



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **LAKUM – KTL, a. s.**

sídlem Ostravská 384, Frýdlant, 739 11 Frýdlant nad Ostravicí

zastoupen JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem

sídlem Palackého 151/10, 796 01 Prostějov

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**

sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

**přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 10. 2019, č. j. 41525/19/5300-21445-712211,
ve věci daně z přidané hodnoty**

takto:

Shodu s prvopisem potvrzuje

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 8. 10. 2019 č. j. 41525/19/5300-21445-712211 se **zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení 30 037,70 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokáta JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského.

Odůvodnění:

Žalobní body:

1. Žalobce se žalobou doručenou Krajskému soudu v Ostravě dne 19. 11. 2019 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného z 8. 10. 2019, č. j. 41525/19/5300-21445-712211 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný zamítl žalobcovo odvolání a potvrdil čtyři dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) z 20. 9. 2018, doměřující žalobci za zdaňovací období září, říjen, listopad a prosinec 2012 daň z přidaného hodnoty ve výši 100 000 Kč a ukládající mu zaplatit penále vždy ve výši 20 000 Kč. Důvodem doměření daně bylo neuznání uplatněného nároku na odpočet daně ve výši 100 000 Kč v každém zdaňovacím období na základě přijetí plnění od společnosti PRESSTEX MEDIA SE (dále jen „PRESSTEX“), neboť transakce mezi žalobcem a touto společností byla zasažena podvodem na DPH, o kterém žalobce přinejmenším vědět měl a mohl, a zároveň nepřijal veškerá opatření, která po něm lze rozumně požadovat, aby zajistil, že přijetí plnění nepovede k účasti na daňovém podvodu. Žalovaný se se závěry správce daně ztotožnil, odvolací námitky neshledal důvodnými, a proto prvostupňová rozhodnutí potvrdil.
2. Žalobce předně namítl, že žalovaný vyšel z chybné definice podvodu, když do ní nezahrnul účel transakce, tedy získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem šesté směrnice, jak jej definovala konstantní judikatura správních soudů. Žalovaný pouze detekoval okolnosti, které mají být nestandardní, což bez zjištění nezákonného účelu transakce samo o sobě ke konstatování podvodu nestačí.
3. Žalobce nesouhlasil se zjištěnou chybějící daní u společnosti PRESSTEX, které byla daň doměřena údajně z důvodu její procesní pasivity, nicméně předtím, než se tato společnost stala pro svého správce daně nekontaktní, podávala daňová přiznání a daň uhradila, včetně daně z obchodů s žalobcem; nekontaktní se stala až poté, co jejím statutárním orgánem přestal být J. T. Žalovaný nezjišťoval okolnosti, proč byla daň doměřena, ani důvod neuhrazení doměrku. Jak vypověděl J. T., důvodem, proč ukončil funkci v této společnosti, byly vážné zdravotní potíže, žalovaný se však touto okolností nijak nezabýval. Nezabýval se ani příčinnou souvislostí mezi neodvedenou daní a nárokem žalobce na odpočet, když PRESSTEX přiznala i přijatá plnění z obchodů s jinými subjekty (SK Sigma Olomouc a Golf Arena Ostrava). V napadeném rozhodnutí žalovaný zdůraznil

nedělitelnost daňové povinnosti z hlediska placení daní, žalobce však své námitky směřoval do přiznání daňových povinností a z tohoto pohledu se žalovaný jeho námitkou nezabýval. Za této situace je zde riziko multiplikace daně při nerozklíčování daňové povinnosti.

4. Žalovaný neměl přistoupit k uplatnění odpovědnosti za podvod, ale aplikovat institut ručení, který je k daňovému subjektu z ekonomického hlediska šetrnější.
5. Napadené rozhodnutí je dále nepřezkoumatelné, zejména z následujících důvodů:
 - Žalovaný dospěl k závěru o vědomé účasti žalobce na podvodu, správce daně dovedl alternativě obě varianty (věděl, i vědět měl a mohl). Vědomou účast žalobce neprokázal správce daně ani žalovaný, ačkoliv oba dospěli k závěru, že smyslem obchodní spolupráce mezi PRESSTEX a žalobcem bylo účelové čerpání nároku na DPH.
 - Žalovaný se nevypořádal s odvolací námitkou doložených ekonomických parametrů k efektivitě reklamy podpořených předloženým znaleckým posudkem a navýšením obratu v návaznosti na reklamu.
 - Žalovaný se nevypořádání s včas předloženým dodatkem ke znaleckému posudku, kterým chtěl žalobce předestřít nová zjištění ohledně obvyklé ceny reklamy, když v mezidobí od zpracování znaleckého posudku, který k důkazu proveden byl, se do dispozice znalce dostaly nové podklady, což žalobce žalovanému sdělil. Znalec v předmětném dodatku zjistil, že cena mezi žalobcem a společností PRESSTEX byla cenou obvyklou, když splnila interval ceny obvyklé a pohybuje se v hodnotě 45% stanovené maximální ceny obvyklé.
 - Žalobce nesouhlasil ani s volbou vzorků smluv, ze kterých vycházel, kdy mezi nimi nabyla žádná, která by byla uzavřena mezi reklamní agenturou a zájemcem o reklamu.
6. Další soubor námitek se týkal opatření, které měl žalobce podle žalovaného přijmout, a neučinil tak. Žalobce předně dovedl, že shledal – li žalovaný žalobcem uvedená opatření nedostatečnými, tížila jej důkazní povinnost prokázat, že žalobce opatření, jejichž přijetí po něm lze rozumně požadovat, nepřijal. Dále je na správci daně, resp. žalovaném, aby za této situace uvedl, jaká opatření měl žalobce přijmout. Pokud nesouhlasil s žalobcem přijatými opatřeními, byl povinen vysvětlit, v čem by opačný postup byl způsobit efektivně zabránit účasti na podvodu.
7. Konečně žalobce namítl procesní pochybení, spočívající jednak v pochybení při vedení spisu a jednak pochybení při posouzení žádosti žalobce o prodloužení lhůty k vyjádření.

Stanovisko žalovaného:

8. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby a zopakoval svou argumentaci z napadeného rozhodnutí.

Posouzení krajským soudem:

9. Krajský soud rozsudkem ze dne 19. 5. 2020, č. j. 25 Af 75/2019-95 napadené rozhodnutí zrušil, neboť shledal důvodnou námitku chybné resp. nedostatečné identifikace chybějící daně, a zavázal žalovaného, aby postavil najisto, na jakých skutkových základech byla společnosti PRESSTEX doměřena daň v posuzovaném období, a aby vysvětlil, jak tyto

skutečnosti podporují či vyvracejí závěr o zasažení posuzovaných transakcí podvodem na dani. Ostatními námitkami se soud nezabýval, neboť do vyřešení existence chybějící daně jakožto stěžejního znaku podvodu je zabývat se jimi předčasné. Vypořádal pouze námitku, týkající se přednostního ručení za daň, kterou shledal nedůvodnou.

10. Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu dne 18. 3. 2021 pod č. j. 9 Afs 150/2020-49 zrušil a uzavřel, že *podvodného jednání, které má za následek daňový únik, se totiž může dopustit kterýkoli článek řetězce mnoha různými způsoby a to jak na vstupu, tak na výstupu. Na vstupu např. tak, že při mnohonásobném navýšení ceny jednomu článku v řetězci současně za účelem snížení výsledné daně na výstupu zahrne do svého přiznání pořízení celé řady fiktivních či pouze formálně nadhodnocených plnění. Při výkladu krajského soudu by takové podvodné jednání nemělo nikdy za následek odepření nároku na odpočet v řetězci, a to bez ohledu na to, zda o tomto jednání plátce, který nárokuje odpočet z mnohonásobně navýšené ceny plnění, věděl nebo mohl vědět. Podvodné jednání by se totiž týkalo jiných (fiktivních či nadhodnocených) plnění, nikoli přímo plnění, které bylo „přeprodáváno“ v daném řetězci tj. slovy krajského soudu by se podvodné jednání týkalo „obchodů s banány nikoli s dřevem“. Přeneseno na projednávanou věc, podvodem na DPH nemusí být zasažena přímo transakce mezi Presstex a žalobkyní. Obdobně ani daňový únik (chybějící daň) nemusí mít své kořeny čistě v „přeprodeji“ daného plnění. (...) Pro odmítnutí nároku na odpočet postačí, pokud žalobkyně věděla či mohla vědět, že se přijetím plnění od Presstex účastní řetězce, který je zasažen podvodem na DPH. (...). Nesouhlasil však ani s názorem žalovaného, že není rozhodné, z jakého důvodu byla dodavateli v řetězci vyměřena či doměřena daň: Jinými slovy chybějící daň (daňový únik) musí mít s podvodným jednáním v řetězci nějakou souvislost, aby se vůbec mohlo hovořit o cíleném získání neoprávněné výhody a o oprávnění správce daně následně odmítnout odpočet i takovému subjektu v řetězci, který o takovém jednání věděl či mohl vědět. Zcela zavádějící je pak v této souvislosti odkaz stěžovatele na rozsudek NSS sp. zn. 5 Afs 27/2017, který se týká naprosto odlišných otázek. Obdobně ani otázka jedné souhrnné daňové povinnosti a její souhrnné úhrady za příslušné zdaňovací období není pro posouzení předmětu sporu rozhodná. Závěrem závazal krajský soud, která je v rámci žalobní námitky týkající se existence podvodu na DPH povinen v intencích shora uvedených závěrů posoudit, zda správce daně prokázal existenci podvodu a zda jeho závěry mají oporu ve zjištěném skutkovém stavu.*

11. Krajský soud nyní opakuje, že žaloba byla podána včas ve lhůtě dvou měsíců po doručení písemného vyhotovení rozhodnutí žalovaného žalobci, tedy v souladu s ustanovením § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), přezkoumal napadené rozhodnutí v souladu s ustanovením § 75 odst. 2 s. ř. s. v mezích žalobních bodů a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

Doplnění žalobní argumentace po kasačním rozsudku NSS a u jednání:

12. Žalobce ve vazbě na shora vyslovené závěry Nejvyššího správního soudu rozhojnil svou námitku nedostatečně zjištěného podvodu a zdůraznil, že společnosti PRESSTEX byla doměřena daň v důsledku vyloučení téměř všech deklarovaných zdanitelných plnění na vstupu s odkazem na nedostatek součinnosti této společnosti se správcem daně. To však neznamená, že by daňová povinnost této společnosti nemohla být zjištěna v daňovém řízení u žalobce, který mj. navrhl připojení trestního spisu, což by vedlo – pokud by tak žalovaný učinil – ke zjištění dodavatelů této společnosti veškerého deklarovaného přijatého zdanitelného plnění a předmět tohoto plnění, a to z knihy faktur za rok 2012. Vzhledem

k tomu, že dodavatelé společnosti PRESSTEX fakturovali i značně vysoké částky (v řádech milionů korun), je možné, že k navýšení vůbec nedošlo u společnosti PRESSTEX. Žalobce s toho dovozuje nedostatek v postupu správce daně i žalovaného. Příslušnou knihu přijatých faktur navrhl žalobce k důkazu.

13. Dále doplnil svou argumentaci ohledně objektivních okolností, ze kterých má vyplývat, že žalobce o podvodu věděl nebo vědět měl a mohl. Zdůraznil zejména neprokázání, že žalobce mohl vědět o nepřiměřeném navýšení ceny, a poukázal přitom na závěry přijaté Nejvyšším správním soudem pod č. j. 2 Afs 297/2019-48 z 22. 12. 2020. Žalobce byl v dobré víře založené na předchozích dobrých zkušenostech s reklamou realizovanou prostřednictvím reklamní agentury a dále na doporučení fotbalového klubu.

Zjištění z daňového spisu:

14. U žalobce byla dne 21. 10. 2015 zahájena daňová kontrola na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září až prosinec 2012 v rozsahu prověření oprávněnosti uplatnění nároku na odpočet DPH z reklamních a propagačních služeb přijatých od společnosti PRESSTEX, od které žalobce deklaroval přijetí plnění v ceně 500 000 Kč měsíčně a tomu odpovídající odpočet DPH 100 000 Kč.
15. Daňová kontrola byla ukončena zprávou o daňové kontrole z 20. 9. 2018, ve které správce daně uzavřel, že v době uzavření smluvního vztahu i v průběhu jeho plnění žalobce věděl nebo mohl vědět, že se přijetím reklamní a propagační služby od dodavatele PRESSTEX účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, aniž by přijal opatření, která po něm lze rozumně požadovat, aby své účastní na podvodu zabránil. Správce daně určil řetězec skládající se z žalobce, jeho dodavatele PRESSTEX a dodavatele PRESSTEXu buď SK Sigma Olomouc, a.s. nebo Golf Aréna Ostrava s. r. o. K dodavateli PRESSTEX správce daně zjistil, že skutečnosti týkající se předmětné spolupráce u něj nemohl ověřit, protože má virtuální sídlo, vůči svému správci daně je nekontaktní a doručování probíhá tzv. uplynutím lhůty. Bývalý statutární orgán této společnosti, člen představenstva J. T., byl dlouhodobě nemocen, k 21. 6. 2013 zmocnil k podávání přiznání k DPH třetí osobu a k 31. 7. 2013 byl vymazán z obchodního rejstříku. Přiznání k dani z příjmů za rok 2012 bylo podáno s nulovou daňovou povinností.
16. Za 3. čtvrtletí 2002 byla PRESSTEXu na základě rozhodnutí z 9. 6. 2016 Finančního úřadu pro Hlavní město Prahu vyměřena za použití pomůcek vlastní daňová povinnost 5 755 989 Kč, která nebyla uhrazena. Za 4. čtvrtletí roku 2012 byla této společnosti doměřena vlastní daňová povinnost na DPH ve výši 7 100 287 Kč v rozsahu neuznání nároku na odpočet daně z přijatých plnění, uplatněného v přiznání k DPH na řádku 40 ve výši 7 099 838 Kč a na řádku 41 ve výši 449 Kč. Vlastní daňová povinnost, která byla vykázána ve výši 201 232 Kč, se zvýšila o dodatečně vyměřenou daňovou povinnost 7 100 287 Kč dodatečným platebním výměrem z 24. 9. 2015, která nebyla uhrazena.
17. Mezi nestandardní okolnosti správce daně zařadil cenu, která měla být v řetězci nedůvodně mnohonásobně navýšena právě společností PRESSTEX (109x), a žalobcem předložený znalecký posudek k její výši správce daně posoudil jako neprokazující přijetí rozumných opatření, která lze vůči žalobci požadovat, aby se vyhnul své účasti na podvodu.

18. Správce daně proto dodatečnými platebními výměry z 20. 9. 2018 doměřil žalobci daň z přidané hodnoty a současně mu stanovil povinnost zaplatit penále.
19. Proti těmto dodatečným platebním výměrům žalobce podal odvolání, ve kterém navrhl provedení nových důkazů. Žalovaný v seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvě k vyjádření se v rámci odvolacího řízení z 18. 7. 2019 posoudil návrhy žalobce vznesené v odvolání na výslech svědků PaDr. Z. K. a Mgr. Z. N. za účelem prokázání obvyklosti sjednaných cen za přijatá zdanitelná plnění od společnosti PRESSTEX jako nedůvodné. Žalobce ve svém vyjádření k tomuto seznámení předložil další listinné důkazy a učinil další návrhy na doplnění dokazování, též dodatkem ke znaleckému posudku, který však neměl dosud k dispozici. Žalovaný v druhém seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvě k vyjádření se v rámci odvolacího řízení z 12. 9. 2019 nejdříve zopakoval, že podvod spatřuje v existenci tříčlankového řetězce, složeném z žalobce, jeho dodavatele PRESSTEX a dodavatele PRESSTEXu buď SK Sigma Olomouc, a. s. nebo Golf Aréna Ostrava s. r. o., přičemž chybějící daň byla identifikována u PRESSTEXu způsobem uvedeným ve zprávě o daňové kontrole. Důkazní návrhy žalovaný zamítl, když je shledal jednak nedůvodnými, neboť správce daně zjistil skutkový stav dostatečně, jednak irelevantními pro posuzovanou věc; co se dodatku ke znaleckému posudku týká, uvedl, že vzhledem k obecnosti tvrzení žalobce není schopen posoudit, zda se znalci skutečně dostaly do dispozice nové doklady, zda tyto jsou relevantní pro posuzované období a zda znalec dodatek skutečně zpracovává, proto žalovaný považoval za nedůvodné čekat měsíc a více na jeho předložení.
20. Žalobce v reakci na druhé seznámení, doručené žalovanému dne 9. 10. 2019 (tedy den po vydání napadeného rozhodnutí), zopakoval svůj důkazní návrh dodatkem ke znaleckému posudku, který současně předložil, vyjádřil nesouhlas s posouzením nedůvodnosti důkazního návrhu trestním spisem, specifikoval konkrétní skutečnosti, které mají být zjištěny (analýza pohybů na bankovních účtech) a vyjádřil se k identifikované chybějící dani.
21. Žalovaný rozhodl dne 8. 10. 2019 napadeným rozhodnutím, doručeným žalobci dne 9. 10. 2019.
- K žalobní námitce chybného posouzení chybějící daně, chybné identifikace podvodu:*
22. Žalovaný zjistil chybějící daň u dodavatele žalobce společnosti PRESSTEX, které byla daň z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí 2002 vyměřena za použití pomůcek a za 4. čtvrtletí r. 2012 doměřena daň z důvodu neuznání nároku na odpočet daně z přijatých plnění. Žalobce namítá, že chybějící daň nebyla identifikována správně.
23. Krajský soud v předchozím rozsudku shledal chybějící daň identifikovanou nedostatečně, vycházejí z úvahy, že v tříčlankovém podvodném řetězci mělo k navýšení ceny a současně k chybějící dani dojít v článku bezprostředně žalobce předcházejícího, žalobce o podvodu měl vědět, což vylučuje, aby žalobce nebyl tou osobou, která by z této transakce získala zvýhodnění rozporné se zákonem o DPH, a aby i daň nechyběla právě u posuzovaných obchodních transakcí. Jak bylo citováno výše, Nejvyšší správní soud s tímto nesouhlasil, když dovodil, že daňový únik může mít své kořeny na kterémkoliv článku řetězce. Současně uvedl, že za chybějící daň v rámci podvodného řetězce nemůže být označeno jakékoliv doměření daně, resp. jakékoliv neuhrazení daně. Rozhodující je, aby

byl důvod doměření dán do spojitosti s takovými objektivními okolnostmi, které odůvodní, že porušení neutrality bylo v konkrétní věci následkem cílené snahy o získání neoprávněného daňového zvýhodnění.

24. Nejvyšší správní soud při formulaci svého kasačního závěru vyšel ze svého rozsudku č. j. 2 Afs 162/2018 – 43 ze dne 12. 6. 2019, na jehož argumentační linii navázal v rozsudku č. j. 6 Afs 83/2020-32 dne 24. 8. 2020, týkající se shodou okolností rovněž přijetí plnění od společnosti PRESSTEX na podobném skutkovém základě, ve kterém k otázce identifikace chybějící daně uvedl, že *(...)ze spisu nevyplývá, zda lze DPH, kterou společnost PRESSTEX neodvedla, přiřadit právě k těm zdanitelným plněním, z nichž žalobce nárokoval odpočet. To by mohly případně prokázat dokumenty z daňové kontroly společnosti PRESSTEX, z nichž by vyplývalo, která plnění byla předmětem doměření DPH. Požadavek krajského soud na takové podklady nelze tudíž označit za zcela neoprávněný*. Zdůraznil rovně jako obecně platný závěr, že *„při výběru daní při respektování výše uvedených zákonných jakož i ústavně vymezených limitů nelze akceptovat přístup správce daně, který postupuje tak, že daň vyměří fakticky ‚komukoli‘, resp. upřednostňuje její vybrání u toho daňového subjektu, u něhož je to z hlediska vymahatelnosti práva jednodušší a je zjevné, že daňový výnos bude zaručen*.
25. Uvedené lze shrnout tak, že proto, aby daň bylo možno považovat za chybějící v důsledku podvodu, musí být kumulativně splněny dva předpoklady: 1) daň musí chybět a 2) daň musí chybět v souvislosti s tímto podvodem.
26. V nyní napadeném rozhodnutí žalovaný k chybějící dani uvedl toliko, že *za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2012 byla vyměřena vlastní daňová povinnost ve výši 5 755 989 Kč, kterou však společnost PRESSTEX neuhradila (...). Za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2012 byla společnosti PRESSTEX média vykázána vlastní daňová povinnost ve výši 201 232 Kč, tato však byla zvýšena v důsledku doměření DPH (...) ve výši 7 100 287 Kč, a to v rozsahu neuznání nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění uplatněného v přiznání k DPH za 4. čtvrtletí 2012 na řádce 4 ve výši 7 099 838 Kč a na řádce č. 41 ve výši 449 Kč. Doměřenou DPH ve výši 7 100 287 Kč společnost PRESSTEX média neuhradila (...). Důvod doměření daně žalovaný nijak nedává do spojitosti s takovými objektivními okolnostmi, které by odůvodnily, že porušení neutrality bylo v konkrétní věci následkem cílené snahy získání neoprávněného daňového zvýhodnění. Krajský soud zdůrazňuje, že spojitost s objektivními okolnostmi znamená, že musí být zřejmé, že bez důvodu, pro který daň chybí, by se o podvod nejednalo; zjištěné okolnosti musí vést k tomu, že bylo třeba postupovat tak, aby daň byla doměřena právě a jedině tím způsobem, jakým to následně nastalo, tedy že kameny, na kterých je vystaven podvod, musí vést k tomu, aby po nich bylo možno dojít právě k doměření daně z důvodu, pro které byla nyní doměřena daň*.
27. Napadené rozhodnutí je však nedostatečné již v tom, že nedává odpověď na otázku, z jakého důvodu byla společnosti PRESSTEX doměřena daň, neboť konstatování *na základě pomůcek a v rozsahu neuznání nároku na odpočet daně* o důvodu vyměření/ doměření neříká nic. Není zřejmé, zda společnost PRESSTEX nesplnila svou povinnost tvrzení, nebo ji splnila nedostatečně a v jakém rozsahu, nebo měl správce daně pochybnosti o fakticitě uskutečněného plnění a z jakého důvodu atd. Důvody pro neuznání uplatněného odpočtu mohou být rozličné a bez jejich uvedení není možné přistoupit

k dalšímu kroku, kterým je posouzení, zda je možno tento důvod dát do spojitosti s podvodem tak, jak byl zjištěn.

28. Napadené rozhodnutí je nedostatečné i v tomto druhém kroku, neboť odpověď na otázku, jak (neuvedený) důvod doměření daně souvisí s podvodem, který byl v posuzovaných obchodních transakcích zjištěn, nedává. Žalovaný v napadeném rozhodnutí poté, co konstatoval chybějící daň ve smyslu nezaplacené daně, pouze poukázal na nedělitelnost daňové povinnosti, což však o důvodech vyměření/ doměření neříká nic; vycházel přitom ze svého mylného názoru (jak dovodil Nejvyšší správní soud v kasačním rozsudku v této věci), že pro kvalifikaci podvodu není rozhodné, z jakého konkrétního důvodu byla daň doměřena (viz bod [56] napadeného rozhodnutí). Ke spojitosti mezi chybějící daní a popsáním podvodem se blíže nevyjádřil.
29. Krajský soud se s ohledem na přijaté závěry Nejvyššího správního soudu v této věci zabýval otázkou, zda spojitost mezi chybějící daní a podvodem nevyplyvá alespoň implicitně z popisu podvodu jako takového. Podvod žalovaný ve shodě se správcem daně spatřuje v tzv. nestandardních okolnostech, kterými zde jsou: 1. nedodržení sjednaných smluvních a platebních podmínek (konkrétně spočívajících v předání podkladů k fakturaci v rozporu se smlouvou, hrazení ceny mimo platební kalendář), 2. nedostatečné smluvní specifikaci reklamy, 3. rozpor mezi předmětem smlouvy a předmětem fakturace (konkrétně sjednaná velikost panelu 2 x 3 m, fakturována 1 x 6 m, nefakturování za sjednaný prostor pro umístění reklamy v prostoru Golf Aréna Ostrava), 4. způsob pořízení fotodokumentace a neověřování prezentace reklamy (není zřejmé z jakých utkání snímky byly pořízeny, nekonkretizace akcí v prostoru Golf Arény Ostrava), 5. mnohonásobné navýšení ceny v reklamním řetězci v porovnání s jinými relevantními subjekty, 6. neproověřování efektivity nákladů vynaložených na reklamu (žalobce považoval za stěžejní růst obrátu, k růstu obrátu v r. 2013 však došlo téměř výlučně u stávajících partnerů žalobce), 7. nestandardnost dodavatele žalobce z hlediska personálního obsazení, 8. absence porovnání cenové nabídky dodavatele žalobce s jinými cenovým nabídkami, 9. znalost sportovního a podnikatelského prostředí ze strany tehdejšího předsedy představenstva žalobce Ing. Š., který působil v letech 2003 – 2007 jako člen dozorčí rady basketbalového klubu NH Ostrava a.s., který organizoval sportovní soutěže, reklamní činnost a marketing, a byl rovněž hráčem basketballu a účastnil se veteránského evropského šampionátu v basketbale v roce 2014 v Ostravě, od roku 1998 dosud byl Ing. Š. jako člen statutárního orgánu nebo člen dozorčí rady aktivní u dalších 10 obchodních společností a měl tak podle žalovaného dostatečné podnikatelské zkušenosti. Z těchto skutečností žalovaný dovodil (bod [64] napadeného rozhodnutí), že posuzované transakce *byly uskutečněny s cílem umožnit odvolateli (zde žalobci) čerpat nárok na odpočet DPH za současného neuhrazení DPH tímto dodavatelem odvolatele. Odvolací orgán má vzhledem ke kvantitě a kvalitě nestandardních okolností za to, že smyslem obchodní spolupráce odvolatele a společnosti PRESSEX media nebyl zisk z podnikání, ale účelové čerpání nároku na odpočet DPH, kdy k narušení systému neutrality DPH došlo v předmětných obchodních řetězcích v důsledku podvodného jednání, nikoliv v důsledku pouhého podnikatelského selhání dodavatele žalobce.*
30. Z takto prostého výčtu *nestandardních okolností*, aniž by bylo zřejmé, co je na nich podvodného, a prakticky bezobsažného závěru z nich učiněného, však nelze žádnou souvislost mezi důvodem doměření daně společnosti PRESSEX a konkrétním podvodným jednáním vysledovat.

31. S ohledem na výše uvedené je důvodná žalobní námitka nedostatečně identifikované chybějící daně, spočívající v nezjišťování důvodů, pro které byla daň doměřena, nezabývání se příčinnou souvislostí mezi neodvedenou daní a nárokem žalobce na odpočet, když daň byla žalovaným a správcem daně identifikována v rozporu se shora uvedenými judikatorními závěry, a nedostatečné identifikace podvodu, když chybí uvedení toho, v čem jednotlivé nestandardní okolnosti dohromady tvoří podvod.
32. Žalobce dále rozhojnil svou námitku o nesprávné zamítnutí návrhu na připojení trestního spisu, kterou původně koncipoval tak, že z něj bylo možno zjistit, že se žalobce žádného podvodu neúčastnil, neboť jsou v rámci trestního řízení objasňovány vztahy mezi jednotlivými články dodavatelských řetězců reklamy, zkoumala se subjektivní stránka jejich jednání v souvislosti se sjednáváním a realizací reklamy a zjišťovala se obvyklá cena reklamy. V návaznosti na kasační rozsudek Nejvyššího správního soudu doplnil, že z trestního spisu by bylo možno zjistit konkrétní dodavatele společnosti PRESSTEX v návaznosti na důvod doměření daně. Konkrétně v případě chybějících dodavatelů toto bylo možno zjistit z knihy faktur za r. 2012.
33. Žalovaný v napadeném rozhodnutí návrh žalobce na připojení trestního spisu sp. zn. 34 T 4/2018 zamítl z důvodu, že návrh je obecný, žalobce neuvedl, jaké konkrétní listiny navrhuje z trestního spisu k důkazu provést, ani co jimi má být prokázáno.
34. Krajský soud z daňového spisu ověřil, že žalobce ve vyjádření k seznámení se zjištěnými skutečnostmi a doplnění odvolání proti platebnímu výměru DPH za zdaňovací období 9 – 12/2012, doručeném žalovanému dne 21. 8. 2019 pod č. j. 34877/19, k návrhu na připojení trestní spisu uvádí následující: *je tak zřejmé, že skutkový stav ve vztahu k přijatému a uskutečněnému zdanitelnému plnění společnosti PRESSTEX Media SE v daňovém řízení týkající se této společnosti nebyl vůbec zjištěn. K doměření daně, která nebyla uhrazena, došlo v důsledku neunesení důkazního břemene společnosti PRESSTEX Media SE, resp. v důsledku její procesní pasivity. Přitom však společnost za předmětná zdaňovací období řádně podala daňová tvrzení, ve kterých přiznal uskutečnění i přijetí veškerých zdanitelných plnění v souladu s řádně vedeným účetnictvím. Tato skutečnost nebyla správcem daně zohledněna. Daňový subjekt opakovaně a důrazně namítá, že správce daně v řízení nezjistil a neprokázal relevantní daňovou ztrátu právě související s plněním pro daňový subjekt, která by byla důsledkem spáchání podvodu na DPH. Pokud se měl stát daňový podvod, daňový subjekt v této souvislosti odkazuje na podklady založené v trestním spise v souvisejícím trestním řízení, z nichž vyplývá, že tomu tak mohlo být na nejvýše u daleko vzdálenějších článků obchodních řetězců, v nichž byl dodavatel daňového subjektu zapojen. Daňový subjekt tak navrhuje, aby odvolací orgán připojil spis vedený u Krajského soudu v Ostravě pod sp. zn. 34 T 200/2018.*
35. Uvedený důkazní návrh má krajský soud za řádně označený. Stejně tak jsou řádně označeny skutečnosti, které z něj mají být prokázány. Žalobce tímto tvrzením a k němu uvedeným důkazním návrhem plnil svou povinnost tvrzení, která mají závěr žalovaného o existenci chybějící daně a daňového podvodu rozbít, a k nim plnil svou povinnost důkazní. Pokud měl žalovaný za to, že je důkazní návrh žalobce neurčitý, měl podle § 6 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb. daňového řádu (dále jen „daňový řád“), ve spojení s § 92 odst. 2 daňového řádu povinnost jej o tom zpravit a umožnit mu, aby svůj důkazní návrh precizoval. Ačkoliv totiž správce daně není povinen pomáhat daňovému subjektu, aby splnil svou povinnost tvrzení a důkazní, vyplývající mu z § 92 odst. 3 daňového řádu, je povinen poskytnout mu přiměřené poučení o jeho právech a povinnostech, je – li to

vzhledem k povaze úkonu potřebné nebo stanoví-li tak zákon. Správce daně tak není povinen sám z vlastní iniciativy vyhledávat skutečnosti, k jejichž tvrzení a prokázání je povinen daňový subjekt, pokud však daňový subjekt svou povinnost tvrzení a důkazní plní, avšak z hlediska správce daně vadně (v tomto případě neurčitě), nemůže správce daně rezignovat na svou povinnost zjistit skutečnosti rozhodné pro stanovení daně co nejúplněji a s odkazem na obecnost návrhu se tvrzeným návrhem nezabývat, neboť jde o situaci podřaditelnou pod *potřebnost poučení vzhledem k povaze úkonu*. Takový postup by byl nepřijatelný dokonce i v řízení ovládaného čistě zásadou projednací, jako je řízení občanskoprávní (viz např. rozsudek Nejvyššího soudu – velkého senátu ze dne 20. 6. 2012, sp. zn. 31 Cdo 619/2011, z jehož právní věty vyplývá: *k tomu, aby účastník v řízení dostal své povinnosti tvrzení, slouží poučení podle § 118a odst. 1 o. s. ř. Pouze tehdy, jestliže účastník ani přes řádné poučení podle § 118a odst. 1 o. s. ř. neuvede všechny pro rozhodnutí věci významné skutečnosti, lze učinit závěr o tom, že neunesl břemeno tvrzení*). Daňové řízení je přitom ovládáno kombinací zásady projednací a vyšetřovací, což se projevuje právě v odpovědnosti správce daně za co nejúplněji zjištěný skutkový stav rozhodný pro správné zjištění a stanovení daně, a nerespektování poučovací povinnosti v posuzované věci tak je vadou řízení, která mohl mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci.

36. Co se týká zamítnutí důkazního návrhu, Ústavní soud opakovaně vytyčil důvody, které takový postup umožňují, na což navázala i judikatura správních soudů. V nálezu ze dne 8. 12. 2009 sp. zn. I. ÚS 118/09 Ústavní soud konstatoval, že neakceptování důkazního návrhu účastníka řízení lze založit pouze třemi důvody. Prvním je argument, podle něhož tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení navrhoval důkaz, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení. Dalším je argument, podle kterého důkaz není s to ani ověřit ani vyvrátit tvrzení nebo skutečnost, čili ve vazbě na toto tvrzení nedisponuje vypovídací potencí. Konečně třetím je pak nadbytečnost důkazu, tj. argument, podle něhož určité tvrzení, k jehož ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, bylo již v dosavadním řízení bez důvodných pochybností (s praktickou jistotou) ověřeno nebo vyvráceno (viz též usnesení ÚS ze dne 23. 9. 2005 sp. zn. III. ÚS 359/05, rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 5/2014-32 z 29. 5. 2014). Žalovaný podřadil důvod zamítnutí důkazního návrhu pod absenci vypovídací potence, nicméně učinil tak ještě předtím, než si ujasnil, jaké tvrzení má být navrženým důkazem prokázáno, resp. o jaký důkazní návrh se jedná (vzhledem k pochybnostem ohledně konkrétních listin). Jeho posouzení je tak předčasné.

37. Krajský soud zdůrazňuje, že je to správce daně, resp. žalovaný, kdo rozhoduje o tom, zda některý z důkazů bude proveden či nikoliv, a rovněž je to správce daně, komu náleží provedené důkazy hodnotit podle své úvahy, do čehož patří rovněž právo rozhodnout, které z důkazních návrhů budou či nebudou provedeny. Toto však není možno provádět podle libovůle, ale na základě přezkoumatelné úvahy (§ 8 odst. 1 daňového řádu). Za této situace krajský soud žalobní námitku chybného posouzení, resp. neposouzení důkazního návrhu trestním spisem rovněž hodnotí jako důvodnou.

K námitkám směřujícím do okolností, ze kterých vyplývá vědomost žalobce o podvodu

38. Žalobce namítl nesrozumitelnost napadeného rozhodnutí ohledně toho, zda se žalobce měl podvodného jednání účastnit úmyslně (věděl), nebo nedbalostně (vědět měl a mohl). Tuto žalobní námitku však krajský soud ve shodě s žalovaným považuje za nedůvodnou, protože obě možnosti vedou k témuž odepření uplatněného nároku na odpočet, když pro odepření odpočtu postačuje nedbalost, čemuž odpovídá judikatura správních soudů (za všechny např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs

60/2017- 60 z 30. 1. 2018). Pouze v případě, kdyby správce daně dopěl k závěru o úmyslné účasti na podvodu a neumožnil daňovému subjektu prokázat svou dobrou víru a přijetí všechny opatření, která po něm lze rozumně požadovat, aby se účasti na podvodu vyhnul, by chybný závěr o úmyslné účasti vedl k nezákonnosti rozhodnutí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu z 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42). V posuzované věci však žalobce měl možnost prokázat přijetí nezbytných rozumných opatření a odvolací námitku v tomto směru žalovaný v napadeném rozhodnutí rovněž věcně vypořádal.

39. Z napadeného rozhodnutí, odkazující na zprávu o daňové kontrole, vyplývají tyto skutečnosti, ze kterých podle žalovaného je zřejmé, že žalobce o zapojení do podvodného jednání vědět měl a mohl. Tyto se překrývají se skutečnostmi svědčícími o podvodu s ohledem na krátký řetězec, což krajský soud považuje za logické, vyplývající z daného stavu věci. Jsou jimi nedodržení sjednaných smluvních a platebních podmínek, nedostatečná smluvní specifikace reklamy, rozpor mezi předmětem smlouvy a předmětem fakturace, způsob pořízení fotodokumentace, neověřování prezentace reklamy, mnohonásobné navýšení ceny reklamy, neověřování efektivity vynaložených nákladů na reklamu, absence porovnání cenové nabídky dodavatele žalobce, nestandardnosti v personálním propojení dodavatele žalobce a znalost sportovního prostředí tehdejšího předsedy představenstva žalobce.
40. Z těchto okolností vyčnívá jako zcela zásadní cena reklamního plnění, k čemuž také směřují další žalobní námitky, kdy žalobce předně tvrdí, že cena byla obvyklá, takže jsou vyloučeny úvahy o tom, že měl „na první pohled“ vidět její nestandardnost. Opačný závěr (cena není obvyklá) správce daně dovodil ze špatně zvoleného vzorku smluv, se kterými cenu porovnával. Tvrzení o obvyklosti ceny žalobce dokládá v daňovém řízení neprovedeným dodatkem ke znaleckému posudku.
41. Napadené rozhodnutí se ceně reklamního plnění věnuje v samostatném oddíle v bodech 76 – 83. Cena je za nestandardní považována ze dvou důvodů. Předně z důvodu vysokého rozdílu mezi cenou, za kterou PRESSTEX reklamní plnění nakoupil a za kterou jej prodal žalobce (navýšení 109x), aniž by k plnění přidal odpovídající hodnotu, čehož si měl být žalobce vědom. Druhým důvodem je to, že cena je vysoká v porovnání s obvyklou cenou na trhu. Byť jde o roviny dvě, jsou vzájemně propojené a při vypořádání této námitky je nutno zohlednit i ty okolnosti, které nejsou výslovně namítané, ale které obě roviny spojují.
42. Mezi účastníky není sporné, že rozdíl mezi cenou, za kterou PRESSTEX u svého dodavatele (sportovní klub) reklamu nakoupil, a za kterou ji žalobci prodal, je stodevítinásobné navýšení.
43. Podle žalovaného a správce daně si měl být žalobce vědom tohoto velmi vysokého navýšení ze třech důvodů. Předně měl nahlédnutím do sbírky listin příslušného klubu zjistit jeho zisk z reklamy a provedením běžného matematického výpočtu vydělení tohoto zisku počtem reklam na stadionu měl dospět k závěru, že cena musí být extrémně navýšená. Krajský soud považuje takový postup zcela přesahující praxi běžného podnikatele. Uvedené by bylo možno požadovat pouze v případě extrémně podezřelé obchodní transakci, což sjednání reklamy u reklamní agentury obecně není a není tak ani

tvrzeno. Druhým způsobem zjištění navýšení je podle správce daně přečtení novinových článků o podfinancování fotbalu v dané době. I zde krajský soud považuje za nepravděpodobné, že by běžný podnikatel po přečtení podobného článku bez dalšího pomyslel na souvislost s poptávanou cenou reklamy, která snad má podfinancování fotbalu vylučovat, a podobná úvaha podle krajského soudu převyšuje běžnou podnikatelskou obezřetnost.

44. Třetí způsob byl dotaz přímo u klubu, kde podle žalovaného i správce daně bylo možno zajistit reklamu tzv. napřímo. Žalobce konstantně tvrdí nereálnost této možnosti.
45. Krajský soud ověřil obsah svědecké výpovědi Mgr. R., provedenou správcem daně dne 3. 8. 2017, z níž žalovaný dovodil možnost uzavření smlouvy o reklamě přímo s klubem. Z výpovědi vyplývá, že Mgr. R. byl u SK Sigma Olomouc a. s. činný v době od roku 2001 do roku 2013, přičemž v období od roku 2011 do roku 2013 na pozici člena představenstva, a zabýval se sjednáváním reklamy. Svědek uvedl, že smlouvy o reklamě byly uzavírány jak přímo s SK Sigma Olomouc, tak s reklamními agenturami, omezení bylo „v lidské kapacitě“, kdy podle svědka existovala agentura STES, která zajišťovala reklamní služby jednotlivých partnerů fotbalového svazu. Svědek si velmi obecně vzpomněl na žalobce, že u něj „někdo z vedení firmy“ poptával reklamní služby, ale přání nebylo možno ze strany klubu splnit. Svědek v takovém případě odkázal na regionální reklamní agenturu.
46. Dále krajský soud ověřil údaje uvedené RNDr. K., z nichž žalovaný bezproblémovou možnost zajištění reklamy přímo SK Sigma Olomouc dovodil, a která odpověděla, že *každý zájemce měl možnost uzavřít smlouvu o reklamě přímo, bez zprostředkovatele*. Tato věta je obsažena v jejím komentáři ke smlouvám uzavřených mezi klubem a zprostředkovateli reklamy, které RNDr. K. předložila správci daně, kdy se sdělení týká cenového rozptylu v těchto smlouvách. Lze tak přisvědčit žalobci, že sdělení je velmi obecné, a odpovídá tomu, co uvedl Mgr. R., který uzavírání smluv o reklamě přímo s klubem takto rovněž potvrdil. Nicméně, jak v této větě, tak v celém sdělení, zde absentuje údaj o tom, nakolik bylo sjednávání reklamy „napřímo“ běžné, a bylo – li běžné, proč byly uzavírány i smlouvy se zprostředkovateli reklamy, a kolik reklamní plochy bylo pronajato zprostředkovatelům a kolik zbývalo k dispozici po sjednání reklamy „napřímo“, tedy nakolik byla možnost sjednání reklamy „napřímo“ vskutku reálná.
47. Z uvedeného je zřejmé, že kategorický závěr žalovaného, že žalobci nic nebránilo uzavřít smlouvu o reklamě přímo s klubem, nemá oporu ve spise, neboť ze spisu vyplývá, že zajištění reklamy přímo klubem bylo sice obecně možné, nicméně bylo omezeno kapacitami klubu, který při jejich naplnění odkazoval na reklamní agentury; nadto existovala reklamní agentura zřízená přímo partnerům fotbalového svazu, jejíž služby byly využívány.
48. Krajský soud proto uzavírá, že závěr žalovaného o vědomosti žalobce o významném navýšení ceny, nemá oporu ve spise.
49. Žalovaný dále dovodil, že cena reklamního plnění byla sama o sobě natolik vysoká, zcela se vymykající obvyklé ceny na trhu, že její nepřiměřenost měla být žalobci zřejmá již

z tohoto důvodu. Vyšel přitom z judikatury správních soudů takový závěr připouštějící, zejména z rozsudku č. j. 6 Afs 61/2019-27 ze dne 26. 9. 2019 (věc Actrad), kdy Nejvyšší správní soud aproboval názor krajského soudu, že *v daném případě byl cenový rozdíl natolik výrazný, že i s přihlédnutím k případné marži zprostředkovatelské reklamní agentury by k výraznému cenovému přiblížení k cenám sjednaným mezi dodavatelem PRESSTEX a stěžovatelkou nedošlo*. Krajský soud k tomu podotýká, že rozsudek se netýkal výše ceny samy o sobě, tedy absolutně, ale navýšení, kdy ve věci Actrad šlo o navýšení 229 násobné a za 1. pololetí roku 2012 a 89 násobné za 4. čtvrtletí roku 2012. Nicméně, „na první pohled“ přemrštěná výše ceny je nepochybně objektivní okolností, které má vést k vyšší obezřetnosti daňového subjektu, a nevede – li k dostatečné obezřetnosti, svědčí o jeho vědomosti o zasažení transakcí podvodem.

50. Otázkou je, zda cena v posuzované věci takto přemrštěná byla.
51. Žalobce namítá, že závěr o extrémní ceně žalovaný vystavěl na nesprávném zjištění výše obvyklé tržní ceny, a to zejména proto, že zvolil nevhodné vzorky smluv. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že cena byla porovnávána pouze s cenami za reklamní plnění, dosaženými mezi klubem a zájemcem o reklamu, a nikoliv mezi reklamní společností a zájemcem o reklamu. Krajský soud má za to, že takto zvolený vzorek smluv je vskutku zvolen chybně. Bylo by možné jej připustit pouze za předkladu, že by bylo postaveno najisto, že žalobce v dané době mohl bez dalšího uzavřít smlouvu se sportovním klubem, nebo v případě, kdy by nebylo možno zjistit cenu, za kterou v dané době prodával své reklamní plnění reklamní agentury. Pokud by totiž bylo bez dalšího možno uzavřít smlouvu o reklamě přímo s klubem, pak by pro zaplacení mnohonásobně vyšší ceny reklamní společnosti musel být tvrzen objektivní důvod, jinak by takové jednání postrádalo racionální důvod a svědčilo by o zapojení do podvodu. Pokud by neexistovala zjištělná nabídka reklamních služeb, bylo by nutno taktéž vyjít z cen, které k dispozici jsou, a tyto případně upravit o přiměřenou marži. V posuzované věci však ani jedna ze situací nenastala. Žalobce neměl možnost sjednat reklamu přímo s klubem (resp. tato možnost nebyla prokázána) a reklamní agentury, které poskytoval reklamní plnění na fotbalových zápasech, existovaly, když na ně zástupce klubu SK Sigma Olomouc odkazoval (a podobně se vyjádřili i další svědci, zástupci klubů, jak soud ve spise ověřil, nicméně toto zde dodává pouze pro dokreslení), dokonce měla existovat reklamní agentura STES, zajišťující reklamu přímo partnerům fotbalového svazu. Žalovaný netvrdil žádný důvod, proč by se jich nemohl na cenu zeptat. Krajský soud proto shrnuje, že žalovaný pochybil, pokud svůj závěr o zásadní přemrštěnosti ceny učinil, aniž by zjistil, za jakou cenu srovnatelné plnění v dané době poskytovaly reklamní agentury, a jeho závěr tak nemá oporu ve spise.
52. V posuzované věci žalobce navrhl k prokázání svého tvrzení o obvyklosti jím sjednané ceny důkaz doplnění znaleckého posudku, který však žalovaný neprovedl. Žalovaný návrhu na důkaz uvedeným dodatkem ke znaleckému posudku nevyhověl z důvodu obecnosti návrhu. Krajský soud ověřil, že žalobce sdělil žalovanému, že doplnění znaleckého posudku hodlá předložit, neboť se do dispozice znalce V. H. dostaly nové podklady, které mají vliv na závěry učiněné v původním znaleckém posudku k otázce ceny

reklamy. Jelikož tento dodatek dosud nebyl znalcem vyhotoven, mj. z důvodu značné časové vytíženosti znalce a s ohledem na plánovanou dovolenou, požádal žalobce o poskytnutí přiměřené lhůty za účelem jeho doložení, a to v délce alespoň jednoho měsíce; žalobce zdůraznil, že předmětný dodatek znaleckého posudku považuje za zvlášť významný důkazní prostředek pro zjištění co nejobektivnějšího rozpětí ceny obvyklé, resp. k prokázání, že cena reklamy realizovaná pro daňový subjekt nebyla tak mnohonásobně předražená, jak tvrdí správce daně. Jedná se přitom o zásadní objektivní okolnost kladenou daňovému subjektu k tíži.

53. Žalovaný lhůtu neposkytl, důkaz neprovedl a rozhodl napadeným rozhodnutím, v němž k tomuto uvedl [109]: *odvolací orgán konstatuje, že odvolatel nekonkretizuje důvod nutnosti vyhotovení dodatku ke znaleckému posudku, pouze obecně uvádí, že se do dispozice znalce (..) dostaly nové podklady. Odvolací orgán s ohledem na obecné a nepodložené tvrzení odvolatele není schopen posoudit, zda je zde skutečně dána novost podkladů, zda jsou tvrzené podklady relevantní pro předmětná zdaňovací období září až prosinec 2012 a zda jsou způsobilá ovlivnit znalecký posudek předložený správci daně a zda znalec dodatek ke znaleckému posudku skutečně zpracovává.*
54. Krajský soud nesdílí přesvědčení žalovaného o nekonkrétnosti důvodu nutnosti vyhotovení dodatku, protože žalobce jednoznačně uvedl, že závěr o výši obvyklé ceny je novým zjištěním ovlivněn; že znalec posudek vyhotovuje, sice explicitně uvedeno není, lze to však dovodit z tvrzení o jeho vytíženosti a potřebě lhůty k jeho předložení v délce minimálně měsíce. Konečně, měl-li žalovaný uvedené pochybnosti, bylo jeho povinností, jak bylo podrobně vysvětleno v bodě 35 tohoto rozsudku, žalobce vyzvat, nechť svůj důkazní návrh o požadované skutečnosti doplní. Neprovedení navrženého důkazu přitom mohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.
55. Krajský soud dospěl k závěru, že tento je nutno provést, neboť dokazování směřuje k objasnění žalovaným zjištěného skutkového stavu a nejde o dokazování rozsáhlé, jehož provedením by krajský soud nahrazoval činnost daňového orgánu, a proto nebyl na místě postup podle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu z 25. 4. 2013, č. j. 7 Afs 53/2012 – 51). Po jeho provedení u jednání soud zjistit rozpětí cen stejného reklamního plnění od 24 300 Kč po 8 640 000 Kč, z čehož znalci vyplynulo, že cena sjednaná žalobcem je cenou obvyklou, neboť splňuje stanovený interval cen a pohybuje se v hodnotě 45 stanovené maximální ceny. Z uvedeného krajský soud učinil závěr, že cenový rozptyl za reklamní plnění na fotbalových stadionech v předmětné době byl natolik velký, že nelze pouze z výše ceny samotné uzavřít, že si žalobce musel vědom toho, že kupuje předražené reklamní plnění. Na uvedeném nic nemění, že předseda představenstva žalobce měl zkušenosti ze sportovního prostředí a že se pohybuje v podnikatelské sféře již delší dobu. Jednak se pohyboval v odlišných sportovních odvětvích, když atraktivita basketbalu a fotbalu je v Čechách zcela odlišná, což i laickým pohledem vede k odlišným cenám za reklamu, jednak variabilita cen je natolik velká, že ani podnikatelské zkušenosti nemusely žalobce na neúměrnost její výše upozornit.

56. Závěr žalovaného, že žalobce mohl a měl vědět o tom, že se účastní podvodného jednání s ohledem na to, že mohl a měl vědět o extrémním navýšení ceny a o tom, že výsledná cena je extrémně vyšší než cena obvyklá, tak rovněž nemá oporu ve spise.

57. Krajský soud pro úplnost pouze stručně dodává, že bez prokázání vědomosti žalobce o přemrštěnosti ceny posuzovaného plnění zbývajících objektivních okolností samy svědčí spíše o liknavosti žalobce při sjednávání smluvní dokumentace a přístupu k smluvním povinnostem, nikoliv o podvodu. Nicméně bez vyjasnění okolností ohledně výše ceny považuje krajský soud za předčasné se jimi blíže zabývat, neboť jejich hodnocení s vědomostí žalobce o přemrštěnosti ceny úzce souvisí.

Námítka ohledně (ne)přijetí dostatečných opatření a procesní pochybení

58. Vzhledem k tomu, že posouzení dostatečnosti přijatých opatření k zabránění účasti na podvodu se odvíjí od závažnosti objektivních okolností, které měly žalobce o zasažení posuzovaných transakcí podvodem varovat, je předčasné se žalobními námitkami v tomto směru zabývat, když jejich hodnocení žalovaným může doznat změny v návaznosti na shora uvedené závěry.

59. Co se týká procesních pochybení, pak pochybení ve vedení spisu krajský soud nehledal, a namítané neprodloužení lhůty se vztahuje zejména k neprovedení dodatku znaleckého posudku, což krajský soud vypořádal výše.

Námítka aplikační přednosti institutu ručení

60. K této žalobní námitce se krajský soud vyjádřil již v předchozím rozsudku a jeho závěr nebyl Nejvyšším správním soudem nijak modifikován, krajský soud proto své závěry opakuje.

61. Shodnou námitku již opakovaně řešil Nejvyšší správní soud, zejména pak v rozsudku ze dne 5. 12. 2019, č. j. 7 Afs 454/2018 – 49, jehož závěry jsou plně aplikovatelné na posuzovanou věc. Argumentace je založena na východisku, že základní podmínkou pro použití zásady lex specialis derogat legi generali (přednost zvláštní právní úpravy před obecnou) je, aby lex specialis i lex generalis upravovaly tutéž materii (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2004, č. j. 7 Ads 25/2003 - 44). Ručení a neuznání nároku na odpočet daně však představují dva samostatné instituty mající své místo v jiných fázích daňového řízení a uvedená podmínka tak není naplněna. V nyní posuzované věci – shodně jako ve věci řešené Nejvyšším správním soudem - žalobci nebyl uznán nárokovaný odpočet daně z důvodu jeho zapojení do podvodného řetězce, aplikován tak byla právní institut spadající svojí povahou právě do fáze nalézací. Procesní úprava pro aplikaci daňového ručení je obsažena v § 171 daňového řádu, v hlavě V - Placení daní, dílu IV - Zajištění daní. Toto ustanovení uvádí, že nedoplatek je povinen uhradit také ručitel, pokud mu zákon povinnost ručení ukládá a pokud mu správce daně ve výzvě sdělí stanovenou daň, za kterou ručí, a současně jej vyzve k úhradě nedoplatku ve stanovené lhůtě. Výzvu ručiteli lze vydat, pokud nebyl nedoplatek uhrazen dlužníkem, ačkoliv ten byl o jeho úhradu bezvýsledně upomenut, a nedoplatek nebyl uhrazen ani při vymáhání, pokud není zřejmé, že vymáhání na něm by bylo prokazatelně bezvýsledné. Uvedené podmínky musí být splněny kumulativně. Zvláštní úprava ručení je pak obsažena v § 109

zákonu o DPH. Odstavec 1 tohoto ustanovení uvádí, že plátce, který přijme zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku uskutečněné jiným plátcem nebo poskytne úplatu na takové plnění (dále jen „příjemce zdanitelného plnění“), ručí za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud v okamžiku jeho uskutečnění věděl nebo vědět měl a mohl, že a) daň uvedená na daňovém dokladu nebude úmyslně zaplacená, b) plátce, který uskutečňuje toto zdanitelné plnění nebo obdrží úplatu na takové plnění (dále jen „poskytovatel zdanitelného plnění“), se úmyslně dostal nebo dostane do postavení, kdy nemůže daň zaplatit, nebo c) dojde ke zkrácení daně nebo vylákání daňové výhody. Institut ručení tedy systematicky spadá do fáze placení daní, v které funguje jako akcesorický a subsidiární prostředek zajištění úhrady daně již stanovené jinému daňovému subjektu (ke shodnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud též v rozsudku ze dne 15. 2. 2018, č. j. 5 Afs 78/2017 - 33, obdobně usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 9 Afs 58/2007 - 96). Institut ručení tedy nelze v nalézací fázi daňového řízení použít a žalovaný správně nárok na odečet posuzoval z hlediska, zda žalobci lze nárok odepřít z důvodu zasažení transakce podvodem, či nikoliv. Ekonomické hledisko výhodnosti zde není relevantní.

Závěr a náhrada nákladů řízení

62. Vzhledem k důvodnosti žaloby krajský soud napadené rozhodnutí zrušil podle § 78 odst. 1 s. ř. s. pro nedostatek důvodů rozhodnutí; v podrobnostech soud odkazuje na body 31, 35 – 37, 47, 48, 51, 55 a 56 tohoto rozsudku, kde jsou shledaná pochybení napadeného rozhodnutí podrobně uvedena. V dalším řízení se žalovaný bude zabývat důvody, pro které byla společnosti PRESSTEX daň doměřena, a příčinnou souvislostí mezi neodvedenou daní a nárokem žalobce na odpočet, a to ve světle judikатурních závěrů správních soudů zde uvedených (bod 31 tohoto rozsudku), opětovně se bude zabývat důkazním návrhem trestním spisem a posoudí jej z hledisek v tomto rozsudku uvedených (zejména body 35 až 37 tohoto rozsudku), bude se zabývat vědomostí žalobce o významném navýšení ceny, když jeho dosavadní závěr nemá oporu ve spise, a pokud to bude potřebné, opětovně posoudí možnost žalobce uzavřít reklamní smlouvu přímo s klubem, a dále, při posouzení výše ceny přihlédne rovněž k cenám, za které reklamní plnění poskytovaly reklamní agentury a zohlední zjištění soudem provedeného znaleckého posudku.
63. Krajský soud pro úplnost uvádí, že si je vědom svých rozhodnutí (např. ve věci sp. zn. 22 Af 110/2016 nebo sp. zn. 25 Af 73/2019), ve kterých za podobných skutkových okolností přisvědčil závěru žalovaného o zasažení posuzovaných transakcí podvodem na DPH v řetězcích, jejichž některé články, a zejména dodavatel PRESSTEX, se shodují s řetězcem v nyní posuzované věci. S ohledem na kontradiktornost řízení ve správním soudnictví je však soud vázán uplatněnými žalobními námitkami, které řízení navzájem odlišují a odůvodňují též rozdílný soudní závěr.
64. Vzhledem k tomu, že v řízení byl plně procesně úspěšný žalobce, vzniklo mu v souladu s ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. právo na náhradu nákladů řízení, k jejichž náhradě soud žalovaného zavázal. Náklady řízení žalobce představují zaplacený soudní poplatek za podání žaloby ve výši 3.000,- Kč, dále odměna ze zastoupení advokátem podle

vyhlášky č. 177/1996 Sb. ve výši 3.100,- Kč, podle § 7 bod 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., a to za šest úkonů právní služby, kterými jsou příprava převzetí zastoupení, sepsání žaloby, vyjádření ke stanovisku žalovaného, vyjádření ke kasační stížnosti žalovaného, doplnění žaloby a účast u jednání, podle § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky, šestkrát režijní paušál ve výši 300,- Kč za každý z těchto úkonů právní služby podle § 13 odst. 3 vyhlášky. Dále žalobci náleží cestovné za jízdu z Prostějova do Ostravy a zpět, celkem 230 km, osobním vozem Hyundai i 30, SPZ 6M4 4775, o průměrné spotřebě 5,6 l/100km, kdy cena za opotřebení dle vyhl. č. 589/2020 Sb. činí 4,40 Kč/1 km a cena pohonných hmot – benzin natural 95 činí 27,80 Kč dle téže vyhlášky, tedy celkem 1 370 Kč, a náhrada za promeškaný čas v rozsahu 6 půlhodin, výše náhrady činí dle vyhl. č. 177/1996 Sb., 100,- Kč za každou započatou půlhodinu, a dále DPH z těchto částek s výjimkou soudního poplatku podle § 57 odst. 2 s. ř. s. Celkem náklady žalobce činí 30 037,70 Kč. Všechny tyto náklady řízení podle obsahu spisu žalobci prokazatelně vznikly a jedná se o náklady nezbytně nutné k uplatnění jeho práva. Soud proto žalovaného k jejich zaplacení zavázal, a to k rukám zástupce žalobce podle § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve spojení s ustanovením § 64 s. ř. s. Lhůtu k zaplacení soud stanovil v souladu s ustanovením § 160 odst. 1 občanského soudního řádu, neboť tato lhůta je přiměřená možnostem žalovaného.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **je možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů po doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

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

Ostrava 9. června 2021

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu

[Zadejte text.]

Shodu s prvopisem potvrzuje