovaný neprovedl navrhovaný výslech svědků K. S. a M. S. v bode [50] napadeného rozhodnutí, na které v tomto směru zcela odkazuje. Jako nepřezkoumatelné neshledal krajský soud ani vypořádání odvolacích námitek v bodě [39] napadeného rozhodnutí, neboť z předmětného textu rozhodnutí jednoznačně vyplývá, jak žalovaný vyhodnotil žalobcem navržené důkazní prostředky.
47. Krajský soud zároveň přisvědčuje žalovanému, že žalobci nebylo upřeno právo vyjádřit se k výsledkům kontrolního zjištění správce daně, když žalobce měl k dispozici 74 dnů, což lze považovat za dostatečný prostor na to, aby se žalobce s předmětným zjištěním řádně seznámil a využil svého práva vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění, případně navrhl jeho doplnění. V písemnosti „Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“ žalovaný podle krajského soudu jednoznačně vymezil, které skutečnosti byly v rámci odvolacího řízení zjištěny, jak byly posouzeny a jaké závěry z nich vyplývají, přičemž důkazní prostředky byly také zřetelně specifikovány.

Závěr a náklady řízení

48. Ze všech uvedených skutečností vyplývá, že krajský soud, při respektu k judikatuře vztahující se k problematice podvodů na DPH, tak jak byla prezentována v předcházejícím zrušeném rozsudku podepsaného soudu z 23. 4. 2020, vyhodnotil veškeré žalobní námitky jako nedůvodné, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
49. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., když žalobce v řízení procesně úspěšný nebyl a žalovanému nad rámec úřední činnosti žádné náklady nevznikly. Soud tak žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **je přípustná** kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu. Nepřípustná je taková kasační stížnost, na níž dopadají výluky z přípustnosti stanovené v § 104 s. ř. s.

[Zadejte text.]

Ostrava 23. června 2021

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje