



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

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 1. 2020, č. j. X, ve věci daně z přidané hodnoty,

takto:

1. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 29. 1. 2020, č. j. X se **zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
2. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení 15 342 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokáta JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, sídlem Palackého 151/10, 796 01 Prostějov.

Odůvodnění:

Žalobní body:

1. Žalobce se žalobou doručenou Krajskému soudu v Ostravě dne 26. 3. 2020 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného z 29. 1. 2020, č. j. X (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný zamítl žalobcovu odvolání a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) z 9. 1. 2019, doměřující žalobci za zdaňovací období leden až srpen 2013, říjen až prosinec 2013 a leden až prosinec 2014 daň z přidaného hodnoty a ukládající mu zaplatit penále. Důvodem doměření daně bylo neuznání uplatněného nároku na odpočet daně na základě přijetí plnění od společnosti PRESSTEX MEDIA SE (dále jen „PRESSTEX“), PAMBROKE Media s. r. o. („PAMBROKE“) a TONDINO SE („TONDINO“), neboť transakce mezi žalobcem a těmito společnostmi byly zasaženy podvodem na dani z přidané hodnoty, o kterém žalobce věděl, nebo přinejmenším vědět měl a mohl. Žalovaný se se závěry správce daně ztotožnil, odvolací námitky neshledal důvodnými, a proto prvostupňová rozhodnutí potvrdil.
2. Podle žalobce žalovaný vyšel z chybné definice podvodu, když do ní nezahrnul nezákonný účel transakce, a pouze detekoval okolnosti, které mají být nestandardní, což bez zjištění nezákonného účelu transakce samo o sobě ke konstatování podvodu nestačí.
3. Další žalobní námitky se vztahují k jednotlivým krokům ověřování, zda transakce je či není zasažena podvodem, a týkají se otázky chybějící daně, jednotlivých nestandardních okolností, ve kterých žalovaný a správce daně spatřují podvod, a objektivních okolností, které svědčí o tom, že se žalobce podvodu účastnil vědomě, i přijetí takových opatření žalobcem, která po něm lze rozumně požadovat, aby se účasti na podvodu vyhnul, a žalobcovy dobrá víry. Dále žalobce namítl nedostatečně zjištěný skutkový stav, nesprávné hodnocení důkazů a užití nepřípustných důkazních prostředků; poukázal rovněž na to, že žalovaný v podobných případech postupuje nedůvodně odlišně. Konečně požadoval přednost institutu ručení podle § 109 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Vzhledem k obšírnosti žalobních námitek krajský soud blíže rozvede pouze ty, které vedly ke zrušení napadeného rozhodnutí, a ty, jejichž vypořádání je nezávislé na zrušovacích důvodech.

4. Žalobce nesouhlasil se zjištěnou chybějící daní u společnosti PRESSTEX, PAMBROKE a TONDINO. Správce daně nezohlednil, že všechny společnosti podávaly daňová přiznání a daň uhradily. Společnosti PRESSTEX byla daň za období únor – červen 2013 doměřena z důvodu, že neumožnila zahájit daňovou kontrolu. Společnosti PAMROKE byla daň doměřena za červenec až listopad 2013 z důvodu neprokázání faktického uskutečnění plnění od společnosti MEDICAMEL s. r. o., FINLINE SC s. r. o., ZCHP International Czech Republic s. r. o., PIPRA s. r. o., Kaomela s. r. o. Savado Cons. s. r.o., za období prosince 2013 až červen 2014 z důvodu neumožnění zahájení daňové kontroly. Společnosti TONDINO byla daň doměřena za třetí a čtvrté čtvrtletí 2014 důvodu neprokázání faktického přijetí plnění od společností EDECO s. r. s. a EDEMOS s. r. o.
5. Žalobce vytkl žalovanému, že se nezabýval důvodem, pro který byla těmito společností doměřena daň odlišně od tvrzené daně, ani tím, proč ji tyto společnosti neuhradily, a ačkoliv vyslechl zástupce těchto společností (Ing. T. za PRESSTEX a S. B. za PAMROKE), na tyto skutečnosti se jich nedotázal. Nemůže se tak dovolávat toho, že by zde byla objektivní nemožnost dopátrat se důvodu neodvedení daně. Zástupce TONDINO, Ing. P., sice odmítl vypovídat, ale byl předvolán až v roce 2019, ač daňová kontrola probíhala od roku 2016, k předvolání tak došlo bezdůvodně opožděně.
6. Daň, kterou jeho dodavatelé neuhradili, není v příčinné souvislosti s plněním pro žalobce. Ačkoliv dodavatelům žalobce byla daň doměřena z důvodu nezjištění skutkového stavu, tedy zda si nenárokovali odpočet z fiktivních plnění, v řízení u žalobce bylo prokázáno, že v identifikovaných řetězcích, tedy mezi dodavateli žalobce a společnostmi SK Sigma Olomouc, Golf Aréna Ostrava a EDEMOS s. r. o. se plnění reálně uskutečnilo, a proto minimálně z těchto plnění ve vztahu k žalobci jeho dodavatelům odpočet náležel. Společnosti PAMBROKE byl odepřen nárok v souvislosti s deklarovanými plněními od subjektů, kteří v řetězci s žalobcem vůbec nebyly a faktické přijetí plnění od SK Sigma Olomouc a Golf Aréna Ostrava zpochybněno nebylo.
7. I v případě, kdyby plnění mezi dodavateli žalobce a jejich dodavateli bylo zasaženo podvodem, bylo by to pouze na straně těchto dodavatelů, bez účasti žalobce. V takovém případě hrozí multiplikace daně a narušení její neutrality.
8. Žalobce nesouhlasil s tvrzenou nedělitelností plnění, která se však vztahuje pouze na placení daní, nikoliv přiznání daně.
9. Žalovaný neprokázal, v čem spočívá podvod. Předně chybí esenciální předpoklad podvodu, kterým je chybějící daň. Tzv. nestandardní okolnosti byly žalovaným resp. správcem daně identifikovány, aniž by proběhlo jakékoliv srovnání s jinými obchody a aniž by byl zjištěn tzv. standard (s výjimkou ceny), a jsou dobře vysvětlitelné i jinak, než podvodem.
10. Žalobce namítl, že žalovaný chybně nevyhověl jeho návrhu na připojení trestního spisu sp. zn. 34 T 4/2018.
11. Žalovaný neměl přistoupit k uplatnění odpovědnosti za podvod, ale aplikovat institut ručení, který je k daňovému subjektu z ekonomického hlediska šetrnější.

12. Napadené rozhodnutí je dále nepřezkoumatelné, zejména z následujících důvodů:
- Správce daně nerozlišoval mezi nestandardními okolnostmi, které svědčí o podvodu jako takovém, a objektivními skutečnostmi, ze kterých má vyplývat vědomost žalobce o podvodu, když ve zprávách o daňové kontrole chybí příslušná úvaha, kterou však nedoplnil ani žalovaný.
 - Nepřezkoumatelnost je dána ve vztahu k subjektivní stránce, kdy 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 žalobcem a jeho dodavatelem bylo účelové čerpání nároku na DPH.
 - Žalobce konečně vytkl žalovanému pochybení při vedení spisu a 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.

Stanovisko žalovaného:

13. Žalovaný s žalobou nesouhlasil a setrval na svých závěrech uvedených v napadeném rozhodnutí. Zopakoval, že chybějící daň byla postavena na jisto, že judikatura týkající se podvodů na DPH nevyžaduje, aby bylo zjištěno konkrétní zvýhodnění jako nutná podmínka neuznání uplatněného odpočtu a není nutné prokázat aktivní účast daňového subjektu na podvodu. Rozsudek ve věci V., kterého se žalobce dovolává (rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 60/2017-60 z 30. 1. 2018), nelze aplikovat paušálně.
14. Nesouhlasil ani s námitkou multiplikace daně, protože odepření nároku na odpočet z důvodu podvodu nesupluje výběr daně, ale je přímým důsledkem podvodu; pokud je odepřen více subjektů, není narušena neutralita daně, ale z důvodu podvodu žádnému takovému subjektu nárok na odpočet nevznikl. I tomto považuje žalovaný za nesprávné aplikovat závěry ve věci V. paušálně.
15. K námitkám týkající se objektivních okolností žalovaný zdůraznil, že je nutné je posuzovat v jejich souhrnu, nikoliv jednotlivě. K namítaném předražení reklamy poukázal na závěry, přijaté Nejvyšším správním soudem v rozsudku z 29. 9. 2019, č. j. 6 Afs 61/2019-27 (ve věci *Actrad*) o existenci míry předražení, za kterou musí být tato seznatelná i průměrným daňovým subjektem bez speciálních znalostí.
16. Nesouhlasil ani s námitkou nevhodně zvoleného vzorku cen, kdy smlouvy s dodavatelem plnění nezahrnují žádné lukrativní reklamní místo nebo komplexnost plnění. K novým důkazům poukázal na závěry Nejvyššího správního soudu přijaté v rozsudku z 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 116/2014-91 o vyloučení možnosti unést důkazní břemeno až předložením důkazu před soudem; současně zdůraznil, že nepřiměřenost sjednaných cen byla shledána ve dvou rovinách, jednak v rovině nestandardního navýšení při přeprodeji, jednak v rovině srovnání s jinými subjekty.
17. K nepřípustnosti užití výpovědi D. H. a protokolů o místním šetření žalovaný uvedl, že daňový řád v § 93 odst. 1 výslovně umožňuje jako důkazních prostředků užití všech podkladů, kterými lze zjistit skutkový stav věci a které nejsou získány v rozporu s právními předpisy a umožňuje užití podkladů z jiných daňových řízení nebo získaným při správě daní jiných daňových subjektů. Právní kvalifikace správce daně přitom nebyla založena na výpovědi D. H., důkazní prostředek byl doplněn až v odvolacím řízení, a

protože žalobce výslech tohoto svědka nenavrhoval, má žalovaný za to, že potupoval správně. Nepřípustnost užití místního šetření je vyloučena ustanovením § 78 odst. 2 daňového řádu, umožňující správci daně provádět místní šetření i bez součinnosti s daňovým subjektem.

Posouzení krajským soudem:

18. Krajský soud poté, co zjistil, 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; ve věci rozhodl bez jednání v souladu s ustanovením § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť s tímto postupem oba účastníci souhlasili.

Zjištění z daňového spisu

19. Dne 11. 2. 2016 byla u žalobce správcem daně zahájena daňová kontrola, jejímž předmětem byla mj. DPH za zdaňovací období leden až prosinec 2013 a leden až prosinec 2014 v rozsahu prověření oprávněnosti nároku na odpočet DPH, uplatněného žalobcem na základě přijetí plnění od společnosti PRESSTEX, PAMBROKE a od společnosti TONDINO. Správce daně dospěl k závěru, že obchodní transakce mezi žalobcem a uvedenými společnostmi jsou zasaženy podvodem na DPH, o němž žalobce přinejmenším vědět měl a mohl, a zároveň nepřijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že přijetí plnění nepovede k účasti na daňovém podvodu. Kontrolní zjištění správce daně shrnul ve třech zprávách o daňové kontrole.
20. Předmětem zprávy s číslem X byla daň z přidané hodnoty za období leden až prosinec 2013 v rozsahu prověření oprávněnosti uplatnění nároku na odpočet DPH z reklamních a propagačních služeb přijatých od společnosti PRESSTEX a PAMBROKE, poskytnutých na základě předložené smlouvy o reklamě a propagaci č. 59/2012 na období od 1. 1. 2013 do 30. 6. 2013 mezi žalobcem a PRESSTEX o umístění reklamy 2x3m² při utkáních Gambrinus Ligy a Českého poháru klubu SK Sigma Olomouc v areálu Androva stadionu a poskytnutí prostoru reklamní plochy v Golf Aréně v Ostravě za 3 000 000 Kč bez DPH a na základě předložené smlouvy o reklamě a propagaci č. 8/2013 na období od 1. 7. 2013 do 31. 12. 2013 mezi žalobcem a PAMBROKE o umístění reklamy 2x3m² při utkáních Gambrinus Ligy a Českého poháru klubu SK Sigma Olomouc v areálu Androva stadionu a poskytnutí prostoru reklamní plochy v Golf Aréně v Ostravě za 3 000 000 Kč bez DPH, u kterých správce daně neměl pochyby o uskutečnění reklamních plnění fakturovaných žalobci, ani o úhradě fakturovaných částek. Správce daně však zjistil řetězce společností, zapojených do obchodních transakcí, ve kterých jeden účastník neodvedl daň, kterou si další členek v řetězci odečetl, těmito účastníky byli PRESSTEX a PAMBROKE. Na základě zjištěných nestandardních skutečností správce daně uzavřel, že transakce jsou zasaženy podvodem, o kterém žalobce měl a mohl vědět, a proto žalobci uplatněný odpočet neuznal.
21. Předmětem zprávy s číslem X byla daň z přidané hodnoty za období leden až červen 2014 v rozsahu prověření oprávněnosti uplatnění nároku na odpočet DPH z reklamních a propagačních služeb přijatých od společnosti PAMBROKE, poskytnutých na základě předložené smlouvy o reklamě a propagaci č. 01/2014 na období od 1. 1. 2014

do 30. 6. 2016 mezi žalobcem a PAMBROKE o umístění reklamy 2x3m² při utkáních Gambrinus Ligy a Českého poháru klubu SK Sigma Olomouc v areálu Androva stadionu a poskytnutí prostoru reklamní plochy v Golf Aréně v Ostravě za 3 000 000 Kč bez DPH, u kterých správce daně neměl pochyby o uskutečnění reklamních plnění fakturovaných žalobci, ani o úhradě fakturovaných částek. Správce daně však zjistil řetězce společností, zapojených do obchodních transakcí, ve kterých jeden účastník neodvedl daň, kterou si další členek v řetězci odečetl, těmito účastníky byla právě společnost PAMBROKE. Na základě zjištěných nestandardních skutečností správce daně uzavřel, že transakce jsou zasaženy podvodem, o kterém žalobce měl a mohl vědět, a proto žalobci uplatněný odpočet neuznal.

22. Předmětem zprávy s číslem X byla daň z přidané hodnoty za období červenec až prosinec 2014 v rozsahu prověření oprávněnosti uplatnění nároku na odpočet DPH z reklamních a propagačních služeb přijatých od společnosti TONDINO, poskytnutých na základě předložené smlouvy o reklamě a propagaci č. 7/2014 na období od 1. 7. 2014 do 30. 6. 2015 mezi žalobcem a TONDINO o umístění reklamy žalobce na banneru vedle hrací plochy o velikosti 6x1m² při utkáních Gambrinus Ligy a Poháru České pošty klubu 1. FC SLOVÁCKO na Městském fotbalovém stadionu Miroslava Valenty v Uherském hradišti za 6 000 000 Kč bez DPH, u kterých správce daně neměl pochyby o uskutečnění reklamních plnění fakturovaných žalobci, ani o úhradě fakturovaných částek. Správce daně však zjistil řetězce společností, zapojených do obchodních transakcí, a to 1. FC SLOVÁCKO a.s. ↔ EDECO s. r. o. / EDEMOST s. r. o. ↔ TONDINO ↔ žalobce, ve kterých jeden účastník neodvedl daň, kterou si další členek v řetězci odečetl, tímto účastníkem byla právě společnost TONDINO. Na základě zjištěných nestandardních skutečností správce daně uzavřel, že transakce jsou zasaženy podvodem, o kterém žalobce měl a mohl vědět, a proto žalobci uplatněný odpočet neuznal.
23. Daňová kontrola byla ukončena doručením zpráv o daňové kontrole dne 9. 1. 2019 a ve vztahu ke zdaňovacím obdobím červenec až prosinec 2013 dne 11. 2. 2019. Následně správce daně předmětný nárok na odpočet DPH ve výši 105 000 Kč za každé jednotlivé zdaňovací období leden až srpen, říjen a prosinec 2013, leden až prosinec 2014 a ve výši 210 000 Kč za zdaňovací období listopad 2013 neuznal a žalobci DPH doměřil dodatečnými platebními výměry, současně stanovil povinnost uhradit penále.
24. Proti rozhodnutím správce daně podal žalobce dne 11. 2. 2019 odvolání.
25. V odvolacím řízení by správcem daně doplněn spisový materiál (o místním šetření ze dne 25. 9. 2018, o protokoly správce daně o svědeckých výpovědích ze dnů 15. 2. 2018 a 10. 10. 2018 a o informace od 1.FC SLOVÁCKO, a.s z 15. 7. 2019), byl dne 10. 6. 2019 vyslechnut Ing. P. P., člena představenstva společnosti TONDINO. Dále byl vyslechnut M. K., jednatele společností EDECO s. r. o. a EDEMOST s. r. o. dne 12. 6. 2019.
26. Žalovaný doplnil spisový materiál o protokoly správce daně o výsledku v tomto řízení navrhovaných svědků PaedDr. Z. K. a Z. J. (dříve N.), které byly provedeny v rámci odvolacího řízení žalobce ve věci daně z příjmů právnických osob (dále jen „DPPO“) za zdaňovací období let 2012.

27. Poté, co žalovaný žalobce seznámil před vydáním rozhodnutí s hodnocením návrhů na doplnění dokazování, resp. s důvody pro nevyhovění těmto návrhům, i se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, včetně právního hodnocení, a současně jej vyzval, aby se k nim vyjádřil, popřípadě navrhl další provedení důkazních prostředků, rozhodl napadeným rozhodnutím.

K námitce ohledně chybějící daně:

28. Judikatura správních soudů se k otázce chybějící daně opakovaně vyjadřovala, přičemž její závěry jsou zásadně ovlivněny jednak rozmanitostí skutkových situací, na kterých je závěr daňových orgánů vystaven, jednak obsahem žalobních námitek.
29. Nejvyšší správní soud se k otázce chybějící daně vyjádřil mj. v rozsudku č. j. 9 Afs 160/2020-49 z 18. 3. 2021, týkající se týchž účastníků a doměření daně z přidané hodnoty žalobci rovněž z důvodu vyloučení uplatněného odpočtu pro zasažení transakce podvodem za období 9-12/2012, když chybějící daň byla shledána u společnosti PRESSTEX. Dovodil, že daňový únik může mít své kořeny na kterémkoliv článku řetězce; za chybějící daň v rámci podvodného řetězce však nemůže být označeno jakékoliv doměření daně, resp. jakékoliv neuhrazení daně, když 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.
30. Nejvyšší správní soud při formulaci svého 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 rovněž 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“.
31. 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. Souvislost s podvodem znamená, že musí být zřejmé, že bez důvodu, pro který daň chybí, by se o podvod nejednalo; zjištěné nestandardní skutečnosti (tedy skutečnosti, ve kterých daňové orgány spatřují podvod) a objektivní okolnosti (tedy okolnost svědčící o tom, že daňový subjekt si byl vědom nebo musel být vědom, že se účastní transakcí zasažených podvodem) 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.

32. V nyní napadeném rozhodnutí žalovaný k chybějící dani uvedl následující.
33. Společnosti PRESSTEX byla za zdaňovací období leden až červen 2013 daň doměřena poté, co daňová přiznání sice podala, neumožnila však zahájení daňové kontroly v rozsahu nároku na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění za tato zdaňovací období a neprokázala tak splnění podmínek pro uznání nároku na odpočet DPH, doměřená daň nebyla uhrazena; výjimkou je leden 2013, kde sice daň doměřena nebyla, podle žalovaného „s ohledem na uvedené obstrukce (...) lze konstatovat, že DPH nebyla společností PRESSTEX MEDIA SE tvrzena ve správné výši ani ve vztahu ke zdaňovacímu období leden 2013“ (body 67 a 68 napadeného rozhodnutí).
34. Za zdaňovací období červenec až prosinec 2013 byla společnosti PAMBROKE daň vyměřena na základě daňové kontroly, daň nebyla uhrazena (bod 69 napadeného rozhodnutí).
35. Za zdaňovací období prosinec 2013 až červen 2014 byla společnosti PAMBROKE daň doměřena poté, co společnost daňová přiznání sice podala, neumožnila však zahájení daňové kontroly a neprokázala tak splnění podmínek pro uznání nároku na odpočet DPH, doměřená daň nebyla uhrazena (bod 70 napadeného rozhodnutí).
36. Společnosti TONDINO byla za zdaňovací období červenec až prosinec 2014 daň doměřena na základě daňové kontroly, daň nebyla uhrazena (bod 71 napadeného rozhodnutí).
37. Napadené rozhodnutí je nedostatečné již v tom, že nedává odpověď na otázku, z jakého důvodu byla uvedeným společností doměřena/vyměřena daň, neboť konstatování *v rozsahu neuznání nároku na odpočet daně* o důvodu vyměření/ doměření neříká nic. Není zřejmé, zda uvedené společnosti nesplnily svou povinnost tvrzení, nebo ji splnily 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. Uvedené je markantní u ledna 2013, kdy nesprávnost tvrzené daně je pouze přepokládána. Takový postup není a priori vyloučen, nicméně musí k němu vést konkrétní zjištění, které o něm svědčí, nikoliv pouhý obrat „doměření v rozsahu neuznaného odpočtu“.
38. Napadené rozhodnutí je nedostatečné i v dalším 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 ve shora uvedeném rozsudku 9 Afs 160/2020-49), že pro kvalifikaci podvodu není rozhodné, z jakého konkrétního důvodu byla daň doměřena (bod 191 napadeného rozhodnutí), podstatné je, že nebyla některým článkem řetězce uhrazena a jiným čerpána za nestandardních okolností (bod 196

napadeného rozhodnutí). Ke spojitosti mezi chybějící daní a popsáním podvodem se blíže nevyjádřil.

39. Krajský soud se s ohledem na přijaté závěry Nejvyššího správního soudu v citovaném rozsudku 9 Afs 160/2020-49 zabýval otázkou, zda spojitost mezi chybějící daní a podvodem nevyplývá alespoň implicitně z popisu podvodu jako takového, když v případě, kdy skutečnosti, na kterých je podvod vystavěn, zjevně k podvodu směřují, lze implicitní spojitost připustit. Podvod žalovaný 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. platby v hotovosti u společnosti PAMBROKE, 4. rozpor mezi předmětem smlouvy a předmětem fakturace (konkrétně sjednaná velikost panelu 2 x 3 m², fakturována 1 x 6 m², nefakturování za sjednaný prostor pro umístění reklamy v prostoru Golf Arény Ostrava), 5. způsob pořízení fotodokumentace a neověřování prezentace reklamy (není zřejmé z jakých utkání snímky byly pořízeny, nekonkretizace akcí v prostoru Golf Arény Ostrava), 6. mnohonásobné navýšení ceny v reklamním řetězci v porovnání s jinými relevantními subjekty, 7. neproověřování efektivit nákladů vynaložených na reklamu, 8. absence porovnání cenové nabídky dodavatele žalobce s jinými cenovými 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, 10. personální propojenost subjektů v řetězci, 11. časté změny dodavatelů reklamního plnění, 12. nedůvodnost obchodování společnosti TONDINO přes mezičlánky, 13. formální působení S. B. jako jediného jednatele a poslečníka PAMBROKE, 14. zdravotní nezpůsobilost J. T., člena představenstva PRESSTEX, 15. absence písemných smluv mezi TONDINO a jejími dodavateli EDECO s. r. o./EDEMOST s. r. o. a nezám Ing. P., člena představenstva TONDINO, zda tyto společnosti mají vztah s 1. FC Slovácko (bod 73 napadeného rozhodnutí).

40. Z těchto skutečností žalovaný dovodil (bod 74 napadeného rozhodnutí), že *„nestandardní okolnosti ve svém souhrnu svědčí o tom, že dané transakce mezi odvolatelem a společnostmi PRESSTEX MEDIA SE, PAMBROKE Media s.r.o. a TONDINO SE byly uskutečněny s cílem umožnit odvolateli čerpat nárok na odpočet DPH za současného neuhrazení DPH těmito dodavateli odvolatele. Odvolací orgán má vzhledem ke kvantitě a kvalitě nestandardních okolností za to, že smyslem obchodní spolupráce odvolatele a jeho dodavatelů nebyl zisk z podnikání, ale účelové čerpání nároku na odpočet DPH, kdy k narušení neutrality DPH došlo v předmětných obchodních řetězcích v důsledku podvodného jednání, nikoliv v důsledku pouhého podnikatelského selhání dodavatele odvolatele. Zainteresovanými daňovými subjekty byly vytvořeny takové umělé podmínky, které by v případě obchodování nezávislých daňových subjektů nenastaly a které měly zajistit odvolateli čerpání nároku na odpočet DPH vysoké výše. Dle odvolacího orgánu je tedy splněna i druhá podmínka pro identifikaci podvodu na DPH, a to čerpání nároku na odpočet DPH za nestandardních okolností.“*

41. Uvedených skutečností podle názoru soudu nejsou tím výjimečným případem, že by zcela jednoznačně směřovaly k tomu, aby chyběla daň a došlo tak k podvodu na dani, a jiné rozumné řešení by nepřicházelo do úvahy. Skutečnosti, týkající se smluvní dokumentace, nadto s popisem podvodu nijak nesouvisí, protože na stručné či nepřesné smluvní dokumentaci nelze shledat nic podvodného; tyto by spíše mohly svědčit o vědomosti žalobce o svém zapojení do podvodu, pokud by transakce zasaženy podvodem skutečně byly (soud zdůrazňuje, že v tuto chvíli žádný závěr nepředjímá); ostatní představují pouhý popis okolností, za kterých byly transakce uskutečněny. Správce daně a žalovaný tak byli v posuzované věci povinni výslovně uvést, proč mají za to, že jediným rozumným vysvětlením pro existenci zjištěných skutečností je podvod, který vede k zjištěné chybějící dani, tedy že tyto skutečnosti *„byly uskutečněny s cílem umožnit odvolateli čerpat nárok na odpočet DPH za současného neuhrazení DPH těmito dodavateli odvolatele“*. Taková úvaha však v napadeném rozhodnutí chybí.
42. Pro úplnost krajský soud dodává, že uvážil, zda by takovým výjimečným případem, kdy z popisu podvodu implicitně vyplývá souvislost sše zjištěnou chybějící daní, mohlo být zjištění u společnosti TONDINO, v řetězci 1. FC SLOVÁCKO a.s. ↔ EDECO s. r. o. ↔ EDEMOST s. r. o. ↔ TONDINO ↔ žalobce, které za předmětné období byla daň doměřena z důvodu, kdy tato společnost namísto přímého obchodování se společností 1. FC SLOVÁCKO a.s., se kterou měla v dané době uzavřeny smlouvy, reklamní plnění deklarovala přijmout přes mezičlánky EDECO s. r. o. a EDEMOST s. r. o., bez písemných smluv, za cenu mnohem vyšší, a současně rezignovala na povinnost splnit povinnost tvrzení k těmto uplatněným odpočtům. Uvedené však narušuje skutečnost, že v následných zdaňovacích obdobích jí byl správcem daně u stejných obchodních transakcích odpočet uznán, když z napadeného rozhodnutí okolnosti jednotlivá zdaňovací období odlišující nevyplývají, takže i v tomto případě bude na žalovaném, aby spojitost mezi chybějící dani identifikovanou u společnosti TONDINO a zjištěným podvodem, výslovně uvedl.
43. 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.

Další žalobní námitky:

44. Za této situace považuje krajský soud za nadbytečné zabývat se dalšími žalobními námitkami, z důvodu procesní ekonomie, když jejich vypořádání souvisí s tím, zda je zde chybějící daň a zda transakce byly zasaženy podvodem, který ústil právě v chybějící daň. Teprve v případě kladného zodpovězení této otázky bude na místě zabývat se subjektivní stránkou, zda žalobce o zasažení posuzovaných transakcí věděl nebo vědět měl a mohl a zda přijal taková opatření, která po něm lze rozumně požadovat, aby se své účasti na podvodu vyhnul.

45. Krajský soud však považuje za podstatné vyjádřit se otázce ceny reklamního plnění již nyní, neboť v případě kladného zjištění, že chybějící daň je v příčinné souvislosti se zjištěnými nestandardními skutečnostmi, je otázka ceny reklamního plnění a její posouzení prakticky zásadní pro konstatování podvodu a vědomosti žalobce o něm.
46. Jak žalovaný uvádí, cena plnění byla posuzována ve dvou rovinách, jednak v rovině jejího navýšení, jednak vzhledem k jiným subjektům. Krajský soud již ve své judikatorní praxi dospěl k závěru, že navýšení ceny, kterého by „na první pohled“ nebyl schopen dosáhnout žádný jakkoliv šikovný obchodník bez přidaného zisku nedůvodného odpočtu DPH, je samo o sobě znakem podvodu a není třeba je dále odborně zkoumat. K tomu směřují závěry soudů ve věci *Actrad* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2019, č. j. 6 Afs 61/2019-27, rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 14. 1. 2019, č. j. 22 Af 110/2016 – 85). Otázkou však je, zda zjištěné navýšení v dané době nebylo u reklamních agentur běžné, resp. dosažitelné i bez přidaného zisku nedůvodného odpočtu DPH, což žalobce konstantně namítá. Tuto otázku nelze zodpovědět bez zjištění, za jakou cenu bylo možno v dané době získat reklamu v obdobném rozsahu od reklamní agentury, když cena, za kterou jednotlivé sportovní kluby svá reklamní místa resp. reklamní plnění prodávaly reklamním agenturám, v řízení zjištěna byla. Žalovaný, resp. správce daně, se však tomuto srovnání brání, když z důvodu, který z napadeného rozhodnutí nevyplývá, se daňové orgány nepokusily oslovit ani jednu reklamní agenturu v dané době a místě působící, ba ani reklamní agenturu STES, které má být oficiálním partnerem fotbalových klubů. Při stabilní námitce žalobce v celém průběhu daňového řízení, nadto doložené znaleckým zkoumáním, nemá tento postoj žalovaného relevantní vysvětlení, ani oporu ve spise.
47. Žalobce dále namítá, že závěr o extrémní ceně objektivně (tedy při srovnání s třetími subjekty) žalovaný vystavěl na nesprávně zjištěné výši obvyklé tržní ceny, a to zejména proto, že zvolil nevhodné vzorky smluv. Tato námitka úzce souvisí s předchozím odstavcem, když 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 souhlasí s žalobcem, že vzorek smluv byl 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 zjistitelná nabídka reklamních služeb, bylo by nutno taktéž vyjít z cen, které k dispozici jsou, a tyto případně upravit o přiměřenou marži.
48. V posuzované věci však ani jedna ze situací nenastala.
49. Žalovaný dovodil možnost sjednat reklamu z výpovědi RNDr. K., Mgr. R., D. H. a sdělení 1. FC Slovácko, a.s. Žalobce namítl, že tuto možnost svědci sice potvrdili, ale pouze v obecné rovině.

50. Krajský soud ověřil, že Mgr. R. ve své výpovědi dne 3. 8. 2017 uvedl na otázku, zda mohl nový zájemce o umístění reklamy na Andrově stadionu v letech 2012-2013 uzavřít smlouvu přímo s SK Sigmou Olomouc, „ano, mohl“. Následně uvedl, že omezení v uzavírání smluvních vztahů představovala „lidská kapacita“, kdy se jednalo o „časové kapacity, tak vznikla např. agentura STES, která zajišťovala reklamní služby partnerů fotbalového svazu“ a dále na otázku, na koho odkázal žalobce svědek uvedl: „většinou jsem odkazoval na regionální agentury, takže předpokládám, že v tomto případě jsem doporučil nějakou ostravskou agenturu“. RNDr. K. dne 9. 5. 2015 sdělila, jak soud ověřil, že „každý zájemce měl možnost uzavřít smlouvu o reklamě přímo, bez zprostředkovatele“. Svědek H. uvedl, jak soud ověřil, že „zájemce o reklamu nikdy neodmítl“, a že na Andrově stadionu měly zakoupeny pozice i reklamní agentury, jmenoval rovněž společnosti PRESSTEX a PAMBROKE.
51. K sdělení zástupců za 1. FC Slovácko, zachyceném při místním šetření, se krajský soud vyjádří níže.
52. Z uvedených výpovědí podle názoru krajského soudu nevyplývá kategorický závěr, že by uzavření smlouvy o reklamě přímo s klubem nic nebránilo, naopak z nich vyplývá, že smlouvy byly uzavírány jak tzv. napřímo, tak před reklamní agenturu, přičemž rozsah kapacit k dispozici pro uzavření smlouvy tzv. napřímo byl odvislý jednak od časových a lidských možností klubu, a taky od toho, zda poptávaná reklama nebyla pronajata agentuře, když všechny podklady o čteném (pravidelném) uzavírání smluv s reklamní agenturou svědčí. Námitce obecnosti výpovědí ve vztahu k možnosti uzavřít smlouvu přímo s klubem tak lze přisvědčit.
53. Reklamní agentury, které poskytoval reklamní plnění na fotbalových zápasech, existovaly, když na ně zástupce klubu SK Sigma Olomouc odkazoval (jak soud ověřil, podobně se vyjádřili i další svědci, zástupci klubů), dokonce měla existovat reklamní agentura STES, zajišťující reklamu přímo partnerům fotbalového svazu, a žádný důvod, pro který by nebylo možno cenu poskytovaného plnění u nich zjistit, z napadeného rozhodnutí nevyplývá.
54. Krajský soud proto shrnuje, že žalovaný pochybil, pokud svůj závěr o odlišnosti ceny od cen, kterých dosahovaly ostatní subjekty, učinil, aniž by zjistil, za jakou cenu srovnatelné plnění v dané době poskytovaly reklamní agentury.
55. Další námitka, se kterou považuje krajský soud za potřebné se vypořádat bez ohledu na zrušení napadeného rozhodnutí, je námitka neprovedení navrženého důkazu trestním spisem sp. zn. 34 T 4/2018, který žalobce navrhl za účelem zjištění spolehlivého a objektivního rozpětí ceny obvyklé reklamy, a ke zjištění, že žalobce se žádného podvodu neúčastnil; žalobce současně uvedl, že konkrétní důkazní prostředky nemohl označit, neboť obsažené důkazní prostředky je zapotřebí posoudit ve vzájemné souvislosti.
56. Žalovaný důkaz neprovedl s odůvodnění, že skutkový stav byl zjištěn dostatečně a žalovaný neuvedl ani konkrétní skutečnosti, které mají být trestním spisem prokázány, a zejména neuvedl konkrétní důkazní prostředky z trestního spisu, které by měly jeho účast na podvodu vyloučit, ani neuvedl konkrétní skutečnosti, které mají být vyvráceny, a to

ačkoliv mohl do trestního spisu nahlížet, přičemž označit konkrétní důkazní prostředky odmítl.

57. K rozložení důkazního břemen v daňovém řádu, jak vyplývá z § 92 daňového řádu, se judikatura správních soudů i právní teorie opakovaně vyjadřovala. Daňový řád v § 92 zcela jednoznačně a striktně stanoví, ohledně kterých skutečností důkazní břemeno nese daňový subjekt a ohledně kterých naopak správce daně. Rozsah tohoto břemene se v průběhu řízení u nich nemění, nepřechází z jednoho na druhého, každý si nese vždy své důkazní břemeno v zákonem stanoveném rozsahu. Daňový subjekt je stále v jakémkoli stádiu řízení povinen prokazovat pouze to, co uvedl ve svém daňovém přiznání, resp. ve svém účetnictví; jak listinnými důkazy, tak v případě pochybností jinými důkazními prostředky je povinen prokázat věrohodnost a správnost svých tvrzení. Jinými slovy, důkazní břemeno stíhá daňový subjekt a správce daně v průběhu celého řízení, a to vždy v limitovaném rozsahu uvedeném v § 92 odst. 3, resp. 5 daňového řádu. Rozhodnou otázkou v řízení potom vždy je posoudit, kdo své a - právě jen své - důkazní břemeno unesl a kdo nikoli; od toho se poté odvíjí další procesní postup, potažmo i způsob stanovení daně a samotná výše daně (viz § 98 daňového řádu).
58. K otázce přítomnosti podvodu v posuzovaných transakcích a vědomosti žalobce o své účasti na tomto podvodu má důkazní povinnost správce daně. Pokud má za to, že ji splnil, je na žalobci, aby vysvětlil a prokázal, že tomu tak není, a v tomto směru má sekundární důkazní povinnost. Je tedy povinen tvrdit skutečnosti, které závěr správce daně vyvrací, a tyto prokázat. V tomto případě však žalobce žádná konkrétní tvrzení, vyvracející závěry správce daně, neuvedl a odmítl rovněž označit konkrétní důkazní prostředky.
59. 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 potencií. 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 a pod nadbytečnost, s čímž se v tomto případě krajský soud ztotožňuje, když při absenci konkrétních tvrzení k neúčasti žalobce na podvodu a odmítnutí uvést důkazní prostředky, které se vztahují jak k neúčasti žalobce na podvodu, tak k výši ceny za reklamu, nelze o vypovídací potenci vůbec mluvit a nadbytečnost vyplývá ze skutečnosti, že žalovaný měl svá zjištění za prokázaná. Námitka tak důvodná není.
60. Žalobce namítl nesrozumitelnost napadeného rozhodnutí (i zpráv o daňové kontrole) ohledně toho, zda se žalobce měl podvodného jednání účastnit úmyslně (věděl),

nebo nedbalostně (vědět měl a mohl). Tuto žalobní námitku krajský soud považuje ze 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 dospěl 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.

61. K námitce nepřípustnosti důkazů užití protokolu o výpovědi svědka D. H. a místního šetření.
62. Ohledně svědka H. žalobce dále poukázal na to, že není povinen navrhopvat důkazy ve svůj neprospěch, a proto nemusel výslech tohoto svědka navrhnout, žalovaný užitím protokolu o výpovědi místo výpovědi samotné porušil zásadu bezprostřednosti.
63. V daňovém řízení obecně lze jako důkazní prostředky použít i veškeré podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jimi vedená řízení, jakož i podklady převzaté z jiných daňových řízení nebo získané při správě daní jiných daňových subjektů (§ 93 odst. 2 daňového řádu), nicméně je-li takovým podkladem protokol o svědecké výpovědi, správce daně na návrh daňového subjektu provede svědeckou výpověď v rámci daňového řízení o této daňové povinnosti (§ 92 odst. 3 daňového řádu), což odráží skutečnost, že daňový řád upřednostňuje bezprostřední výpověď svědka před čtením protokolu o jeho výpovědi. *„Smyslem je, že správce daně i daňový subjekt se mohou, oproti statickému čtení protokolu, při výslechu svědka doptat na skutečnosti, které jsou pro daný případ potřebné“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. srpna 2015 č. j. 4 Afs 109/2015 - 41). *„Klíčovou vlastností svědecké výpovědi, odlišující ji od jiných důkazních prostředků, je rovněž její nezprostředkovanost – svědek vypovídá za přítomnosti pracovníka správce daně i daňového subjektu a závěry o věrohodnosti a relevanci jeho výpovědi proto lze činit i z jeho nonverbálního projevu a celkového dojmu, kterým působí.“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 24/2007 - 119 ze dne 30. ledna 2008).
64. Z posledně citovaného rozsudku vyplývají též podmínky, za nichž mohou protokoly o výpovědi svědků pořízené v jiných řízeních sloužit jako podklady pro rozhodnutí. (1) Nesmějí být pořízeny účelově proto, aby správce daně zabránil daňovému subjektu v přítomnosti u výslechu svědka a ve výkonu práva klást svědkovi otázky; (2) výslechy musejí být provedeny v souladu se zákonem; a (3) musejí být daňovému subjektu zpřístupněny, aby se s jejich obsahem mohl seznámit a případně navrhnout další důkazy. *„V případě, že výpovědi svědků zaznamenané v listinách jsou v rozporu s jinými důkazy provedenými v daném daňovém řízení, je třeba tyto rozpory odstranit, přičemž – je-li možno příslušného svědka předvolat – nejvhodnější cestou zpravidla bude jeho výslech, při němž mu budou nejasnosti předestřeny. Svědka je třeba vyslechnout vždy, požaduje-li to daňový subjekt, ledaže se jedná o požadavek vedený toliko snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení“* (citovaný rozsudek soudu č. j. 2 Afs 24/2007 - 119).

65. V nyní posuzované věci žalobce žádnou ze skutečností, která by užití protokolu o výpovědi znemožňovala, neuvádí a výslech svědka H. nenavrhl, tedy nebyl splněn předpoklad pro obligatornost nařízení výslechu. Krajský soud tak přisvědčil žalovanému, že nebyl povinen jeho výslech nařídit proto, a mohl vyjít pouze z protokolu o výpovědi, když pouze ze zásady bezprostřednosti tato potřeba nevyplývá.
66. K námitce týkající se nepoužitelnosti protokolu o místním šetření krajský soud uvádí, že obecně sice může být podkladem pro vydání rozhodnutí, nemůže však nahrazovat svědeckou výpověď, jak k tomu je v tomto případě. Soud ověřil z protokolu o místním šetření ze 17. 1. 2018 že pan Krejčíř za 1. FC Slovácko a.s. a pan U. uvedli skutečnosti týkající se exkluzivních reklamních smluv s reklamní agenturou, na kterých žalovaný vystavěl závěr o tom, že žalobce měl možnost uzavřít smlouvu o reklamě přímo s klubem. V takovém případě lze přisvědčit žalobci, že užití protokolu o místní šetření byla obejitá úprava svědecké výpovědi, a proto je nelze jako podklad pro rozhodnutí použít.
67. Další námitka, jejíž řešení bez dalšího přesahuje i do dalšího řízení, před žalovaným je námitka týkající se neaplikování institutu ručení. Námitka není důvodná.
68. Shodnou námitku již opakovaně řešila judikatura správních soudů, zejména pak Nejvyšší správní soud 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 nárokováný 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 zákona 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

69. Vzhledem k důvodnosti žaloby krajský soud napadené rozhodnutí zrušil podle § 78 odst. 1 s. ř. s. pro nedostatek důvodů rozhodnutí ohledně identifikace chybějící daně, nezjištění její příčinné souvislosti s nestandardními skutečnostmi, které podle žalovaného svědčí o podvodu, popisu podvodu, a nedostatečnosti v závěru o nepřiměřenosti sjednané ceny, a to v obou posuzovaných rovinách. V dalším řízení se žalovaný bude zabývat důvody, pro které byla společností PRESSTEX, PAMBROKE a TONDINO daň doměřena, a příčinnou souvislostí mezi neodvedenou daní a nárokem žalobce na odpočet, a to ve světle judikturních závěrů správních soudů zde uvedených. Bude – li to i nadále potřebné, přihlédne v dalším řízení ke zde vysloveným závěrům ohledně specifikace podvodu, výši ceny, možností žalobce uzavřít reklamní smlouvu přímo s klubem, a při posouzení výše ceny přihlédne rovněž k cenám, za které reklamní plnění poskytovaly reklamní agentury. Zohlední rovněž stanovisko soudu k možnostem užití místního šetření jako podklad pro rozhodnutí.
70. 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. Stejně tak si je vědom svého rozhodnutí ve věci sp. zn. 25 Af 75/2019, ve které jinak posoudil otázku nepřipojení navrženého trestního spisu. 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.
71. 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 tři úkony právní služby, kterými jsou příprava převzetí zastoupení, sepsání žaloby a vyjádření ke stanovisku žalovaného, podle § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky, třikrát režijní paušál ve výši 300,- Kč za každý z těchto úkonů právní služby podle § 13 odst. 3 vyhlášky. 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

[Zadejte text.]

odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve spojení s ustanovení § 64 s. ř. s. Lhůtu k zaplacení soud stanovil v souladu s ustanovením § 160 odst. 1 občanského soudního řádu, neboť tato lhůta je přiměřená možností 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 5. srpna 2021

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu